

УДК 336.02

Ключевые слова:

налогообложение доходов,
доверительное управление, учет расходов,
учредитель управления, выгодоприобретатель,
налог на доходы физических лиц,
налог на прибыль организаций

В. В. Громов, к. э. н.,

ст. науч. сотр. научного направления
«Макроэкономика и финансы»
Института экономической политики имени Е. Т. Гайдара
(e-mail: Gromov@ier.ru)

Доверительное управление имуществом: признание расходов на выплаты управляющему

При наличии многих факторов, влияющих на состояние инвестиционного и делового климата, одним из важнейших является налогообложение, которое для участников рынка нередко играет ключевую роль при принятии экономических решений. При этом условия налогообложения не сводятся лишь к размеру налоговой ставки, которая на фоне плоской шкалы не имеет порой столь принципиального значения, как определенность налогового законодательства, удобство его применения и понятный, справедливый механизм расчета налога.

Эти вопросы приобретают особую актуальность в рамках доверительного управления имуществом, которое представляет собой не только способ наилучшего использования имущества, но и фактор привлечения инвестиций, поддержка которых в настоящее время является одной из первоочередных задач государственной политики¹.

Вместе с тем при наличии правовых основ для вступления экономических субъектов в отношения по поводу доверительного управления, установленных в главе 53 ГК РФ, нормы налогового законодательства в части налогообложения доходов, получаемых в результате такого управления, остаются недостаточно развитыми. Их отличает несистемный характер и небольшая глубина проработки, порождающая для налогоплательщиков совокупность проблем и налоговых рисков; имеются законодательные пробелы, из-за наличия которых остаются без регулирования отдельные конструкции договоров доверительного управления. В первую очередь это касается расходов на осуществление договора доверительного управления, или, иными словами, выплаты доверительному управляющему.

¹ Распоряжение Правительства РФ от 19 июня 2013 г. № 1012-р «Об утверждении плана мероприятий («дорожной карты») «Создание международного финансового центра и улучшение инвестиционного климата в Российской Федерации».

ПОНЯТИЕ И ВИДЫ РАСХОДОВ НА ВЫПЛАТЫ ДОВЕРИТЕЛЬНОМУ УПРАВЛЯЮЩЕМУ

Расходы на выплаты доверительному управляющему отличаются от иных расходов тем, что связаны не с операциями, совершаемыми управляющим в рамках доверительного управления, а с финансовым обеспечением самого процесса управления, что предопределяет их особую значимость в системе договорных отношений налогоплательщика и лица, которому передано в управление имущество. Данные расходы могут быть разделены на виды по цели осуществления, источнику оплаты и лицу, на которое ложится бремя по их оплате.

По цели осуществления расходы делятся на вознаграждение управляющему и компенсацию (возмещение) расходов управляющего, которые он произвел при выполнении своих обязанностей по договору с налогоплательщиком. Эти суммы вознаграждения и возмещения являются расходами для лица, которое их оплачивает, потому что снижают для него конечный финансовый результат от операций, совершенных в рамках доверительного управления. Соответственно для управляющего эти суммы выступают в качестве поступлений за оказываемые услуги по доверительному управлению.

По источнику оплаты выделяют расходы, оплачиваемые:

- из доходов от доверительного управления; в этом случае выплаты прямо зависят от результатов управления, что повышает заинтересованность управляющего в достижении наилучших результатов своей деятельности;
- из иных, собственных источников учредителя управления; здесь выплаты не зависят от результатов управления и могут быть обусловлены финансированием текущей деятельности управляющего (например, выплаты производятся с банковского счета учредителя управления).

Кроме того, расходы можно разделить на оплачиваемые учредителем управления и оплачиваемые выгодоприобретателем — третьим лицом, определенным в условиях договора учредителем управления. И хотя третье лицо только получает по договору доходы, бремя расходов оно может нести в той степени, в какой уменьшается его экономическая выгода в связи с выплатами управляющему из финансового результата доверительного управления. Для учредителя управления расходы могут быть связаны как с уменьшением получаемых по договору доходов, так и с оплатой деятельности управляющего из средств, не связанных с результатами управления. То есть плательщиком расходов фактически становится тот, кто теряет часть своего имущества в связи с выплатой. Из его средств производится выплата, и если получателем доходов является не учредитель управления, а другое лицо, то на это лицо и ложится бремя по оплате расходов.

Приведенные характеристики расходов на выплаты управляющему должны приниматься во внимание при определении налоговой базы по доходам от доверительного управления, и в первую очередь это зависит от конструкции договора. Когда речь идет о договоре, согласно которому учредитель управления является выгодоприобретателем, т. е. получает весь доход от доверительного управления, значение условий осуществления выплат не имеет существенного значения, поскольку определяется только одна налоговая база. В свою очередь при более сложных условиях, предусматривающих ситуации, когда учредитель управления не является выгодоприобретателем или получает установленную договором долю дохода, требуется отдельное налоговое регулирование.

ПРИЗНАНИЕ РАСХОДОВ У НАЛОГООПЛАТЕЛЬЩИКА — ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА

Порядок признания расходов на выплаты управляющему в гл. 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ, Кодекс) имеет пробелы, и в нем нет системности. Правовые основания и механизм учета данных расходов в налоговой базе физического лица предусмотрены исключительно в отношении финансовых инструментов в ст. 214.1

НК РФ, и там они представляют собой составную часть режима налогообложения доходов, получаемых через профессиональных участников рынка ценных бумаг.

В то же время для доверительного управления любым иным имуществом порядок признания тех же самых расходов никак не закреплен: в указанной главе Кодекса нет правовых оснований для вычета рассматриваемых расходов, отсутствует и механизм их учета при наличии иного, чем учредитель управления, лица, имеющего право на доход от доверительного управления. Отсюда следует неопределенность в том, что для получателя дохода является объектом обложения налогом на доходы физических лиц: полная сумма дохода от доверительного управления или сумма дохода, уменьшенная на величину расходов, осуществленных на выплаты управляющему. В связи с этим правомерность учета в налоговой базе данных расходов вызывает у налогоплательщиков вопросы. При этом Кодекс не раскрывает понятие доходов по договору доверительного управления имуществом и не содержит порядок его определения в целях налогообложения. В этой ситуации, по мнению Минфина России, налогообложению подлежит чистый доход налогоплательщика, т. е. уменьшенный на расходы управляющего, связанные с ведением им деятельности по доверительному управлению, содержанию и эксплуатации объекта доверительного управления, включая выплаченное ему вознаграждение². Аналогичной позиции придерживается и УФНС России по г. Москве, отмечая, что доход от доверительного управления определяется за вычетом сумм вознаграждения управляющего и возмещения ему расходов, произведенных им при доверительном управлении³. Эти расходы доверительный управляющий учитывает при определении налогооблагаемого дохода учредителя управления — физического лица.

Вместе с тем названные письма не имеют силы нормативного акта, и, кроме того, в них рассматриваются ситуации, где доход получает только учредитель управления. Следовательно, проблема остается, и к ней добавляется еще более важный вопрос о том, как должны учитываться те же самые расходы при условии, что доход по условиям договора перечисляется управляющим другому лицу, а не учредителю управления или выплачивается одновременно нескольким лицам, одним из которых также может быть учредитель управления.

Если обратиться к действующему порядку учета расходов на выплаты управляющему при доверительном управлении финансовыми инструментами, то можно отметить наличие правовых оснований для их учета. Расходы учитываются в соответствии с перечнем, который содержится в п. 10 ст. 214.1 НК РФ. Расходы в виде сумм оплаты услуг, оказываемых профессиональными участниками рынка ценных бумаг, а также расходы, возмещаемые профессиональным участникам рынка ценных бумаг, поименованы в данном перечне как самостоятельные виды расходов в подп. 3 и подп. 6 соответственно. К расходам, связанным с оплатой услуг, относятся суммы, выплачиваемые управляющему в качестве вознаграждения, а также суммы комиссий, установленных доверительным управляющим: за ведение счета клиента, за ускоренный вывод денежных средств, за выдачу дубликатов отчетов, обработку документов сторонних брокеров, подтверждающих затраты на приобретение ценных бумаг, и иные аналогичные расходы⁴. Профессиональный участник рынка ценных бумаг вправе оказывать услуги доверительного управления в рамках договора с клиентом, поэтому нормы ст. 214.1 НК РФ о расходах прямо относятся к данной сфере налоговых отношений, формируя правовой механизм учета компенсаций и вознаграждений доверительному управляющему при определении налоговой базы по доходам выгодоприобретателя (учредителя управления).

² Письмо Минфина РФ от 31 мая 2007 г. № 03-04-05-01/168.

³ Письмо УФНС России по г. Москве от 16 июля 2009 г. № 20-14/4/073539@.

⁴ Письмо Минфина РФ от 10 октября 2011 г. № 03-04-06/4-260.

Если по условиям договора выгодоприобретателем является не учредитель управления, а иное, указанное им лицо, то согласно п. 17 ст. 214.1 НК РФ расходы по договору уменьшают налоговую базу выгодоприобретателя, независимо от того, кто в действительности оплатил расходы. Правом их признания наделяется лицо, которое получило доход, и участие этого лица в оплате расходов не является обязательным условием для уменьшения доходов на их сумму. Иными словами, расходы «следуют» за доходами и всегда признаются на уровне бенефициара, в целях обеспечения единства учета доходов и расходов в одной налоговой базе одного и того же лица.

Применение данного подхода логично в ситуации, когда деятельность управляющего оплачивается только из доходов от доверительного управления. В данном случае происходит уменьшение экономической выгоды лица, являющегося выгодоприобретателем, которое в конечном итоге оплачивает расходы на выплаты управляющему из денежных средств, получаемых им согласно договору. При этом по российскому законодательству он же является плательщиком налога, в связи с чем получает право признать суммы выплат в качестве расходов.

Вместе с тем целесообразность применения именно такого подхода не является очевидной. Его недостатки ярко проявляются тогда, когда учредитель управления производит выплаты управляющему из собственного имущества (не только из доходов от доверительного управления), но при этом доходы получает не он, а третье лицо. Поскольку расходы не разделяются по источнику их оплаты, третье лицо, назначенное выгодоприобретателем, имеет возможность заплатить налог с меньшей суммы доходов, чем с той, которую он в действительности получает. Иными словами, расходы, которые были оплачены имуществом учредителя управления, в рамках действующих правил могут уменьшать налоговую базу третьего лица. При этом реальные доходы этого лица не снижаются, потому что расходы, о которых идет речь, оплачиваются не из получаемых им доходов. Отсюда возникает несоответствие величины налогооблагаемых доходов их фактической сумме. В результате некорректной оценки экономической выгоды занижается налоговая база, и выгодоприобретатель платит меньше, чем должен. Правом вычета расходов наделяется лицо, которое ничего не затратило для получения доходов. Но расходы не должны учитываться в налоговой базе лица в сумме, в которой они не были оплачены этим лицом.

Помимо того что при определении налоговой базы не принимается во внимание источник оплаты расходов на выплаты управляющему, в ст. 214.1 НК РФ выделяются только две ситуации: когда учредитель управления получает весь доход и когда он ничего не получает, а вместо него выгодоприобретателем становится иное, указанное им лицо. Однако возможные конструкции договора доверительного управления не сводятся только к этим схемам выплаты дохода. На практике вовсе не исключена ситуация, когда третье лицо, указанное учредителем управления, участвует в доходе от доверительного управления лишь частично, а остальную часть такого дохода получает сам учредитель. Тогда возникает долевое распределение дохода, например в соотношении 50:50 или 80:20, которые причитаются тому и другому. Однако такая ситуация в положениях гл. 23 НК РФ не регулируется, и определить правильный порядок действий фактически невозможно. С одной стороны, необходимо передать расходы третьему лицу, потому что он является выгодоприобретателем. С другой стороны, этого делать нельзя, так как учредитель управления тоже получает доход. Поэтому любой шаг, предпринятый в данной ситуации налогоплательщиком, может быть квалифицирован налоговыми органами как нарушение норм налогового законодательства. Более того, если исходить из того, что в данной ситуации требуется передавать расходы, необходим порядок определения сумм, подлежащих передаче, которого также нет в действующем законодательстве.

Одновременно с этим на практике возникают сложности с определением лица, доходы которого уменьшаются на расходы, связанные с осуществлением договора, если доход

получен и признан, но остается в доверительном управлении и не выводится из него, т. е. не выплачивается выгодоприобретателю — третьему лицу. При определении налоговой базы управляющий согласно п. 7 и п. 9 ст. 226.1 НК РФ в качестве налогового агента удерживает налог не только при фактических выплатах дохода, но и по окончании налогового периода, т. е. при начислении дохода. Определяя налоговую базу в условиях отсутствия выплат, управляющий сталкивается с неопределенностью относительно того, из чьих доходов он как налоговый агент вычитает расходы — из доходов учредителя управления или указанного в качестве выгодоприобретателя лица. Причина состоит в том, что в гл. 23 НК РФ однозначно не определено, кто является налогоплательщиком по доходам от доверительного управления. С одной стороны, в п. 10 ст. 226.1 НК РФ (в определении выплат дохода) понятие «налогоплательщик» отделено от понятия третьего лица, получающего по договору доход. Из этого следует, что налогоплательщиком при удержании налога до выплаты дохода может быть только учредитель управления. С другой стороны, в целях определения налоговой базы специально выделены ситуации, когда выгодоприобретателем является либо учредитель управления, либо иное лицо, что свидетельствует о подходе, основанном на признании в качестве налогоплательщика лица, получающего доход, а им, как следует из п. 17 ст. 214.1 НК РФ, может быть не только учредитель управления.

На этом фоне налоговый агент обязан удерживать налог с доходов, находящихся на его клиентских счетах, полагаясь на то, что до выплаты эти доходы принадлежат учредителю управления. Однако наличие другого лица — выгодоприобретателя в составе условий договора формально делает невозможным вычет расходов при определении агентом налоговой базы по доходам учредителя управления, т. к. расходы могут учитываться только в доходах выгодоприобретателя по правилам п. 17 ст. 214.1 НК РФ, если им не является учредитель управления. В то же время налоговым законодательством не предполагается повторное взимание налога при фактическом получении доходов выгодоприобретателем — третьим лицом, если эти доходы уже были ранее обложены налогом. Значит, налоговая база для него не будет определяться, поскольку он уже не налогоплательщик, а при отсутствии налоговой базы и обязанности платить налог вычет расходов становится невозможным, и само указание на необходимость передачи их суммы в результате теряет смысл. Отсюда возникают риски того, что расходы вообще не будут учтены, а если и будут учтены, то с вероятностью признания этого действия необоснованным по итогам налоговой проверки.

ПРИЗНАНИЕ РАСХОДОВ У НАЛОГООПЛАТЕЛЬЩИКА — ОРГАНИЗАЦИИ

Для организаций, в отличие от физических лиц, порядок налогообложения доходов от доверительного управления имеет самостоятельное регулирование в ст. 276 НК РФ. В положениях этой статьи установлены особенности определения налоговой базы и предусмотрен механизм учета расходов на выплаты управляющему, в том числе для ситуации, когда учредитель управления не является выгодоприобретателем либо есть несколько выгодоприобретателей. Это не только дает право учитывать сами расходы, но и вводит целостный комплекс правил, делающих порядок определения налоговой базы определенным и в то же время простым: учет данных расходов не разделен по видам имущества, находящегося в доверительном управлении, что логично, т. к. данный аспект налоговых отношений не зависит от объекта, переданного управляющему. Кроме того, этот порядок более справедлив, чем для физических лиц, если вести речь о финансовых инструментах⁵, поскольку запрещает выгодоприобретателям — третьим лицам уменьшать свои налогооблагаемые

⁵ Как отмечалось выше, для иного имущества порядок вычета расходов при наличии в договоре третьего лица (лиц) в гл. 23 НК РФ не установлен.

доходы (налоговую базу) на сумму вознаграждения, выплачиваемого управляющему не из доходов от доверительного управления. Здесь учтено, что вознаграждение доверительного управляющего, если оно оплачено из собственных средств учредителя управления, не может учитываться как расход у иных выгодоприобретателей. Данный порядок обусловлен тем, что неоплаченный лицом расход не должен учитываться при определении его налоговой базы. Соответственно в случае, когда вознаграждение платится из дохода, оно признается расходом лица, получающего этот доход, потому что экономическая выгода именно этого лица уменьшается.

Несмотря на то что порядок учета расходов организаций на выплаты управляющему в целом сформирован, он тем не менее логически не завершен.

Во-первых, источник оплаты расходов на осуществление договора принимается во внимание только в части вознаграждения управляющего. Однако не из доходов могут оплачиваться и суммы возмещения (компенсации) затрат, понесенных управляющим в связи с исполнением им своих обязанностей по договору. При этом в действующей редакции ст. 276 НК РФ такие расходы учредитель управления не учитывает, а передает иным лицам, которые по условиям договора являются выгодоприобретателями, причем не имеет значения, кто их фактически оплатил. Если расходы оплачены из доходов от доверительного управления, то ситуация не приводит к налоговым рискам. Но если источником их оплаты является собственное имущество учредителя управления, возникают риски занижения налоговой базы, аналогичные тем, что были рассмотрены выше в отношении расходов физических лиц. При этом надо понимать, что для организаций данная проблема менее существенна, потому что касается только сумм возмещения, однако она тоже имеет место, и ее нельзя игнорировать.

В действительности расходы на возмещение затрат управляющего, как и выплачиваемое ему вознаграждение, направлены на финансовое обеспечение деятельности управляющего по договору и могут иметь одинаковый источник оплаты. Поэтому различия в правилах их учета необъективны. Неверно то, что если учредитель управления из своих средств компенсировал затраты управляющего, но назначил в качестве выгодоприобретателя не себя, а другое лицо, то именно это лицо будет учитывать расходы, понесенные учредителем, при отсутствии собственных фактических затрат на их оплату. В результате применение необоснованно отличающихся правил нарушает справедливость и нейтральность налогообложения.

Во-вторых, порядок учета расходов на исполнение договора доверительного управления противоречив. Так, согласно п. 47 ст. 270 НК РФ учредитель управления не вправе учитывать данные расходы при определении налоговой базы по налогу на прибыль, если он не является выгодоприобретателем⁶. В то же время согласно подп. 2 п. 3 ст. 276 НК РФ расходы на вознаграждение управляющего, оплаченные не из доходов, могут быть учтены учредителем управления в составе внереализационных расходов, даже если выгодоприобретателем является другое лицо.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Анализ практики определения налоговой базы по доходам от доверительного управления в части признания расходов на осуществление договора (выплаты доверительному управляющему) выявил ряд налоговых рисков, затрудняющих порядок расчета налога и делающих его применение менее удобным, в то время как от определенности, простоты и удобства налогообложения зависит экономический интерес налогоплательщиков

⁶ Налог на прибыль организаций. Комментарий (постатейный) к главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 05.04.2010 № 41-ФЗ). М.: Статус-Кво 97, 2010.

в рыночных сделках, в т. ч. их вовлеченность в сферу доверительного управления. Там, где учредитель управления сам получает доход, налоговых рисков нет, но они возникают, когда выгодоприобретателем является другое лицо (лица). В этом случае появляется необходимость не только в наличии правовых оснований для учета расходов на осуществление договора, но и в формировании совокупности правил, обеспечивающих порядок распределения расходов в процессе их учета в налоговой базе. По результатам анализа можно выделить следующие налоговые риски.

1. Глава 23 НК РФ не содержит норм, которые бы позволяли учитывать в налоговой базе расходы физического лица на выплаты вознаграждения и возмещение затрат доверительного управляющего в случае, если объектом доверительного управления являются любые виды имущества, не относящиеся к финансовым инструментам. В данном случае проблема сводится не к порядку учета таких расходов, а к отсутствию необходимых правовых оснований для их учета в налоговой базе. В результате возникает риск того, что налог будет исчисляться с полной суммы дохода, полученного учредителем управления по договору. В силу отсутствия базовых положений по признанию расходов не сформированы способы их учета в ситуациях, когда договором предусмотрено более одного выгодоприобретателя, в частности, когда одним из них является учредитель управления.

2. Глава 23 НК РФ содержит правовые основания для учета расходов на осуществление договора, только если объектом доверительного управления являются финансовые инструменты. Однако сам порядок учета в налоговой базе данных расходов устроен таким образом, что позволяет использовать расходы, оплаченные собственным имуществом учредителя управления (не из доходов), лицам, которым просто причитается по договору доход, в результате чего их налоговая база оказывается меньше той экономической выгоды, которую они фактически получают. Отсюда возникает несоответствие этой выгоды и налоговой базы, которая занижается: налог платится исходя из меньшей величины доходов по сравнению с реальной.

3. Глава 23 НК РФ не регулирует ситуацию, когда учредитель управления является выгодоприобретателем наряду с иным лицом (лицами), т. е. получает доход, но не в полной его сумме, что ставит под сомнение необходимость передачи всей суммы расходов третьему лицу, определенному в условиях договора одним из выгодоприобретателей, и в то же время не содержит порядка долевого распределения расходов, вследствие чего оно фактически невозможно. В настоящее время — в части финансовых инструментов — допускается либо передавать все расходы, либо не передавать их вообще, но каждое из этих действий может быть поставлено налоговыми органами под сомнение ввиду отсутствия в налоговом законодательстве необходимых норм.

4. Глава 23 НК РФ однозначно не определяет налогоплательщика в отношении доходов от доверительного управления, что делает бессмысленной обязанность передавать расходы иному лицу — выгодоприобретателю, если им не является учредитель управления, а сам доход не выплачивается (остается в доверительном управлении). Налог с этого дохода тем не менее должен удерживаться, но неясно, кто в этой ситуации является налогоплательщиком — учредитель управления или назначенный им выгодоприобретатель. Отсюда на практике возникают сложности с вычетом расходов. С одной стороны, они должны быть учтены в налоговой базе выгодоприобретателя, а с другой стороны, налог удерживается с доходов учредителя управления, находящихся на клиентских счетах управляющего. В итоге доходы учредителя не могут быть уменьшены на расходы, но и выгодоприобретатель не может их использовать, поскольку налоговая база определяется в отношении доходов первого из них, а для второго налог уже не исчисляется. Таким образом, учет расходов формально становится невозможным.

5. Глава 25 НК РФ достаточно полно регулирует порядок учета расходов на выплаты доверительному управляющему, однако это касается только расходов на вознаграждение.

Расходы на возмещение затрат управляющего, даже если они были оплачены не из доходов, а из собственного имущества учредителя управления, должны быть переданы другому лицу, если по условиям договора оно является выгодоприобретателем. Эти расходы вычитаются из налоговой базы, однако сумма фактически получаемых доходов не уменьшается, потому что в данном случае доходы не являются источником оплаты расходов.

6. Положения, касающиеся учета расходов, связанных с исполнением договора доверительного управления, содержащиеся в ст. 270 и 276 НК РФ, не согласованы между собой. С одной стороны, расходы учредителя управления не могут учитываться при определении налоговой базы, если учредитель управления и выгодоприобретатель — разные лица, а с другой — такие расходы не только учитываются, но и распределяются между учредителем управления и выгодоприобретателем.

Решение выявленных проблем должно быть основано на ликвидации пробелов налогового законодательства, формировании определенного и удобного для применения порядка налогообложения и должно проводиться с учетом действующей концепции налогообложения доходов от доверительного управления, основанной на признании налогоплательщиком лица, определенного договором доверительного управления в качестве выгодоприобретателя. Отсюда проистекает необходимость применения механизма и определения границ передачи расходов на выплаты доверительному управляющему в ситуациях, когда договором предусмотрено, что учредитель управления не является выгодоприобретателем, а также когда договором предусмотрено более одного выгодоприобретателя, одним из которых может быть сам учредитель управления. При этом существует необходимость установить порядок распределения расходов на основе выработки критерия, в соответствии с которым будет определяться право на вычет из доходов сумм, связанных с выплатами доверительному управляющему.

Поскольку налогоплательщиком признается выгодоприобретатель, учет в налоговой базе рассматриваемых расходов должен производиться исходя из того, кто их фактически оплачивает, потому что только в этом случае возможно объективное исчисление налога, основанное на соответствии оценки экономической выгоды, получаемой налогоплательщиком, и налоговой базы. Для этого необходимо обеспечить право выгодоприобретателей — третьих лиц учитывать расходы на выплаты управляющему (включая как суммы возмещения, так и вознаграждения) в пределах только тех сумм, на которые уменьшаются непосредственно их доходы от доверительного управления, и установить запрет на признание этими лицами расходов, которые были оплачены не из доходов от доверительного управления, а из собственного имущества учредителя управления. В противном случае фактически полученный третьими лицами доход может оказаться больше их налоговой базы (налогооблагаемого дохода).

Предлагаемая концепция отличается универсальностью и простотой применения, поскольку одновременно охватывает различные конструкции договора доверительного управления (схемы распределения дохода), может быть распространена как на физических лиц, так и на организации и применяться независимо от того, что находится в доверительном управлении — финансовые инструменты или прочее имущество. В рамках данной концепции обращение к источнику оплаты расходов при определении налоговой базы препятствует занижению налоговой базы выгодоприобретателя — третьего лица на суммы расходов, оплаченных имуществом учредителя управления. Иные лица вправе использовать только те расходы, на которые уменьшается их экономическая выгода, с одновременным запретом на вычет сумм, в оплате которых они не участвовали.

В настоящее время не менее важно обеспечить саму возможность учета расходов на выплаты управляющему, осуществленных физическими лицами при доверительном управлении имуществом, отличным от финансовых инструментов. Также необходимо

разрешить ситуацию, когда доход физического лица от доверительного управления не выплачивается, но удерживается налоговым агентом, установив, что до фактической выплаты дохода его получателем (выгодоприобретателем) и, соответственно, налогоплательщиком признается учредитель управления. Это внесет определенность в налоговое законодательство и исключит риски споров с налоговыми органами, сделает возможным и обоснованным учет расходов на осуществление договора при определении налоговой базы.

Наряду с этим целесообразно гармонизировать порядок учета расходов организаций, которые они оплачивают не из доходов от доверительного управления при наличии другого выгодоприобретателя. Принимая во внимание установленный в п. 47 ст. 270 НК РФ запрет на учет таких расходов учредителем управления, если иное лицо получает доход, в ст. 276 Кодекса следует обеспечить наличие аналогичного правила. Оно обосновано тем, что не позволяет организациям искусственно уменьшать налоговую базу на расходы, специально оплачиваемые не из доходов, а из иных источников в условиях, когда эти доходы могут быть переданы выгодоприобретателям, доходы которых не подлежат налогообложению или облагаются по льготным налоговым ставкам.

Библиография

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ.
3. Распоряжение Правительства РФ от 19 июня 2013 г. № 1012-р «Об утверждении плана мероприятий («дорожной карты») «Создание международного финансового центра и улучшение инвестиционного климата в Российской Федерации»».
4. Письмо Минфина РФ от 31 мая 2007 г. № 03-04-05-01/168.
5. Письмо Минфина РФ от 10 октября 2011 г. № 03-04-06/4-260.
6. Письмо УФНС России по г. Москве от 16 июля 2009 г. № 20-14/4/073539@.
7. Налог на прибыль организаций. Комментарий (постатейный) к гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 05.04.2010 № 41-ФЗ). М.: Статус-Кво 97, 2010.