

В каких случаях безвозмездность не приводит к образованию дохода

Аркадий Капкаев,
начальник отдела налоговых споров
и налогового планирования
ООО «Правовой сервис»

Безвозмездное получение имущества, работ, услуг или имущественных прав, как правило, приводит к образованию внереализационного дохода (п. 8 ст. 250 НК РФ). В большинстве случаев с этого дохода необходимо уплатить налог. Но в некоторых ситуациях облагаемого дохода не возникает.

В связи с этим для целей налогового планирования полезно иметь под рукой

справочник, в котором обобщены результаты анализа норм Налогового кодекса, разъяснений контролирующих органов и судебной практики по вопросу возникновения налогооблагаемого дохода вследствие безвозмездного получения имущества. Это позволит избежать ошибок компании, а группе — выбрать наиболее выгодный в налоговом плане вариант подобной передачи имущества.

Ситуация	Налогооблагаемый доход	Аргументация
Безвозмездное получение имущества, работ, услуг и имущественных прав	Возникает	У получателя возникает внереализационный доход на основании пункта 8 статьи 250 НК РФ. Этой же нормой установлен порядок определения величины такого дохода для всех случаев, за исключением получения имущественных прав. В соответствии с пунктом 2 статьи 38 НК РФ, статьей 128 ГК РФ деньги являются имуществом. В целях налогообложения прибыли получение денег влечет признание дохода (постановления федеральных арбитражных судов Волго-Вятского от 17.09.12 № А11-9026/2011, Уральского от 10.03.10

Ситуация	Налогооблагаемый доход	Аргументация
	Не возникает	<p>№ Ф09-1353/10-СЗ, Московского от 18.01.10 № КА-А40/14927-09-2 округов)</p> <p>1. Если безвозмездное оказание услуг или работ производится в рамках основного возмездного договора, то дохода не возникает. Такая ситуация встречается достаточно часто, когда, например, договором предусмотрена обязанность продавца осуществить погрузку и доставку товара, посредника – фасовку, упаковку товара (постановления ФАС Северо-Западного округа от 14.03.13 № А26-5221/2012, от 25.05.06 № А26-11342/2005-217).</p> <p>2. При передаче имущества между обособленными подразделениями внереализационный доход у получателя не возникает. Это объясняется тем, что плательщиком налога на прибыль является организация (п. 1 ст. 246 НК РФ). Передача имущества внутри ее обособленных подразделений (филиалов, представительств) не приводит к возникновению экономической выгоды. Данный вывод подтверждается и разъяснениями Минфина России (письмо от 20.06.06 № 03-03-04/1/528).</p> <p>3. На основании подпункта 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ не учитываются доходы в виде имущества, полученного компанией безвозмездно:</p> <ul style="list-style-type: none"> – от участника (акционера), если его доля в уставном капитале компании составляет более 50 процентов; – от организации, уставный капитал которой состоит из вклада компании более чем на 50 процентов. <p>Для применения данной льготы в течение года нельзя передавать это имущество третьим лицам. Указанное требование не относится к денежным средствам – получатель вправе их использовать и в течение года со дня получения</p>
Безвозмездное пользование имуществом	Возникает	<p>По мнению Минфина России, к имущественным правам следует относить право пользования имуществом. Соответственно, в случае безвозмездного пользования имуществом или ссуды у компании также возникает внереализационный доход на основании пункта 8 статьи 250 НК РФ (письма от 01.02.13 № 03-03-06/1/2069, от 31.01.13 № 03-11-06/3/1935). Данный вывод согласуется с позицией ВАС РФ (п. 2 приложения к информационному письму от 22.12.05 № 98) и находит отражение в судебной практике. ВАС РФ в определении от 22.03.12 № ВАС-3091/12 согласился с установлением суммы дохода на основании цены договора субаренды. А в определении</p>

Ситуация	Налогооблагаемый доход	Аргументация
		<p>от 01.10.10 № ВАС-13318/10 указал на возможность применения базовых ставок, установленных исполнительным органом власти.</p> <p>Отметим, что в данном случае не имеет значения размер участия собственника и пользователя имуществом в уставном капитале друг друга. В подпункте 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ не упомянуты имущественные права. При этом, согласно пункту 2 статьи 38 НК РФ, они для целей применения налогового законодательства не относятся к имуществу. Соответственно, при их получении возникает доход на основании пункта 8 статьи 250 НК РФ (письма Минфина России от 28.04.10 № 03-03-06/1/299, от 16.10.09 № 03-03-06/1/667, постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 31.03.09 № А33-4100/08-Ф02-1119/09)</p>
Получение беспроцентного займа	Не возникает	<p>Имущество может быть передано исполнителю для выполнения работ или услуг по возмездному договору в соответствии с его условиями. В этом случае у исполнителя не возникает внереализационный доход в виде стоимости полученного имущества или стоимости пользования им (письма Минфина России от 12.09.12 № 03-07-10/20, от 16.11.12 № 03-03-06/1/589, постановления федеральных арбитражных судов Северо-Западного от 23.07.12 № А42-2345/2010, Московского от 22.12.10 № КА-А40/15811-10 округов)</p> <p>Денежные средства являются имуществом, но по договору займа они передаются в собственность (п. 1 ст. 807 ГК РФ). Экономическая выгода у заемщика возникает в виде освобождения от уплаты процентов на сумму заемных средств. Однако, согласно статье 41 НК РФ, экономическая выгода должна оцениваться в соответствии с нормами главы 25 НК РФ. Внереализационным доходом признаются безвозмездно полученные услуги. Но взаимоотношения по договору займа признаками услуг не обладают. Специальных положений, касающихся оценки экономической выгоды в виде беспроцентного пользования займом, глава 25 НК РФ не устанавливает. Соответственно, в результате пользования беспроцентным займом не возникает облагаемого налогом на прибыль дохода (постановление Президиума ВАС РФ от 03.08.04 № 3009/04). С таким выводом согласен и Минфин России (письма от 02.04.10 № 03-03-06/1/224, от 17.07.08 № 03-03-06/1/415)</p>

Ситуация	Налогооблагаемый доход	Аргументация
Прощение долга	Возникает	<p>Прощение долга в виде основной суммы займа в целях применения пункта 8 статьи 250 и подпункта 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ признается передачей в собственность должника денежных средств или имущества, которое передавалось по договору займа. На это указано в письмах Минфина России от 19.10.11 № 03-03-06/1/678, от 11.10.11 № 03-03-06/1/652, от 14.01.11 № 03-03-06/1/11, от 04.07.08 № 03-03-06/1/385.</p> <p>При этом следует иметь в виду, что прощение долга, возникшего из возмездного обязательства (по договору поставки, выполнения работ, оказания услуг), а также в случае прощения долга по уплате процентов за предоставление займа квалифицируется как списание суммы кредиторской задолженности. Данный внереализационный доход признается на основании пункта 18 статьи 250 НК РФ (письма Минфина России от 14.01.11 № 03-03-06/1/11, от 07.12.12 № 03-03-06/1/635)</p>
	Не возникает	<p>Если прощение долга подпадает под пункт 8 статьи 250 НК РФ, то к нему применяется исключение, связанное с участием в уставном капитале. На такие случаи распространяется и подпункт 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ (письма Минфина России от 06.07.11 № 03-03-06/1/405, от 14.01.11 № 03-03-06/1/11, от 07.02.11 № 03-03-06/1/76, от 04.07.08 № 03-03-06/1/385)</p>
Увеличение чистых активов через безвозмездное получение от собственников имущества, имущественных или неимущественных прав	Не возникает	<p>Налогооблагаемый доход не возникает на основании подпункта 3.4 пункта 1 статьи 251 НК РФ. Увеличение чистых активов может происходить путем формирования добавочного капитала и фондов собственниками компании. При этом не имеет значения размер доли участника и дальнейшее использование имущества или полученных прав (письма Минфина России от 20.04.11 № 03-03-06/1/257, от 21.03.11 № 03-03-06/1/160, от 18.04.11 № 03-03-06/1/243).</p> <p>Норма применяется при прощении долга (при указании цели – увеличение чистых активов), а также для иных случаев, когда следствием такой операции является уменьшение или прекращение обязательства получателя перед передающим (прощающим) акционером или участником.</p> <p>Применение нормы не ограничено требованиями о положениях устава или иных документов; достаточно волеизъявления передающей стороны. К таким случаям относится восстановление в составе нераспределенной прибыли неполученных дивидендов.</p>

Ситуация	Налогооблагаемый доход	Аргументация
Получение права долевой собственности на земельный участок, занятый жилым помещением	Не возникает	Земельные участки, сформированные до введения в действие ЖК РФ (1 марта 2005 года), если на них находятся многоквартирные жилые дома, переходят в общую долевую собственность собственников помещений безвозмездно (п. 2 ст. 16 Федерального закона от 29.12.04 № 189-ФЗ). Если такие права получают компании, то должен возникать внереализационный доход (п. 8 ст. 250 НК РФ). Налоговая база по налогу на прибыль не увеличивается на стоимость такого права на основании разъяснений Минфина России. Он указал, что приобретение доли в праве на земельный участок не является безвозмездным получением имущества. Это объясняется тем, что получение таких прав связано с приобретением в собственность жилых помещений (письмо от 25.05.06 № 03-03-04/1476)
Задаток, оставленный у стороны договора (полученный ею) вследствие его неисполнения	Возникает	В случае неисполнения договора, обеспеченного задатком, его сумма признается доходом у той стороны, которой он причитается. По мнению Минфина России, в этом случае сумма задатка квалифицируется как безвозмездно полученное имущество, а не как санкция за неисполнение условий договора (п. 8 ст. 250 НК РФ, письма от 18.01.08 № 03-03-06/1/12, от 08.09.05 № 03-03-04/2/56)
Не возвращенные переработчиком остатки давальческого сырья	Возникает	На возмездный характер распоряжения остатками давальческого сырья указывает пункт 1 статьи 713 ГК РФ. Согласно данной норме, подрядчик обязан или возвратить заказчику остаток материала, или оставить себе с соразмерным уменьшением стоимости выполненных работ. Арбитражная практика подтверждает, что получение подрядчиком остатков давальческого сырья без его оплаты или уменьшения стоимости работ приводит к образованию у него внереализационного дохода (п. 8 ст. 250 НК РФ, постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 27.01.06, 20.01.06 № КА-А40/9756-05-Д4, от 11.11.05, 31.10.05 № КА-А40/9756-05). Если по условиям договора остатки давальческого сырья не переходят в собственность исполнителя, то дохода не возникает (постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 03.02.09 № А55-5702/2008). Однако в данном случае компания-исполнитель должна признавать кредиторскую задолженность и обеспечить сохранность не принадлежащего ей имущества. Доход образуется после списания данной кредиторской задолженности

Ситуация	Налогооблагаемый доход	Аргументация
Использование работниками личного имущества в производственных целях без выплаты компенсации	Возникает	Согласно статье 188 ТК РФ, работодатель обязан компенсировать работнику использование в производственных целях личного имущества. Если компенсация не установлена или заключен договор о безвозмездном использовании имущества, у компании возникает внереализационный доход (письмо УФНС России по г. Москве от 30.06.08 № 20-12/061156, постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 21.05.09 № Ф09-3211/09-С3)
Предоставление скидок и бонусов за выполнение определенных условий договора	Возникает	Если такая скидка не уменьшает цену товаров , то она учитывается во внереализационных доходах. Данные суммы могут рассматриваться как безвозмездно полученное имущество или иные внереализационные доходы (п. 8 ст. 250 НК РФ, письма Минфина России от 28.12.12 № 03-01-18/10-200, от 27.09.12 № 03-03-06/1/506)). Федеральный арбитражный суд Московского округа в постановлении от 27.02.12 № А40-55887/11-99-250 сделал вывод о применении нормы пункта 8 статьи 250 НК РФ и в случае, когда скидка уменьшает задолженность покупателя за поставленный товар, но без изменения стоимости за единицу товара. При получении бонусов в виде товаров по нулевой цене компания также признает внереализационный доход (п. 8 ст. 250 НК РФ). При этом оценка дохода осуществляется не по цене, указанной в товаросопроводительных документах, а исходя из правил, установленных статьей 105.3 НК РФ
	Не возникает	Если скидка предоставлена в виде изменения цены товара , то внереализационного дохода у покупателя не возникает (письма Минфина России от 14.11.05 № 03-03-04/1/354, от 15.09.05 № 03-03-04/1/190). В этом случае он уменьшает расходы на приобретение этого товара
Переквалификация дивидендов	Возникает	Распределенные обществами дивиденды могут быть переквалифицированы в двух случаях. Во-первых, если они выплачены непропорционально долям участников в уставном капитале. Во-вторых, если по итогам года сумма чистой прибыли окажется меньше, чем сумма выплаченных промежуточных дивидендов. Исходя из пункта 1 статьи 43 НК РФ, такие суммы могут быть квалифицированы налоговыми органами как безвозмездно полученное имущество (п. 8 ст. 250 НК РФ, письма Минфина России от 30.07.12 № 03-03-10/84, от 24.12.08 № 03-03-06/1/721, ФНС России от 19.03.09 № ШС-22-3/210@)