

Каковы особенности налогообложения у учредителя управления, применяющего общую систему налогообложения, при передаче имущества (земельных участков и нежилых помещений) в доверительное управление?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу:

Налоговая база по налогу на прибыль формируется у учредителя управления (выгодоприобретателя) на основании сведений (отчета) о полученных доходах и расходах от использования имущества в рамках договора доверительного управления, предоставляемых доверительным управляющим.

Учредитель управления в отношении операций, связанных с договором доверительного управления, не является плательщиком НДС. Обязанность по уплате налога на имущество в отношении имущества, переданного в доверительное управление, остается за учредителем управления.

Плательщиком земельного налога в отношении принадлежащих учредителю управления на праве собственности земельных участков также является учредитель управления.

Обоснование вывода:

При ведении деятельности на основе договора доверительного управления одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление, а другая сторона обязуется осуществлять управление этим имуществом в интересах учредителя или указанного им лица (выгодоприобретателя) (п. 1 ст. 1012 ГК РФ).

Учредителем доверительного управления является собственник имущества (ст. 1014 ГК РФ), а передача имущества в доверительное управление не влечет перехода права собственности на него к доверительному управляющему.

Объектами доверительного управления могут быть предприятия и другие имущественные комплексы, отдельные объекты, относящиеся к недвижимому имуществу, ценные бумаги, права, удостоверенные бездокументарными ценными бумагами, билеты, путёвки на отдых, например [туры на отдых в Париже](#) , исключительные права и другое имущество (п. 1 ст. 1013 ГК РФ).

Согласно п. 2 ст. 1012 ГК РФ доверительный управляющий вправе в соответствии с договором доверительного управления совершать в отношении имущества, находящегося в доверительном управлении, любые юридические и фактические действия в интересах выгодоприобретателя. При этом сделки с переданным в доверительное управление имуществом доверительный управляющий совершает от своего имени, указывая при этом, что он действует в качестве такого управляющего (в частности, в письменных документах необходима пометка "Д.У." после имени или наименования доверительного управляющего) (п. 3 ст. 1012 ГК РФ).

При этом доверительному управляющему предполагается выплата вознаграждения, определяемая договором, а также возмещение необходимых расходов, произведенных им при доверительном управлении имуществом, за счет доходов от использования этого имущества (п. 1 ст. 1016, ст. 1023 ГК РФ).

В соответствии со ст. 1018 ГК РФ имущество, переданное в доверительное управление, обособляется от другого имущества учредителя управления, а также от имущества доверительного управляющего. У доверительного управляющего это имущество отражается на отдельном балансе, и по нему ведется самостоятельный учет.*⁽¹⁾

Налог на прибыль

Особенности определения налоговой базы по налогу на прибыль участников договора доверительного управления имуществом определены в ст. 276 НК РФ. При этом порядок налогообложения зависит от того, является ли учредитель управления выгодоприобретателем по условиям договора доверительного управления или нет.

Если учредитель управления является выгодоприобретателем, то его доходы в рамках договора доверительного управления имуществом включаются в состав его выручки или внереализационных доходов в зависимости от полученного вида дохода (п. 3 ст. 276 НК РФ). Расходы, связанные с осуществлением договора доверительного управления имуществом (включая амортизацию имущества, а также вознаграждение доверительного управляющего), признаются расходами, связанными с производством или внереализационными расходами учредителя управления в зависимости от вида осуществленных расходов.

Исходя из п. 2 ст. 276 НК РФ обязанность определять ежемесячно нарастающим итогом доходы и расходы по доверительному управлению имуществом возложена на доверительного управляющего, который должен представлять учредителю управления сведения о полученных доходах и расходах для их учета учредителем управления при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

При этом перечень таких сведений, а также ответственность доверительного управляющего за их ненадлежащее представление могут быть определены в рамках гражданско-правовых отношений (письма Минфина России от 13.01.2010 N 03-03-06/1/7, УФНС России по г. Москве от 23.06.2010 N 16-15/065569@). Так, доверительный управляющий представляет учредителю управления отчет о своей деятельности в сроки и в порядке, которые установлены договором доверительного управления имуществом (п. 4 ст. 1020 ГК РФ).

В случае если учредитель управления не является выгодоприобретателем, расходы, связанные с осуществлением договора доверительного управления имуществом, учитываются для целей налогообложения в составе расходов у выгодоприобретателя, а не учредителя управления (п. 47 ст. 270, п. 4 ст. 276 НК РФ). Исключение предусмотрено для расходов в виде вознаграждения доверительного управляющего. Указанное вознаграждение в любом случае является расходом учредителя управления, если договором доверительного управления предусмотрена выплата вознаграждения не за счет уменьшения доходов, полученных в рамках исполнения этого договора.

То есть доходы и расходы по деятельности, осуществляемой в рамках договора доверительного управления имуществом, учитывает при налогообложении прибыли учредитель управления (выгодоприобретатель) в своем учете на основании отчета доверительного управляющего. Доходом доверительного управляющего является лишь вознаграждение, полученное им при осуществлении управления имуществом.

При прекращении договора доверительного управления имущество, находящееся в доверительном управлении, передается учредителю управления, если договором не предусмотрено иное (п. 3 ст. 1024 ГК РФ). При возврате имущества у учредителя управления не образуется ни дохода, ни убытка независимо от возникновения положительной или отрицательной разницы между стоимостью переданного в доверительное управление имущества на момент вступления в силу и на момент прекращения договора доверительного управления имуществом (п. 5 ст. 276 НК РФ).

НДС

В соответствии с п. 1 ст. 174.1 НК РФ при совершении операции в соответствии с договором доверительного управления имуществом, обязанности налогоплательщика по НДС возлагаются на доверительного управляющего. При реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав в соответствии с договором доверительного управления имуществом доверительный управляющий обязан выставить соответствующие счета-фактуры в порядке, установленном НК РФ (п. 2 ст. 174.1 НК РФ).

При этом и налоговый вычет по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, и по имущественным правам, приобретаемым для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), признаваемых объектом налогообложения, предоставляется только доверительному управляющему при наличии счетов-фактур, выставленных ему продавцами в установленном главой 21 НК РФ порядке.

Следовательно, и регистрировать соответствующие счета-фактуры в книге продаж и книге покупок должен доверительный управляющий (п. 3 ст. 169 НК РФ) (письма Минфина России от 31.12.2008 N 03-07-05/53, УФНС России по г. Москве от 29.03.2008 N 19-11/19233).

Кроме того, согласно п. 5 ст. 174.1 НК РФ доверительный управляющий ведет учет операций, совершенных в процессе выполнения договора доверительного управления имуществом, а также в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, представляют в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию по каждому указанному договору отдельно.

Поскольку налогоплательщиком по НДС в рамках договора доверительного управления имуществом является именно доверительный управляющий, который обязан вести учет операций отдельно по каждому объекту недвижимости с предоставлением по ним самостоятельной налоговой декларации, у учредителя управления такой обязанности нет. То есть в отношении операций в соответствии с договором доверительного управления учредитель управления не определяет налоговую базу по НДС, не выставляет счета-фактуры, не регистрирует их в книге продаж, следовательно, не включает соответствующие операции в налоговую декларацию.

Налог на имущество

В соответствии с п. 1 ст. 374 НК РФ объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное в доверительное управление), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета. При этом п. 1 ст. 378 НК РФ прямо определено, что имущество, переданное в доверительное управление, а также имущество, приобретенное в рамках договора доверительного управления, подлежит налогообложению у учредителя доверительного управления.

Земельный налог

Плательщиками земельного налога признаются организации, обладающие земельными участками, признаваемыми объектами налогообложения, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения (п. 1 ст. 388 НК РФ). Исключение составляет лишь имущество (земельные участки) паевого инвестиционного фонда, налогоплательщиком по которому признается управляющая компания.

Таким образом, в отношении земельных участков - объектов доверительного управления, принадлежащих на праве собственности организации - учредителю доверительного управления, плательщиком земельного налога будет являться учредитель управления.

Рекомендуем ознакомиться со следующими материалами:

- Энциклопедия решений. Отличия агентского договора от иных гражданско-правовых договоров и трудового договора;
- Энциклопедия решений. Отличия между агентированием, поручением и комиссией.