

Ю.В. Капанина, аттестованный налоговый консультант

Доверительное управление недвижимым имуществом

Как управляющему учитывать операции, связанные с исполнением договора доверительного управления

Рассмотрим такую ситуацию. Компания купила здание торгового центра для сдачи его в аренду. Но сама по каким-то причинам не хочет этим заниматься. Тогда она может передать приобретенное здание на определенный срок в доверительное управление, заключив договор с другой организацией (или ИП)¹. В этом случае компания будет учредителем управления, сохраняя за собой право собственности на недвижимость².

При этом другая сторона — доверительный управляющий — за вознаграждение будет управлять полученным имуществом в интересах учредителя управления (или указанного им выгодоприобретателя)³.

Бухгалтерский и налоговый учет у участников договора доверительного управления (как у применяющих ОСН, так и у спецрежимников) имеют свои особенности. И мы поможем вам в них вникнуть. Начнем с общих правил документооборота и учета у доверительного управляющего.

Нюансы документооборота

Для начала посмотрим на документальное оформление доверительного управления.

Документируем передачу имущества

Передача недвижимого имущества в доверительное управление оформляется по аналогии с его продажей⁴:

- договор надо составить в форме единого документа⁵;
- передача недвижимости подлежит госрегистрации⁶.

Без этого договор доверительного управления будет недействителен⁷.

Кроме того, чтобы договор считался заключенным, в нем обязательно надо определить⁸:

- состав передаваемого имущества;
- наименование учредителя управления (или выгодоприобретателя);
- размер и форму вознаграждения управляющего.

Если доверительный управляющий выполняет свои обязанности безвозмездно, то такое положение также должно быть указано в договоре;

- срок действия договора (не более 5 лет)⁹.

Свое имущество учредитель управления передает по акту приема-передачи. Если в здании есть имущество (например, мебель), то его также необходимо

1) п. 1 ст. 1015 ГК РФ

2) п. 4 ст. 209 ГК РФ

3) п. 1 ст. 1012, ст. 1013, ст. 1023 ГК РФ

4) п. 2 ст. 1017 ГК РФ

5) ст. 550 ГК РФ

6) ст. 4 Закона от 21.07.97 № 122-ФЗ

7) п. 3 ст. 1017 ГК РФ

8) ст. 1016 ГК РФ

9) п. 2 ст. 1016 ГК РФ

РАССКАЗЫВАЕМ РУКОВОДИТЕЛЮ

Если договор доверительного управления будет признан незаключенным или недействительным (к примеру, если не пройдена госрегистрация), то у компании могут возникнуть проблемы с учетом доходов и признанием расходов по такому договору в налоговом учете. Под угрозой могут оказаться и вычеты по НДС.

указать в акте (или можно составить отдельную опись такого имущества, которую приложить к акту).

Для денежных расчетов, связанных с доверительным управлением, надо открыть отдельный банковский счет¹⁰.

Это делается с целью обособления имущества учредителя и управляющего. Например, в случае признания учредителя управления банкротом взыскание по долгам может быть обращено на его имущество, переданное в доверительное управление¹¹. А при отсутствии отдельного счета управляющему будет проблематично доказать, какие деньги его, а какие — учредителя.

Оформляем документы в ходе исполнения договора

Сделки с переданным в управление имуществом доверительный управляющий совершает от своего имени¹². Но он должен предупреждать всех контрагентов, что действует в качестве управляющего в интересах доверителя. Для этого во всех письменных документах (включая первичку) после имени или наименования нужно делать пометку «Д. У.». К примеру, так: «Исполнитель: ООО «Северное сияние», Д. У.». Иначе считается, что управляющий действует в личных интересах и отвечает перед третьими лицами только собственным имуществом¹².

Кроме того, в установленные договором сроки управляющий должен отчитываться учредителю (выгодоприобретателю) о своей деятельности¹³. Отчет управляющего является первичным документом для целей бухгалтерского и налогового учета у всех участников договора и, помимо обязательных реквизитов¹⁴, должен содержать информацию:

- о совершенных доверительным управляющим сделках и иных действиях с объектом;
- о сумме полученных доходов за отчетный период;
- о сумме расходов, связанных с управлением имуществом;
- о любых изменениях в составе имущества (например, об утрате либо повреждении имущества);
- о размере вознаграждения управляющего.

Кстати, передать отчет нужно в такие сроки, чтобы учредитель (выгодоприобретатель) успел подготовить и вовремя сдать налоговую декларацию по налогу на прибыль¹⁵.

Если по условиям договора управляющий имеет право на возмещение расходов на доверительное управление¹⁶, ему нужно документально подтвердить их, иначе учредитель может отказать ему в компенсации¹⁷ (они могут быть компенсированы за счет доходов, полученных от управления имуществом, или выплачены непосредственно учредителем).

10) п. 1 ст. 1018 ГК РФ
 11) п. 2 ст. 1018 ГК РФ
 12) п. 3 ст. 1012 ГК РФ
 13) п. 4 ст. 1020 ГК РФ
 14) ч. 2 ст. 9 Закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ
 15) Письма Минфина от 13.01.2011 № 03-03-06/1/7; УФНС по г. Москве от 22.03.2011 № 16-15/026840@
 16) ст. 1023 ГК РФ
 17) Постановление 7 ААС от 14.09.2015 № 07АП-9144/2014



Сейчас многие компании и предприниматели предлагают свои услуги по доверительному управлению недвижимостью. Главное — не ошибиться с выбором того, кому действительно можно довериться...

Обратите внимание, когда учредитель возмещает расходы управляющему, ему для документального подтверждения таких затрат в целях налогообложения прибыли потребуются копии первичных документов (оригиналы первички находятся у управляющего). Поэтому эти копии управляющий может приложить к представляемому отчету.

Бухучет

Имущество, переданное в доверительное управление, управляющему следует отражать на отдельном балансе (технически это можно сделать, например, в отдельной бухгалтерской базе) и вести по нему самостоятельный учет¹⁸. Получается, что управляющему придется вести «два учета»: собственный и обособленный.

Получение имущества в доверительное управление и расчеты с учредителем управления управляющий отражает на счете 79, субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»¹⁹.

Обособленный учет

Такой учет позволяет управляющему учитывать операции по доверительному управлению отдельно от операций с собственным имуществом.

При его ведении управляющему нужно соблюдать бухгалтерскую учетную политику учредителя (ее копию можно передать вместе с актом приемки-передачи имущества)²⁰. К примеру, амортизацию по основному средству в доверительном управлении следует начислять тем же способом и в пределах того же срока полезного использования, которые были приняты учредителем²¹. При этом полученное имущество учитывается по стоимости, числящейся в бухучете учредителя на дату вступления договора доверительного управления в силу²¹.

Проще говоря, в период управления имуществом управляющий в обособленном учете делает те же проводки, которые делал бы учредитель, если бы не передал свое имущество в управление.

По итогам отчетного периода управляющий в установленные договором сроки представляет учредителю (выгодоприобретателю) данные об активах, обязательствах, доходах и расходах, полученных при выполнении договора, — в виде отчета управляющего и бухгалтерской отчетности с пометкой «Д. У.»²². Отчетность по доверительному управлению составляется по тем же формам, которые должен сдавать учредитель. Ведь ее данные учредитель добавит к своей основной отчетности путем сложения аналогичных показателей.

Кроме того, отдельный баланс управляющему нужно составлять и на дату прекращения договора доверительного управления²².

Заметим также, что в налоговую эта отчетность не сдается.

Кстати, учредитель вполне может потребовать, чтобы ему была представлена отчетность, проверенная аудиторами, только такое условие должно быть предусмотрено в договоре²³.

18) п. 1 ст. 1018 ГК РФ; п. 2 Указаний, утв. Приказом Минфина от 28.11.2001 № 97н (далее — Указания)

19) п. 2 Указаний

20) п. 11 Указаний

21) п. 12 Указаний

22) п. 15 Указаний

23) Постановление 14 ААС от 22.06.2015 № А44-7487/2014

24
25
26 п.
27
28
29 ст.
30 ст.
30)
02.
По
19.
№ 1

31) г
ст. 3
32) п
п. 3
Мин
№ 03
33) а
Прав
факт
новл
от 26
34) п.
35) п.
Поста
АС УО
№ 00

Собственный учет

В собственном учете и отчетности управляющий отражает причитающееся ему вознаграждение и свои затраты, которые ему не возмещают по условиям договора²⁴.

Согласно Указаниям в собственном учете управляющий должен отразить и те затраты, которые компенсируются учредителем. При этом суммы возмещения нужно учитывать в доходах (Кт счета 90 «Продажи»)²⁵. Однако отражать возмещаемые расходы в составе выручки управляющего некорректно. Поскольку такое возмещение не соответствует понятию дохода, приведенному в п. 2 ПБУ 9/99. К тому же по своей экономической сущности возмещаемые расходы близки к поступлению и выбытию активов у посредника (агента, комиссионера) по посредническим договорам. А такие операции не признаются в бухучете посредника ни доходами, ни расходами²⁶.

НДС

Если доверительный управляющий применяет ОСН, то суммы вознаграждения, полученные за оказание услуг по управлению имуществом, облагаются НДС в обычном порядке²⁷.

Правда, на этом история с НДС не заканчивается. И у управляющего возникают следующие НДС-вопросы.

Кто платит НДС при доверительном управлении?

Плательщиком НДС при оказании услуг аренды здания торгового центра в рамках договора доверительного управления является именно управляющий²⁸. Причем исключений не сделано даже для управляющих-спецрежимников²⁹. Также для целей НДС не имеет значения, является ли учредитель управления плательщиком НДС или нет³⁰.

В связи с этим управляющий должен при оказании услуг аренды выставлять арендаторам от своего имени счета-фактуры с пометкой «Д. У.» в строке «Продавец»³². Кроме того, в таких счетах-фактурах порядковый номер нужно дополнить через знак «/» цифровым индексом³³. Этот индекс обозначает совершение операции в соответствии с конкретным договором доверительного управления, и этот индекс утверждает сам управляющий.

Этот индекс обозначает совершение операции в соответствии с конкретным договором доверительного управления, и этот индекс утверждает сам управляющий.

Что с вычетами входного НДС?

Поскольку управляющий — плательщик НДС, он имеет полное право на основании выставленных ему счетов-фактур принять к вычету входной НДС по приобретаемым в рамках доверительного управления имуществу, работам, услугам³⁴. Если, помимо управления имуществом учредителя, доверительный управляющий ведет другую деятельность, то, чтобы воспользоваться вычетом, ему нужно организовать отдельный учет товаров (работ, услуг), используемых в рамках доверительного управления и в иной деятельности³⁵.

24) пп. 16, 17 Указаний

25) п. 16 Указаний

26) п. 3 ПБУ 9/99; п. 3 ПБУ 10/99

27) п. 1 ст. 146 НК РФ

28) п. 1 ст. 174.1 НК РФ

29) п. 3 ст. 346.1, пп. 2, 3 ст. 346.11, подп. 3 п. 11 ст. 346.43 НК РФ

30) Письмо Минфина от 02.03.2011 № 03-07-11/38; Постановление 19 ААС от 05.11.2015 № 19АП-5712/2015

ВНИМАНИЕ

По деятельности в рамках договора доверительного управления нельзя применять вмененку и патентную систему налогообложения³¹.

31) п. 2.1 ст. 346.26, п. 6 ст. 346.43 НК РФ

32) п. 2 ст. 174.1 НК РФ; п. 3 ст. 1012 ГК РФ; Письмо Минфина от 03.06.2009 № 03-07-09/29

33) абз. 4 подп. «а» п. 1 Правил заполнения счета-фактуры, утв. Постановлением Правительства от 26.12.2011 № 1137

34) п. 3 ст. 174.1 НК РФ

35) п. 3 ст. 174.1 НК РФ; Постановление АС УО от 16.10.2015 № Ф09-7428/15

Как заполнить регистры и декларацию по НДС?

Для доверительных управляющих специального порядка ведения книги покупок и продаж нет, поэтому там отражают счета-фактуры, относящиеся как к доверительному управлению, так и к другим видам деятельности. Проще говоря, заводить отдельные книги для деятельности по доверительному управлению не нужно.

Итоговые показатели книг покупок и продаж управляющий включает в единую декларацию по НДС, отдельной особой декларации для доверительных управляющих тоже нет. Сдается декларация в инспекцию по месту своего учета³⁶.

ВНИМАНИЕ

Пометку «Д. У.» на титульном листе налоговой декларации ставить не надо.

ИЗ АВТОРИТЕТНЫХ ИСТОЧНИКОВ



ДУМИНСКАЯ Ольга Сергеевна
Советник государственной гражданской службы РФ 2 класса

«Доверительный управляющий исполняет обязанности налогоплательщика НДС, и он обязан представить декларацию, в которой отражаются все хозяйственные операции в рамках как его основной деятельности, так и доверительного управления³⁷. Поэтому для целей уплаты НДС счет, с которого перечисляются денежные средства, значения не имеет. Таким образом, доверительный управляющий может уплачивать весь НДС (собственный и исчисленный в рамках договора доверительного управления) со своего расчетного счета».

Налог на имущество

Несмотря на то что переданное в доверительное управление имущество учитывается на отдельном балансе управляющего, оно не подлежит у него обложению налогом на имущество³⁸.

Налог на прибыль

Как и в бухучете, управляющий должен вести учет поступлений и затрат в рамках договора доверительного управления отдельно от собственных доходов/расходов³⁹.

Все участники договора доверительного управления обязаны при расчете налога на прибыль определять доходы и расходы только по методу начисления⁴⁰. Если до заключения такого договора применялся кассовый метод, то все доходы и расходы нужно пересчитать по правилам метода начисления с начала года, в котором был заключен договор.

Собственный учет

При получении имущества в доверительное управление налогооблагаемого дохода у управляющего не возникает⁴¹. В доходы от реализации он включает только сумму своего вознаграждения⁴².

Если по условиям договора учредитель не возмещает управляющему расходы, связанные с управлением, то такие затраты последний может учесть в собственном налоговом учете⁴¹.

36) п. 5 ст. 174 НК РФ

37) ст. 174.1 НК РФ

38) ст. 378 НК РФ

39) ст. 332 НК РФ

40) абз. 2 п. 4 ст. 273 НК РФ

41) п. 1 ст. 276 НК РФ

42) п. 1 ст. 276, статьи 271, 332 НК РФ

Обособленный учет

Управляющий должен ежемесячно нарастающим итогом определять доходы и расходы, связанные с исполнением договора доверительного управления, в обычном порядке⁴³. К таким расходам относятся:

- затраты, возмещаемые учредителем;
- амортизация имущества в доверительном управлении⁴⁴;
- вознаграждение управляющего⁴⁵.

Доверительному управляющему в обособленном учете следует руководствоваться налоговой учетной политикой учредителя управления (попросите учредителя предоставить вам ее копию). Вот что на это указывает.

Во-первых, в НК сказано, что после возврата имущество включается у учредителя в ту же амортизационную группу и амортизируется в том же порядке, что и до начала договора доверительного управления. А начисленная за время действия договора амортизация учитывается при определении остаточной стоимости имущества⁴⁶. Это говорит о том, что управляющий должен рассчитывать налоговую амортизацию в том же порядке, что и учредитель.

Во-вторых, учредитель определяет свою налоговую базу по налогу на прибыль на основании информации о доходах и расходах, полученных при исполнении договора доверительного управления, из отчета управляющего⁴⁷.

Кстати, доверительный управляющий не может за учредителя управления формировать налоговую базу, подавать декларацию и уплачивать налог на прибыль.

Правда, из этого правила есть исключение. Если учредитель — иностранная организация, не имеющая постоянного представительства в РФ, то доверительный управляющий, как налоговый агент, обязан исчислять, удерживать налог на прибыль с доходов учредителя, полученных в рамках договора доверительного управления, и уплачивать его в бюджет с учетом правил и норм международных договоров⁴⁸. Кроме того, управляющему еще нужно будет представлять в инспекцию налоговый расчет (информацию) о суммах выплаченных доходов и удержанных налогов⁴⁹.

Пример. Учет у доверительного управляющего по договору доверительного управления имуществом

/ условие / Собственник (учредитель управления) по договору доверительного управления на 3 года передал компании (управляющему) здание для последующей сдачи в аренду. Первоначальная стоимость здания на дату вступления в силу договора — 56 760 000 руб., накопленная амортизация — 645 000 руб. (ежемесячно — 215 000 руб.).

По условиям договора доходы управляющий перечисляет учредителю за вычетом своего вознаграждения и сумм возмещаемых расходов. Вознаграждение управляющего — 8% от суммы доходов (без НДС).

Предположим, за первый месяц аренды управляющий получил такие результаты:

43) п. 1 ст. 276 НК РФ

44) Письмо Минфина от 22.06.2010 № 03-03-06/1/424; Постановление ФАС ВСО от 21.07.2014 № А78-7040/2013

45) Письмо Минфина от 10.11.2014 № 03-03-06/1/56584

46) ст. 332 НК РФ

47) п. 1 ст. 276, ст. 332 НК РФ

48) п. 6 ст. 309, п. 1 ст. 312, ст. 7 НК РФ

49) утв. Приказом ФНС от 02.03.2016 № ММВ-7-3/115@; п. 4 ст. 310 НК РФ

- арендная плата — 3 540 000 руб. (в том числе НДС 540 000 руб.);
- возмещаемые расходы, связанные с управлением, — 285 000 руб. (кроме того, НДС 51 300 руб.).

По учетной политике учредителя:

- амортизация по зданию учитывается на счете 20 «Основное производство»;
- доходы и расходы, связанные с арендой, являются доходами и расходами от обычных видов деятельности.

Управляющий уплачивает в бюджет НДС, исчисленный в рамках договора доверительного управления, со специального расчетного счета.

/ решение / В обособленном учете управляющего нужно сделать следующие проводки.

Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
На дату передачи имущества			
Получено здание в доверительное управление	01 «Основные средства»	79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»	56 760 000
Отражена сумма начисленной амортизации по полученному зданию	79, субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»	02 «Амортизация основных средств»	645 000
В период доверительного управления			
Начислена амортизация по зданию	20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств»	215 000
Отражена выручка от сдачи имущества в аренду	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»	3 540 000
Начислен НДС на арендную плату	90, субсчет 3 «НДС»	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС»	540 000
Получена арендная плата	51 «Расчетные счета», субсчет «Доверительное управление»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	3 540 000
Отражены расходы, связанные с доверительным управлением и возмещаемые учредителем	20 «Основное производство»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	285 000
Учтена сумма НДС по расходам	19 «НДС»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 300
НДС принят управляющим к вычету	68, субсчет «НДС»	19 «НДС»	51 300
Перечислена оплата поставщикам (285 000 руб. + 51 300 руб.)	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51, субсчет «Доверительное управление»	336 300
Отражено вознаграждение доверительного управляющего ((3 540 000 руб. – 540 000 руб.) x 8%)	20 «Основное производство»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с управляющим»	240 000
Учен НДС, начисленный с вознаграждения (240 000 руб. x 18%)	19 «НДС», субсчет «Вознаграждение управляющего»	76, субсчет «Расчеты с управляющим»	43 200
Передан учредителю начисленный с вознаграждения НДС*	79, субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»	19 «НДС», субсчет «Вознаграждение управляющего»	43 200
<i>* НДС с суммы вознаграждения доверительный управляющий не может принять к вычету⁵⁰. Его возьмет к вычету учредитель</i>			
Списаны расходы (215 000 руб. + 285 000 руб. + 240 000 руб.)	90, субсчет 2 «Себестоимость продаж»	20 «Основное производство»	740 000

50) Письмо Минфина от 23.07.2012 № 03-07-11/167

Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Определена прибыль, полученная в рамках доверительного управления (3 540 000 руб. – 540 000 руб. – 740 000 руб.)	90, субсчет 9 «Прибыль / убыток от продаж»	99 «Прибыли и убытки»	2 260 000
Передан финансовый результат учредителю управления	99 «Прибыли и убытки»	79, субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»	2 260 000
Перечислена прибыль учредителю управления	79, субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»	51, субсчет «Доверительное управление»	2 260 000
Перечислено вознаграждение управляющему с особого счета на счет управляющего (240 000 руб. + 43 200 руб.)	76, субсчет «Расчеты с управляющим»	51, субсчет «Доверительное управление»	283 200
Перечислен НДС в бюджет (540 000 руб. – 51 300 руб.)	68, субсчет «НДС»	51, субсчет «Доверительное управление»	488 700
На дату прекращения договора			
Отражен возврат здания учредителю управления	79, субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»	01 «Основные средства»	56 760 000
Отражены суммы начисленной амортизации (645 000 руб. + (215 000 руб. х 36 мес.))	02 «Амортизация основных средств»	79, субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»	8 385 000
<p><i>Кроме того, управляющий возвращает учредителю остаток денег на расчетном счете: Дт счета 79, субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», – Кт счета 51, субсчет «Доверительное управление».</i></p> <p><i>Затем закрывает субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»: Дт счета 99 «Прибыли и убытки» – Кт счета 79, субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»</i></p>			

В собственном учете управляющего следует сделать такие записи.

Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
На дату отчета			
Начислено вознаграждение за услуги по доверительному управлению	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»	283 200
Начислен НДС с суммы вознаграждения	90, субсчет 3 «НДС»	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС»	43 200
На дату перечисления денег			
Получено вознаграждение с особого счета	51 «Расчетный счет»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	283 200

В налоговом учете управляющий указывает следующее.

Наименование операции	Классификация дохода/расхода	Сумма, руб.
На дату отчета		
Отражено вознаграждение по договору доверительного управления (283 200 руб. – 43 200 руб.)	Доход от реализации	240 000

* * *

В следующем номере **№** мы расскажем, как вести бухгалтерский и налоговый учет учредителю управления и выгодоприобретателю — третьему лицу.