

Марина Александровна РОЖКОВА

консультант Исследовательского центра частного права при Президенте Российской Федерации, научный консультант юридической фирмы Magisters, кандидат юридических наук

Безвозмездная передача имущества внутри холдинга: дарение или финансирование?

С завидной периодичностью в литературе поднимается вопрос о правильности подхода, закрепленного в п. 4 ст. 575 ГК РФ и устанавливающего запрет на дарение между коммерческими организациями.¹ Особым предметом для критики данный подход становится в рамках обсуждения проблем, связанных с безвозмездной передачей имущества в рамках холдингов.

Как известно, безвозмездная передача денежных средств и имущества от основного общества к дочернему и наоборот — на практике явление рядовое, ординарное. Однако многие правоприменительные органы (в условиях запрета на дарение между коммерческими организациями) затрудняются признавать допустимость такой (безвозмездной) передачи, что влечет для холдингов известные проблемы, приводящие в конечном счете к негативным оценкам самого запрета на дарение.

Правоприменительные проблемы, возникающие при безвозмездной передаче имущества в рамках холдинга, по сути, и послужили первопричиной для разработки проекта федерального закона № 475467-4 «О внесении изменений в статью 575 части второй Гражданского кодекса Российской Федерации» (далее — Проект). Проектом предусматривалось внесение изменения в п. 4 ст. 575 ГК РФ, исключаящего распростране-

ние содержащейся в нем нормы на отношения между основным обществом (товариществом) и дочерним обществом. В Пояснительной записке к Проекту (далее — Пояснительная записка) содержалось следующее обоснование предлагаемому изменению.

Налоговым кодексом РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, полученного организацией безвозмездно от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей организации, а также от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей организации (подп. 11 п. 1 ст. 251).

Как указывалось в Пояснительной записке, проблема несоответствия п. 4 ст. 575 ГК РФ и подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ создает неопределенность в сфере налогообложения. Так, руководствуясь подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, организации не учитывают в составе подлежащей налогообложению прибыли имущество, полученное от своих основных или дочерних обществ. Однако налоговые органы, ссылаясь на запрет дарения между коммерческими организациями (п. 4 ст. 575 ГК РФ) и отсюда — на ничтожность совершенных сделок, облагают

¹ В соответствии с п. 4 ст. 575 ГК РФ в отношениях между коммерческими организациями не допускается дарение, за исключени-

ем обычных подарков, стоимость которых не превышает пяти установленных законом минимальных размеров оплаты труда.

ЗАКОН № 6 ИЮНЬ 2008

налогом на прибыль имущество, безвозмездно полученное организациями в рамках холдинга.

Другим основанием предложения о внесении изменений в ст. 575 ГК РФ в Пояснительной записке была названа затруднительность безвозмездной передачи имущества между организациями, входящими в один холдинг, которая заставляет «прикрывать» безвозмездную передачу фиктивными договорами займа и купли-продажи.

Предварить анализ предлагаемой Проектом новеллы хотелось бы замечанием о том, что актуальные для российских организаций проблемы, касающиеся оформления безвозмездной передачи имущества в системе холдинга и учета этого имущества для определения налоговой базы при обложении налогом на прибыль, безусловно, требуют разрешения. Вместе с тем вынесение Проекта на обсуждение Совета при Президенте РФ по кодификации и совершенствованию гражданского законодательства было вызвано стремлением еще раз обсудить закрепленный п. 4 ст. 575 ГК РФ запрет на дарение между коммерческими организациями и удостовериться в незыблемости данной нормы либо, напротив, необходимости ее изменения в условиях современных реалий.

При подготовке проекта заключения на Совет по кодификации автором настоящей работы был прежде всего проведен анализ понятия «дарение», как оно сформировалось в отечественном гражданском праве.

Д.И. Мейер выделял следующие черты дарения: (1) дарение есть отчуждение права, вследствие чего даритель лишается какого-либо права; (2) одаряемый приобретает право, которого у него прежде не было, — он обогащается; (3) дарение есть безвозмездное приоб-

ретение права; (4) дарение предполагает со стороны дарителя намерение одарить другое лицо («так что где нет этого намерения, нет и дарения, хотя бы были налицо все другие его принадлежности»); (5) дарение предполагает принятие дара со стороны одаряемого.² Аналогичные взгляды высказывал и Г.Ф. Шершеневич, настаивая именно на «намерении одарить» как обязательном признаке дарения.³

Указанные подходы, получив развитие, в целом сохранены в современной цивилистической доктрине.

Так, А.Л. Маковский пишет о том, что в условиях действующего ГК РФ под предметом договора дарения следует понимать передачу дарителем одаряемому вещи (в том числе денег и ценных бумаг), имущественного права (права требования к себе или третьему лицу), освобождение одаряемого от обязанности (перед дарителем либо третьим лицом).⁴ Отсюда им делается вывод о том, что «предмет дарения — это всегда имущественная ценность, на стоимость которой вследствие акта дарения уменьшается имущество дарителя».⁵ Ученый отмечает и иные характерные черты дарения, а именно безвозмездность дарения, а также мотив дарения — «намерение дарителя одарить другое определенное лицо, увеличить его имущество за свой счет и в этом смысле обогатить его...».⁶

Нельзя не заметить, что одним из главных признаков дарения является безвозмездный характер передачи имущества, причем (и на этом делается очевидный акцент!) безвозмездность проистекает из намерения дарителя одарить (облагодетельствовать, осчастливить) одаряемого. Наличие другого намерения у дарителя, таким образом, не позволяет рассматривать безвозмездную передачу имущества как дарение.

² Мейер Д.И. Русское гражданское право. В 2 ч. М., 2003. С. 275—277. Правовед отмечал выделение в законодательстве нескольких видов дарения. Например, дарение различалось по субъектному составу. По субъекту дарителя дарение подразделялось на пожалование (дарение со стороны государства частному лицу или обществу) и дарение в узком смысле (дарение одного частного лица другому частному лицу — физическому или юридическому). По субъекту одаряемого — на пожертвование (дарение частного лица государству) и дарение в узком смысле (дарение одного частного лица другому частному лицу — физическому или юридическому). Другим примером будет выделение в законодательстве таких видов дарения, как выдел (дарение со стороны родителей, восходящих родственников детям или нисходящим) и назначение приданого (выдел дочери или

нисходящей родственнице при выходе ее замуж). Вместе с тем, как подчеркивал Мейер, такая градация не имеет никакого значения для существа права даримого, в силу чего в науке не находит себе места.

³ Шершеневич Г.Ф. Курс гражданского права. Тула, 2001. С. 440. Здесь же им приведен один занимательный пример: «Если лицо, желая помочь другому в деликатной форме, сознательно покупает у него дом по несообразно высокой цене, — дарения нет, потому что нет намерения одарить».

⁴ Маковский А.Л. Дарение (глава 32) // Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая. Текст, комментарии, алфавитно-предметный указатель / под ред. О.М. Козырь, А.Л. Маковского, С.А. Хохлова. М., 1996. С. 302—304.

⁵ Там же. С. 304.

⁶ Там же. С. 309.

Нет сомнений, что в системе холдинга безвозмездная передача денежных средств или имущества не подразумевает намерения одного участника холдинга одарить, осчастливить или облагодетельствовать другого его участника. Такая передача, осуществляемая самостоятельной коммерческой организацией в пользу другой коммерческой организации, обусловлена целью избежать убытков и (или) получить прибыль и является коммерчески и финансово оправданной.

Таким образом, безвозмездная передача денежных средств или имущества в системе холдинга представляет собой целенаправленную передачу денежных средств или имущества в системе объединения самостоятельных субъектов права, т. е. является целевым финансированием. Это, конечно, препятствует признанию ее дарением.

Безусловно, безвозмездная передача имущества в рамках холдинга и дарение имеют ряд общих черт, однако наличие «причинной обусловленности» при осуществлении последнего, как обоснованно отмечает В.В. Витрянский, «исключает возможность квалификации соответствующих правоотношений как дарение».⁷

Вообще, дарение и безвозмездная передача не только не тождественны — второе является родовым по отношению к первому, т. е. безвозмездная передача имущества не исчерпывается дарением, а допускает и иные варианты передачи имущества без встречного предоставления. Примеры этого (применительно к отношениям между коммерческими организациями) обнаруживаются в действующем законодательстве, прямо предусматривающем возможность иных, кроме дарения, случаев безвозмездной передачи имущества.

Так, в ст. 27 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» предусмотрено внесение участниками общества вкладов в имущество общества. Как подчеркивает И.С. Шиткина, речь идет о внесении вкладов именно в имущество общества, а не в его уставный капитал (когда вклад, безусловно, вносится на возмездной ос-

нове, поскольку влечет за собой возникновение доли в уставном капитале хозяйственного общества).⁸ Автор отмечает следующее: «Согласно указанной норме, если это предусмотрено уставом общества, участники ООО обязаны по решению общего собрания вносить вклады в имущество общества. Внесение вклада в имущество общества не влечет для участника какого-либо встречного удовлетворения, в том числе не изменяет его доли в уставном капитале. Таким образом, здесь мы имеем легитимный случай безвозмездной передачи имущества участником, который может быть юридическим лицом — коммерческой организацией, хозяйственному обществу».⁹

Иной пример передачи имущества от одной организации другой без встречного предоставления закреплен в ст. 31 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)», в которой предусмотрено предоставление финансовой помощи в размере, достаточном для погашения денежных обязательств и обязательных платежей и восстановления платежеспособности должника. Шиткина отмечает, что «такая помощь может быть не обусловлена принятием на себя должником определенных обязательств, т. е. быть безвозмездной».

С учетом всего вышеизложенного основная идея Проекта об отнесении к дарению безвозмездной передачи имущества в рамках внутривхолдингового финансирования Советом по кодификации поддержана не была. Вследствие этого решение поставленных Проектом задач посредством изменения п. 4 ст. 575 ГК РФ (и, как следствие, распространение положений главы 32 ГК РФ, регулирующей отношения дарения с участием граждан, на операции целевого финансирования, осуществляемые коммерческими организациями, входящими в холдинг) неприемлемо.

Несмотря на неприемлемость основной идеи Проекта, изложенные в Пояснительной записке проблемы не могут быть обойдены вниманием в рамках настоящей статьи.

Прежде всего следует затронуть тему обложения налогом на прибыль безвозмездно передаваемого имущества.

⁷ Брагинский М.И., Витрянский В.В. *Договорное право. Договоры о передаче имущества. Кн. 2. М., 2002. С. 364.*

⁸ Шиткина И.С. *Холдинги: правовое регулирование и корпоративное управление. М., 2006.*

ративное управление. М., 2006.

⁹ Там же.

ЗАКОН № 6 ИЮНЬ 2008

Пункт 2 ст. 248 НК РФ предусматривает, что для целей главы 25 НК РФ имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги). То есть НК РФ определяет категорию «безвозмездно полученное имущество» применительно к налоговым правоотношениям достаточно широко, не ограничивая ее только имуществом, полученным в результате дарения. Следовательно, коммерческие организации, входящие в холдинг, не ограничиваются действующим налоговым законодательством в возможности безвозмездной передачи имущества внутри холдинга.

Исходя из этого и с учетом отсутствия оснований для признания безвозмездной передачи имущества в рамках внутрихолдингового финансирования дарением последняя (при соблюдении положений подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ) не влечет налоговых последствий в виде уплаты налога на прибыль.

Таким образом, можно говорить об отсутствии противоречия между нормами подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ и

п. 4 ст. 575 ГК РФ. То обстоятельство, что налоговые органы при применении положений налогового законодательства неверно толкуют и применяют норму п. 4 ст. 575 ГК РФ, не создает надлежащих предпосылок для изменения этой нормы.

Гораздо более проблематичным представляется решение вопроса оформления передачи безвозмездно передаваемого имущества. Трудность в его решении обусловлена отсутствием необходимого правового урегулирования.

Не вызывает сомнений то обстоятельство, что как доступность, так и порядок оформления безвозмездной передачи денежных средств и имущества в рамках внутрихолдингового финансирования нуждаются в законодательной регламентации. Для обеспечения правовой определенности (и исключения ситуаций использования упоминаемых в Пояснительной записке случаев оформления безвозмездной передачи имущества в системе холдингов фиктивными договорами) в гражданское законодательство должны быть внесены соответствующие новеллы, регулирующие безвозмездную передачу денежных средств и имущества в рамках внутрихолдингового финансирования. Думается, законопроектная работа должна вестись именно в этом направлении.