

В.В. Семенихин

АРЕНДА

Практическое руководство
по бухгалтерскому учету
и налогообложению

*то, что нужно
для меня*



руководителю и главному бухгалтеру

С

П

Р

А

В

О

Ч

Н

И

К



Виталий Семенихин

Аренда

«ЭКСМО»

Семенихин В. В.

Аренда / В. В. Семенихин — «Эксмо»,

Договор аренды является одним из наиболее распространенных видов обязательств, используемых в предпринимательской деятельности.

Данный договор может заключаться как с юридическими лицами, так и с индивидуальными предпринимателями. Об особенностях договора аренды пойдет речь в настоящей книге.

Содержание

Аренда – арендодатель	5
Договор аренды	5
Типовая учетная политика арендодателя	13
Сдаваемое в аренду имущество, как основное средство арендодателя	25
Передача имущества арендатору – документооборот и учет	34
Арендная плата у арендодателя, в том числе переменная	38
Расчеты по договору аренды в условных единицах у арендодателя	46
Ремонт сданного в аренду имущества арендодателем, кто должен его производить и как, изменив договор, предотвратить безвозмездность операции	51
Резервы на ремонт сданного в аренду имущества у арендодателя	55
Страхование сданного в аренду имущества	61
Модернизация и прочие улучшения арендодателем сданного в аренду имущества, в том числе компенсация расходов арендатора	66
Улучшения в арендованное имущество у арендодателя	72
Конец ознакомительного фрагмента.	76

Виталий Викторович Семенихин

Аренда (лизинг)

Аренда – арендодатель

Договор аренды

Договор аренды является одним из наиболее распространенных видов обязательств, используемых в предпринимательской деятельности. Данный договор может заключаться как с юридическими лицами, так и с индивидуальными предпринимателями. Об особенностях договора аренды пойдет речь в настоящей статье.

Аренда – это договор, по которому собственник (арендодатель) передает арендатору в срочное владение и пользование имущество, необходимое для самостоятельного ведения хозяйственной деятельности за соответствующую (арендную) плату.

В договоре аренды должно быть четко указаны данные (наименование объекта аренды, его характеристику, для недвижимого имущества – его место нахождение и иные сведения), позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды.

При отсутствии этих данных в договоре аренды условие об объекте, подлежащем передаче в аренду, считается не согласованным сторонами, а соответствующий договор не считается заключенным (пункт 3 статьи 607 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ)).

Сторонами по договору аренды являются арендодатель и арендатор.

Согласно статье 608 ГК РФ арендодателем является собственник имущества. При этом арендодателями могут быть также лица, уполномоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду.

Соответственно, арендатором является лицо, которое получает во временное владение и пользование имущество и платит за это арендную плату.

Пунктом 4 Госкомимущества Российской Федерации от 5 февраля 1993 года № 217-р «Об упорядочении процесса учета и разграничения прав собственности на нежилые помещения» определено, что полномочия арендодателя при сдаче помещений в аренду, внесенных в реестр объектов муниципальной собственности, осуществляют исключительно комитеты по управлению муниципальным имуществом городов, районов (кроме районов в городах).

Казенные предприятия могут выступать в качестве арендодателей, но сдача в аренду имущества, находящегося в оперативном управлении, также производится только с согласия собственника. На это указывают нормы статьи 297 ГК РФ.

Унитарные предприятия также имеют право сдавать в аренду имущество, находящееся в хозяйственном ведении, но только с согласия собственника этого имущества (статья 295 ГК РФ).

Согласно статье 609 ГК РФ договор на срок более года, а если хотя бы одной из сторон договора является юридическое лицо, то независимо от срока, должен быть заключен в письменной форме.

В соответствии со статьей 610 ГК РФ договор аренды заключается на срок, определенный договором.

Если срок аренды в договоре не определен, то тогда договор аренды считается заключенный на неопределенный срок. В этом случае каждая из сторон вправе в любое время отказаться от договора, предупредив об этом другую сторону за один месяц, а при аренде недвижимого имущества за три месяца.

Законом могут устанавливаться максимальные (предельные) сроки договора для отдельных видов аренды, а также для отдельных видов имущества.

В этих случаях, если срок аренды не определен и ни одна из сторон не отказалась от договора, по истечении предельного срока, установленного законом, договор по истечении предельного срока прекращается.

Договор, заключенный на срок, превышающий установленный законом предельный срок, считается заключенным на срок, равный предельному.

Государственная регистрация договора аренды.

Согласно пункту 2 статьи 609 ГК РФ государственной регистрации подлежит договор аренды недвижимого имущества, если иное не установлено законом.

К недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства (статья 130 ГК РФ).

Федеральным законом от 21 июля 1997 года № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» определен порядок регистрации договоров аренды недвижимого имущества (далее – Закон № 122-ФЗ).

В соответствии с ГК РФ, Законом № 122-ФЗ, Правилами ведения государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 18 февраля 1998 года № 219, Федеральной программой поэтапного развития системы государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 9 апреля 2001 года № 273, Приказом Минюста Российской Федерации от 6 августа 2004 года № 135 утверждена Инструкция о порядке государственной регистрации договоров аренды недвижимого имущества (далее – Инструкция).

Инструкцией регулируются вопросы, касающиеся особенностей проведения государственной регистрации договоров аренды объектов недвижимого имущества (за исключением предприятий как имущественных комплексов, участков лесного фонда (леса), обособленных водных объектов и многолетних насаждений), изменений, прекращения и расторжения договоров аренды.

Государственная регистрация договора аренды недвижимого имущества возможна при условии наличия государственной регистрации ранее возникших прав на данный объект в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним (пункт 2 статьи 13 Закона № 122-ФЗ).

Если в аренду сдается земельный участок (участок недр) или его часть, к договору аренды, представляемому на государственную регистрацию прав, прилагается кадастровый план земельного участка с указанием части его, сдаваемого в аренду.

Договор аренды земельного участка, заключенный на срок менее чем один год, не подлежит государственной регистрации, за исключением случаев, установленных федеральными законами (пункт 2 статьи 26 Земельного кодекса Российской Федерации (далее – ЗК РФ)).

В случае сдачи в аренду зданий, сооружений, помещений в них или части помещений, к договору аренды недвижимого имущества, представляемому на государственную регистрацию

прав, прилагаются поэтажные планы здания, сооружения, на которых обозначаются сдаваемые в аренду помещения с указанием арендуемой площади.

Разделом II Инструкции о порядке государственной регистрации договоров аренды на недвижимое имущество определены особенности проведения правовой экспертизы документов и проверки законности договора аренды недвижимого имущества.

Согласно пункту 13 Инструкции при проведении правовой экспертизы документов и проверке законности договора аренды необходимо учитывать следующие положения законодательства Российской Федерации:

- договор аренды недвижимого имущества заключается в письменной форме путем составления одного документа, подписанного сторонами (пункт 2 статьи 434 ГК РФ, пункт 1 статьи 651 ГК РФ);

- в договоре аренды должны быть указаны данные, которые определенно позволяют установить имущество, подлежащее передаче арендатору, в качестве объекта аренды. При отсутствии этих данных в договоре аренды условие об объекте, подлежащем передаче в аренду, считается не согласованным сторонами, а соответствующий договор не считается заключенным (пункт 3 статьи 607 ГК РФ);

- договор аренды недвижимого имущества, предусматривающий переход в последующем права собственности на это имущество к арендатору (статья 624 ГК РФ), заключается в форме, предусмотренной для договоров купли – продажи такого имущества (пункт 3 статьи 609 ГК РФ);

- договор аренды заключается на срок, определенный договором (пункт 1 статьи 610 ГК РФ). Если срок аренды недвижимого имущества договором не определен, договор аренды считается заключенным на неопределенный срок;

- если арендатор продолжает пользоваться имуществом после истечения срока договора при отсутствии возражений со стороны арендодателя, договор считается возобновленным на тех же условиях на неопределенный срок (пункт 2 статьи 621 ГК РФ);

- законом могут устанавливаться максимальные (предельные) сроки договора для отдельного вида аренды, а также для аренды отдельных видов имущества (пункт 3 статьи 610 ГК РФ);

- договор аренды, заключенный на срок, превышающий установленный законом предельный срок, считается заключенным на срок, равный предельному (пункт 3 статьи 610 ГК РФ);

- договор аренды земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения может быть заключен на срок, не превышающий сорок девять лет, и договор аренды, заключенный на срок, превышающий установленный предельный срок, считается заключенным на срок сорок девять лет (пункт 3 статьи 9 Федерального закона от 24 июля 2002 года № 101-ФЗ «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения»;

- порядок определения размера арендной платы на земли, находящиеся в собственности Российской Федерации, субъектов Российской Федерации или муниципальной собственности, устанавливается Правительством Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления (пункт 3 статьи 65 ЗК РФ);

- предоставление земельных участков для строительства с предварительным согласованием мест размещения объектов осуществляется в аренду, за исключением передачи для указанных целей земельных участков, указанных в пункте 1 статьи 20 ЗК РФ, в соответствии с которым земельные участки предоставляются в постоянное (бессрочное) пользование (пункт 3 статьи 30 ЗК РФ);

- основанием заключения договоров аренды земельных участков, для строительства из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, является решение исполнительного органа государственной власти или органа местного самоуправления о

предоставлении земельного участка для строительства или протокол о результатах торгов (конкурсов, аукционов) (пункт 7 статьи 30 ЗК РФ);

– аренда здания или сооружения, находящегося на земельном участке, не принадлежащем арендодателю на праве собственности, допускается без согласия собственника этого участка, если это не противоречит условиям пользования таким участком, установленным законом или договором с собственником земельного участка (статья 252 ГК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 26 Закона № 122-ФЗ государственная регистрация аренды недвижимого имущества проводится посредством государственной регистрации договора аренды этого недвижимого имущества.

С заявлением о государственной регистрации договора аренды недвижимого имущества может обратиться одна из сторон договора аренды недвижимого имущества.

Записи в Единый государственный реестр прав вносятся в порядке, установленном Правилами ведения ЕГРП, с учетом следующего:

– в Единый государственный реестр прав вносятся записи в подраздел III-4 о договоре аренды и под тем же номером регистрации в подраздел III-1 об ограничении (обременении) вещного права арендой (пункт 44 Правил ведения ЕГРП);

– если предметом договора аренды являются земельный участок и расположенное на нем здание, сооружение, запись о договоре аренды вносится в один из разделов, содержащих записи о данных объектах недвижимого имущества (пункт 44 Правил ведения ЕГРП), а в графу «Особые отметки регистратора» подраздела III-1 раздела Единого государственного реестра прав, в котором отсутствует запись о регистрации договора аренды, вносится запись о кадастровом (условном) номере объекта недвижимости, идентифицирующем раздел, содержащий запись о регистрации договора аренды, номере подраздела этого раздела и листа, на котором произведена запись о регистрации договора аренды.

В соответствии с пунктом 2 статьи 13 Закона № 122-ФЗ если договор аренды регистрируется не по заявлению правообладателя (арендодателя), то в срок не более чем пять рабочих дней со дня проведения государственной регистрации он должен быть в письменной форме уведомлен о проведении государственной регистрации.

При изменении, прекращении или расторжении договора аренды необходимо учитывать следующее:

✓ изменение и расторжение договора возможны по соглашению сторон, если иное не предусмотрено ГК РФ, другими законами или договором (пункт 1 статьи 450 ГК РФ);

✓ по требованию одной из сторон договор может быть изменен или расторгнут по решению суда только при существенном нарушении договора другой стороной; в иных случаях, предусмотренных ГК РФ, другими законами или договором (пункт 2 статьи 450 ГК РФ);

✓ в случае одностороннего отказа от исполнения договора полностью или частично, когда такой отказ допускается законом или соглашением сторон, договор считается, соответственно, расторгнутым или измененным (пункт 3 статьи 450 ГК РФ);

✓ соглашение об изменении или о расторжении договора совершается в той же форме, что и договор, если из закона, иных правовых актов, договора или обычаев делового оборота не вытекает иное (пункт 1 статьи 452 ГК РФ);

✓ в случае изменения или расторжения договора обязательства считаются измененными или прекращенными с момента заключения соглашения сторон об изменении или о расторжении договора, если иное не вытекает из соглашения или характера изменения договора, а при изменении или расторжении договора в судебном порядке – с момента вступления в законную силу решения суда об изменении или о расторжении договора (пункт 3 статьи 453 ГК РФ);

✓ изменение условий договора аренды земельного участка в случаях, предусмотренных пунктом 9 статьи 22 ЗК РФ, без согласия его арендатора и ограничение установленных договором аренды земельного участка прав его арендатора не допускается;

✓ если срок аренды недвижимого имущества в договоре не определен, в связи с чем договор аренды считается заключенным на неопределенный срок, каждая из сторон вправе в любое время отказаться от договора аренды, предупредив об этом другую сторону за три месяца. При этом Законом или договором может быть установлен иной срок для предупреждения о прекращении договора аренды на неопределенный срок (пункт 2 статьи 610 ГК РФ);

✓ в случаях, если максимальный срок договора аренды отдельного вида аренды или отдельного вида имущества установлен законом, но в договоре аренды срок не определен и ни одна из сторон не отказалась от договора до истечения предельного срока, установленного законом, договор по истечении предельного срока прекращается (пункт 3 статьи 610 ГК РФ);

✓ аренда земельного участка прекращается по основаниям и в порядке, которые предусмотрены гражданским законодательством, а также может быть прекращена по инициативе арендодателя в случае (статья 46 ЗК РФ):

– использования земельного участка не в соответствии с его целевым назначением и принадлежностью к той или иной категории земель, предусмотренными статьей 8 ЗК РФ;

– использование земельного участка, которое приводит к существенному снижению плодородия сельскохозяйственных земель или значительному ухудшению экологической обстановки (за исключением периода проведения сельскохозяйственных работ и иных установленных федеральным законом случаев);

– неустранения умышленно совершенного земельного правонарушения, выражающегося в отравлении, загрязнении, порче или уничтожении природного слоя почвы вследствие нарушения правил обращения с удобрениями, стимуляторами роста растений, ядохимикатами и иными опасными химическими или биологическими веществами при их хранении, использовании и транспортировке, повлекших за собой причинение вреда здоровью человека или окружающей среде;

– неиспользование земельного участка, предназначенного для сельскохозяйственного производства либо жилищного или иного строительства, в указанных целях в течение трех лет, если более длительный срок не установлен федеральным законом или договором аренды земельного участка, за исключением времени, необходимого для освоения земельного участка, а также времени, в течение которого земельный участок не мог быть использован по назначению из – за стихийных бедствий или ввиду иных обстоятельств, исключающих такое использование;

– изъятие земельного участка для государственных или муниципальных нужд в соответствии с правилами, установленными статьей 55 ЗК РФ;

– реквизиции земельного участка в соответствии с правилами, установленными статьей 51 ЗК РФ.

– в иных предусмотренных федеральными законами случаях.

✓ досрочное расторжение договора аренды земельного участка, находящегося в государственной или муниципальной собственности, заключенного на срок более чем пять лет, по требованию арендодателя возможно только на основании решения суда при существенном нарушении договора аренды земельного участка его арендатором (пункт 9 статьи 22 ЗК РФ).

Внесение в Единый государственный реестр прав записей при изменении, прекращении и расторжении договора аренды осуществляется в порядке, установленном Правилами ведения ЕГРП.

При изменении договора аренды на основании соглашения сторон договора заполняется лист подраздела III-4 ЕГРП, а также лист записи об изменениях (пункт 67 Правил ведения

ЕГРП, приложение № 9 к Правилам ведения ЕГРП), располагаемый за листом записи подраздела III-1 ЕГРП, к которому эти изменения относятся. Запись в подразделе III-4 ЕГРП о государственной регистрации договора аренды не погашается.

Если условия соглашения об изменении договора аренды не приводят к изменению записи соответствующего листа подраздела III-1 ЕГРП, то лист записи об изменениях к подразделу III-1 ЕГРП не заполняется.

При изменении договора аренды на основании решения суда заполняются листы записей об изменениях (пункт 67 Правил ведения ЕГРП, приложение № 9 к Правилам ведения ЕГРП), располагаемые за листами записей, соответственно, подразделов III-4 и III-1 ЕГРП, к которым эти изменения не относятся.

Если определенные в решении суда изменения договора аренды не приводят к изменению записи соответствующего листа подраздела III-1 ЕГРП, то лист записи об изменениях к подразделу III-1 ЕГРП не заполняется.

Если записи об изменениях внесены в ЕГРП по заявлению арендатора, то правообладателю (арендодателю) в срок не более пяти дней с момента внесения изменений в ЕГРП направляется уведомление об этом.

Государственная регистрация прекращения и расторжения договора аренды осуществляется посредством погашения регистрационных записей в подразделах III-4 и III-1 ЕГРП в порядке, установленном разделом VI Правил ведения ЕГРП.

Если расторжение договора аренды осуществляется по соглашению сторон, то в этом случае также заполняется лист записи подраздела III-4 ЕГРП.

Государственная регистрация погашения или расторжения договора аренды проводится на основании одного заявления, которое может быть подано одной из сторон договора.

Если регистрационные записи были погашены в ЕГРП по заявлению арендатора, то правообладателю (арендодателю) в срок не более пяти рабочих дней с момента погашения записи направляется уведомление об этом.

Государственная регистрация при договоре аренды транспорта.

Предметы финансовой аренды (лизинга), подлежащие регистрации в государственных органах (транспортные средства, оборудование повышенной опасности и другие предметы лизинга), регистрируются по соглашению сторон на имя лизингодателя или лизингополучателя (пункт 2 статьи 20 Федерального закона от 29 октября 1998 года № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге»).

Приказом МВД Российской Федерации от 24 ноября 2008 года № 1001 «О порядке регистрации транспортных средств» (вместе с «Правилами регистрации автотранспортных средств и прицепов к ним в Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации», «Административным регламентом Министерства внутренних дел Российской Федерации исполнения государственной функции по регистрации автотранспортных средств и прицепов к ним») утверждены Правила регистрации автотранспортных средств и прицепов к ним в Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации (далее – Правила).

Пунктом 22 Правил определено, что юридические и физические лица, осуществляющие лизинговую деятельность, регистрируют транспортные средства, являющиеся предметом лизинга, в порядке, предусмотренном пунктом 48 Правил.

В соответствии с указанным пунктом транспортные средства, приобретенные в собственность физическим или юридическим лицом (лизингодатель) и переданные им на основании договора лизинга или договора сублизинга физическому или юридическому лицу (лизингопо-

лучателю) во временное владение и (или) пользование, регистрируются по письменному соглашению сторон за лизингодателем или лизингополучателем.

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится налогоплательщиками в бюджет по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации (статья 363 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)).

Подпунктом 2 пункта 5 статьи 83 НК РФ установлено, что местом нахождения имущества для транспортных средств, не указанных в подпункте 1 пункта 5 статьи 83 НК РФ, признается место государственной регистрации, а при отсутствии такового – место нахождения (жительства) собственника имущества.

Согласно пункту 48.1. Правил регистрация транспортных средств за лизингодателем, совершение иных регистрационных действий и снятие с регистрационного учета таких транспортных средств производятся регистрационным подразделением по месту нахождения лизингодателя на общих основаниях.

Значит, если транспортное средство регистрируется на лизингодателя, то налогоплательщиком транспортного налога является лизингодатель, который уплачивает налог по месту регистрации транспортного налога.

Транспортные средства, переданные лизингодателем лизингополучателю во временное владение и (или) пользование на основании договора лизинга или сублизинга, предусматривающего регистрацию транспортных средств за лизингополучателем, и на которые отсутствуют запреты и ограничения на производство регистрационных действий, указанные в пунктах 45 и 51 Правил, временно регистрируются в регистрационном подразделении за лизингополучателем на срок действия договора по месту нахождения лизингополучателя или его филиала (представительства) на основании договора лизинга или сублизинга и паспорта транспортного средства или его копии (ксерокопии), если транспортное средство зарегистрировано за лизингодателем (пункт 48.2 Правил).

Иными словами, государственная регистрация транспортных средств осуществляется непосредственно на лизингополучателя, минуя государственную регистрацию транспортных средств на лизингодателя, и транспортный налог, следовательно, уплачивает лизингополучатель по месту государственной регистрации транспортных средств.

Таким образом, если транспортные средства находятся в собственности лизингодателя, но при этом не зарегистрированы за ним, переданы по договору лизинга и временно зарегистрированы за лизингополучателем, то плательщиком транспортного налога, в данном случае, является лизингополучатель. Если по договору лизинга транспортные средства, зарегистрированные за лизингодателем, временно передаются по месту нахождения лизингополучателя, то плательщиком транспортного налога является лизингодатель по месту государственной регистрации транспортных средств (Письма Минфина Российской Федерации от 4 марта 2011 года № 03-05-05-04/04, от 24 марта 2009 года № 03-05-05-04/01, от 30 июня 2008 года № 03-05-05-04/14).

Продление договора аренды.

Согласно статье 621 ГК РФ арендатор, надлежащим образом исполнявший свои обязанности, по истечении срока договора имеет при прочих равных условиях преимущественное перед другими лицами право на заключение договора аренды на новый срок, если иное не предусмотрено законом или договором аренды.

Для того, чтобы реализовать свое право заключения договора на новый срок арендатор вправе письменно уведомить арендодателя о желании заключить такой договор в срок, указан-

ный в договоре аренды, а если в договоре такой срок не указан, в разумный срок до окончания действия договора.

Отметим, что преимущественное право на заключение договора аренды на новый срок предоставляет арендатору только право на заключение договора, а не право требовать заключения нового договора аренды на тех же условиях.

При заключении договора аренды на новый срок условия договора могут быть изменены по соглашению сторон.

Если арендодатель отказал арендатору в заключении договора на новый срок, но в течение года со дня истечения срока договора с арендатором заключил договор аренды с другим лицом, арендатор вправе по своему выбору потребовать в суде перевода на себя прав и обязанностей по заключенному договору и возмещения убытков, причиненных отказом возобновить с ним договор аренды, либо только возмещение таких убытков.

Пунктом 2 статьи 621 ГК РФ установлено, что если арендатор продолжает пользоваться имуществом после истечения срока договора при отсутствии возражений со стороны арендодателя, то договор считается возобновленным на тех же условиях на неопределенный срок (статья 610 ГК РФ).

Предметы договора аренды.

Статьей 607 ГК РФ определены виды имущества, которое могут сдаваться в аренду.

В соответствии с указанной статьей в аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи).

Соответственно, при заключении договора аренды отдельно по установленному предмету и отдельно по имуществу или по имущественным правам, которые не могут сдаваться в аренду, например, по расходным потребляемым материалам, прилегающим к арендуемому имуществу или по программному обеспечению, в этой части договор аренды становится недействительным. В этом случае можно порекомендовать сторонам, либо осуществлять передачу данных и имущественных прав по отдельной гражданско-правовой квалификации, например, по договору купли – продажи или по лицензионному договору, либо, не обособливая данную передачу и сдавать в аренду, например, единый аппаратно – программный комплекс.

Законом могут быть установлены виды имущества, сдача в аренду которого не допускается или ограничивается.

Также Законом могут быть установлены особенности сдачи в аренду земельных участков и других обособленных природных объектов.

Помимо ГК РФ отдельные нормы, касающиеся сдачи в аренду земельных участков и обособленных природных объектов, содержатся в ЗК РФ, в Водном кодексе Российской Федерации, в Лесном кодексе Российской Федерации, в законе Российской Федерации от 21 февраля 1992 года № 2395-1 «О недрах».

Плоды, продукция и доходы, полученные арендатором в результате использования арендованного имущества в соответствии с договором, являются его собственностью (статья 606 ГК РФ).

Типовая учетная политика арендодателя

В ходе ведения хозяйственной деятельности арендные отношения между субъектами возникают часто. Ведь далеко не каждый может позволить себе покупку земли, недвижимости, транспорта или иного необходимого оборудования. «Выручить» в такой ситуации может договор аренды, заключенный с собственником имущества – арендодателем. Причем для последнего аренда может являться как сопутствующим видом деятельности, так и основным. Аренда как основной вид деятельности имеет свою специфику, которая не может не сказываться на ведении бухгалтерского и налогового учетов арендодателя, обязанность по ведению которых установлена на законодательном уровне. Вместе с тем вести указанные виды учетов без таких документов как учетная и налоговая политика невозможно, ведь именно в них арендодатель закрепляет избранные им методы и способы учетной работы. Об учетной политике организации-арендодателя и пойдет речь в настоящей статье.

Компании, основным видом деятельности которых является сдача имущества в аренду, так же как все иные российские организации, обязаны вести бухгалтерский учет своих активов и обязательств. Такое требование вытекает из основного нормативного акта бухгалтерского законодательства – из статьи 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 129-ФЗ).

Обратите внимание!

В настоящее время в Государственную Думу Российской Федерации на рассмотрение внесен проект нового федерального закона о бухгалтерском учете, положения которого принципиально меняют существующую в Российской Федерации систему регулирования бухгалтерского учета. Если парламент утвердит указанный законопроект, то, не исключено, что с 2012 года российские организации будут руководствоваться уже новым «бухгалтерским» законом. Но это в будущем, а пока, необходимо применять нормы действующего законодательства.

Закрепляя указанное требование, Закон № 129-ФЗ обязывает компании утверждать бухгалтерскую учетную политику организации, являющуюся, по сути, документальным подтверждением тех методов учетной работы, которыми организация руководствуется при ведении бухгалтерского учета.

Причем сам Закон № 129-ФЗ устанавливает лишь общие положения, касающиеся учетной политики, а конкретный порядок ее формирования, утверждения, а также внесение дополнений или изменений определен Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» (ПБУ 1/2008), утвержденным Приказом Минфина Российской Федерации от 6 октября 2008 года № 106н (далее – ПБУ 1/2008). Причем указанным бухгалтерским стандартом обязаны руководствоваться все российские компании за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений.

В соответствии с указанным бухгалтерским стандартом под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

При этом к способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации доку-

ментооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации.

Как видим ПБУ 1/2008, содержит ограниченный перечень способов ведения бухгалтерского учета, которые могут закрепляться организацией в своем внутреннем регламенте. Так как нормативные документы бухгалтерского учета по ряду вопросов зачастую содержат несколько вариантов учета, то из всего многообразия методов, допускаемых к использованию бухгалтерским законодательством, фирма-арендодатель должна выбрать свои, наиболее отвечающие ее внутренним задачам, и закрепить их использование в учетной политике.

Обладая правоспособностью юридического лица, фирма-арендодатель по общему правилу признается плательщиком налогов, исчислить которые верно можно также только в условиях наличия налоговой политики компании. В силу того, что действующее налоговое законодательство Российской Федерации также как и нормативные документы бухгалтерского учета зачастую не содержат единых правил исчисления налоговых обязательств, Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) обязывает налогоплательщиков формировать свою учетную политику для целей налогообложения. Данное требование, в частности, содержится в статье 313 НК РФ и в статье 167 НК РФ.

На то, что учетная политика организации является необходимым инструментом для исчисления налогов, указывают и арбитры в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 20 ноября 2006 года по делу №Ф04-7773/2006(28631-А46-26).

Причем вновь созданная организация должна утвердить свою учетную политику до окончания первого налогового периода, но применять ее следует уже со дня создания организации, на это прямо указано в пункте 12 статьи 167 НК РФ.

Напомним, что в силу статьи 11 НК РФ учетная политика для целей налогообложения представляет собой выбранную налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Несмотря на то, что цели бухгалтерской и налоговой учетной политики различны, утверждается она, как правило, одним приказом руководителя организации, который издается не позднее последнего рабочего дня уходящего года. Ведь положения учетной политики организации применяются с 1 января года, следующим за годом ее утверждения. Следовательно, утвердить свою учетную политику, например, на 2012 год компания-арендодатель должна не позднее 31 декабря 2011 года.

Обратите внимание!

Принятая организацией учетная политика является обязательной для всех ее обособленных подразделений. Это подтверждают и финансисты своим Письмом от 10 августа 2010 года № 07-02-06/119.

Причем чаще всего она оформляется в виде отдельного нормативного документа, так называемого, Положения об учетной политике организации, включающего в себя организационно-технический раздел и два методологических – бухгалтерского и налогового.

При этом в организационном разделе отмечается, чьими силами в компании ведется бухгалтерский и налоговый учет и утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля над хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Здесь же определяется система ведения налогового учета и закрепляется состав используемых налоговых регистров.

Все эти элементы учетной политики являются обязательными для любой организации, независимо от того, каким видом деятельности она занята. Отраслевые особенности формирования внутреннего регламента сказываются лишь на методологических разделах учетной политики организации, как в части бухгалтерского, так и налогового учета.

В статье мы не будем перечислять все обязательные элементы бухгалтерского и налогового разделов учетной политики организаций-арендодателей, а остановимся лишь на тех моментах, на которые указанным фирмам следует обратить особое внимание.

Напомним, что правовые основы деятельности компаний, сдающих имущество в аренду, установлены главой 34 «Аренда» Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ).

Как сказано в статье 606 ГК РФ по договору аренды арендодатель предоставляет арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование. Причем в соответствии со статьей 607 ГК РФ в аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи).

Причем аренда может быть как краткосрочной, так и долгосрочной. Если при первой договор заключается на срок менее года, то во втором случае договор действует в течение большего срока. Кроме того, при долгосрочной аренде возможен выкуп арендованного имущества (либо по окончании действия договора, либо после внесения арендатором выкупной стоимости имущества).

Как видим, основным видом активов арендодателей выступает имущество, которое с точки зрения бухгалтерского учета признается основными средствами компании. Причем, это справедливо как при аренде недвижимого, так и движимого имущества.

В последнем случае отношения сторон строятся, как правило, на основании договора проката, являющегося разновидностью договора аренды. Так как ключевым признаком основных средств в бухгалтерском учете выступает срок полезного использования объектов аренды, то предметы проката у арендодателя также учитываются в составе основных средств.

Следовательно, при формировании своей учетной политики арендодатель должен особое внимание уделить учету основных средств.

Как известно основным нормативным документом, в соответствии с которым организации ведут бухгалтерский учет основных средств, выступает Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Минфина Российской Федерации от 30 марта 2001 года № 26н (далее – ПБУ 6/01). Причем нормы указанного бухгалтерского стандарта применяются с учетом Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина Российской Федерации от 13 октября 2003 года № 91н (далее – Методические указания по учету ОС).

В соответствии с указанными нормативными документами актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если он одновременно удовлетворяет следующим условиям:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Заметим, что в отличие от налогового учета бухгалтерский учет ОС не содержит стоимостного критерия отнесения имущества к объектам ОС. В то же время из пункта 5 ПБУ 6/01 вытекает, что организация вправе учитывать в качестве материально-производственных запасов активы, удовлетворяющие условиям пункта 4 ПБУ 6/01, стоимость которых не превышает 40 000 рублей за единицу.

Обратите внимание!

В связи с вступлением в силу Приказа Минфина Российской Федерации от 24 декабря 2010 года № 186н «О внесении изменений в нормативные акты по бухгалтерскому учету и признании утратившим силу Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 15 января 1997 года № 3» (далее – Приказ № 186н) такой лимит стоимости организация вправе применять с 2011 года (пункт 3 Приказа № 186н). Ранее предел стоимости составлял 20 000 рублей (абзац 4 пункта 5 ПБУ 6/01).

Таким образом, в 2011 году различий между налоговым и бухгалтерским учетом в стоимости имущества, относимого в состав основных средств, не будет.

Отметим, что Приказом № 186н также внесены изменения в Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Минфина Российской Федерации от 13 октября 2003 года № 91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств»;

Напоминаем, что изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету в соответствии с пунктом 10 ПБУ 1/2008 является основанием для внесения изменений в действующую учетную политику компании. В силу этого, арендодатель должен привести свой внутренний регламент в актуальное состояние.

Размер лимита в обязательном порядке следует закрепить в приказе по учетной политике в целях бухгалтерского учета. Отметим, что материальные ценности, удовлетворяющие условиям пункта 4 ПБУ 6/01, могут отражаться в составе материально-производственных запасов. Реализация данного права позволяет арендодателю снизить налоговые обязательства в части налога на имущество организаций, если арендодатель уплачивает налоги в соответствии с общей системой налогообложения. О том, что «малоценные» объекты основных средств не включаются в состав налогооблагаемых объектов по налогу на имущество, говорит и Минфин Российской Федерации в своем Письме от 20 марта 2008 года № 03-05-05-01/17.

Игнорирование данной возможности приведет к тому, что малоценные объекты будут учитываться в составе основных средств, что приведет к необходимости включения их в налоговую базу по налогу на имущество.

Здесь же прописывается порядок обеспечения сохранности указанных малоценных ОС и определяется контроль над их движением. Кроме того в учетной политике следует отразить порядок документального оформления операций с малоценными ОС, фактически признаваемыми материально-производственными запасами (далее – МПЗ). Для этих целей арендодатель может использовать:

- унифицированные формы первичной учетной документации для учета МПЗ;
- унифицированные формы первичной учетной документации для учета ОС;
- самостоятельно разработанные формы документов, в том числе карточки индивидуального учета малоценных ОС.

Кроме того, в части «малоценки» арендодателю рекомендуем отметить в учетной политике, что такие объекты списываются в производство в соответствии с правилами бухгалтерского стандарта «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 9 июня 2001 года № 44н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет материально – производственных запасов» ПБУ 5/01». При этом, по мнению автора, при списании должен использоваться метод оценки по себестоимости каждой единицы с учетом всех расходов, связанных с их приобретением.

Так как единицей учета ОС признается инвентарный объект, то в учетную политику вносится положение о том, что арендодатель вкладывает в это понятие. Согласно ПБУ 6/01 арендодатель может признавать инвентарным объектом:

- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;
- отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;
- обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

Избранный организацией вариант определения инвентарного объекта ОС закрепляется в учетной политике.

Не исключено, что объект ОС может состоять и из нескольких частей. Если сроки использования составных частей объекта одинаковы или не имеют существенного различия, то организация обязана учитывать такое имущество в качестве единого инвентарного объекта, на это указывает Минфин Российской Федерации в своем Письме от 20 января 2009 года № 03-05-05-01/06.

Если же сроки полезного использования частей объекта ОС имеют существенные различия, то организация вправе учитывать каждую составную часть объекта ОС как самостоятельный инвентарный объект, такую возможность предоставляет пункт 6 ПБУ 6/01. Чтобы этим воспользоваться арендодатель должен предусмотреть в своей учетной политике критерий существенности различия сроков. Например, в своем регламенте арендодатель может предусмотреть, что различие в сроках признается существенным, если оно составляет более года или составные части объекта относятся к разным амортизационным группам.

Напоминаем, что в соответствии с пунктом 20 ПБУ 6/01 арендодатель самостоятельно устанавливает срок полезного использования объекта при его принятии к учету. При этом определение срока производится исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Вместе с тем, при установлении срока полезного использования ОС арендодателем может использоваться и Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденная Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 года № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (далее – Классификация ОС). Если арендодатель использует данную возможность, то это следует отметить в учетной политике. Заметим, что использование данного приема дает возможность арендодателю в некоторых случаях сблизить бухгалтерский учет ОС с их налоговым учетом. В том случае если первоначальная бухгалтерская стоимость ОС совпадает с ее налоговым аналогом, то при использовании одинаковых методов амортизации суммы амортизационных отчислений в бухгалтерском и налоговом учете будут равны.

Пунктом 7 ПБУ 6/01 закреплено положение о том, что ОС принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, порядок определения которой определен пунктами 8-12 ПБУ 6/01. Причем первоначальной стоимостью ОС, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление ОС. Суммы возмещаемых налогов, кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации, в первоначальную стоимость ОС не включаются.

Так как пункт 8 ПБУ 6/01 содержит открытый перечень затрат, включаемых в первоначальную стоимость объекта, то в учетной политике арендодатель может привести свой состав затрат, включаемых им в первоначальную стоимость объекта ОС.

Напоминаем, что общехозяйственные и иные аналогичные расходы учитываются организацией в первоначальной стоимости ОС только в том случае, если они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением ОС. Такого же мнения придерживается и правоприменительная практика, о чем свидетельствует Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 7 июля 2009 года по делу №А19-1020/09.

В части формирования первоначальной стоимости ОС, получаемых безвозмездно, арендодателю следует отметить, какими документами он будет подтверждать рыночную стоимость таких объектов. Напоминаем, что в соответствии с Методическими указаниями по учету ОС в этих целях могут использоваться:

- данные о ценах на аналогичные основные средства, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, а также в средствах массовой информации и специальной литературе;
- экспертные заключения (например, оценщиков) о стоимости отдельных объектов ОС.

Как известно, первоначальная стоимость ОС, по которой они приняты к учету, в дальнейшем не подлежит изменению, кроме случаев, установленных самим ПБУ 6/01 и иными положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету.

Согласно ПБУ 6/01 изменение первоначальной стоимости объектов основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств. Следовательно, в учетной политике арендодателю следует указать, какими первичными документами организация будет подтверждать проведение указанных операций. Отметим, что особую значимость документальное оформление имеет при проведении модернизации.

ции, которая, как правило, оформляется теми же первичными документами, что и ремонтные работы ОС. Пожалуй, единственным исключением является оформление дефектной ведомости, так как проведение модернизации связано не с устранением неисправности ОС, а с улучшением его технико-экономических показателей.

Отметим, что изменение первоначальной стоимости ОС производится и при частичной ликвидации ОС. В то же время порядок определения стоимости ликвидируемой части объекта ОС законодательно не установлен. Поэтому в своей учетной политике арендодатель вправе закрепить свой порядок определения стоимости ликвидируемой части объекта ОС, а также привести состав первичных документов, которыми фирма будет руководствоваться для проведения расчетов. Например, в части объектов недвижимости, организация в своем внутреннем нормативном документе может закрепить положение о том, что стоимость ликвидируемой части объекта определяется путем нахождения удельного веса ликвидируемой части здания в общей площади здания. Именно такой вариант предлагают использовать финансисты в своем Письме от 27 августа 2008 года № 03-03-06/1/479. В отношении иного имущества для этих целей могут использоваться либо данные первичных учетных документов либо независимая оценка ликвидируемой части объекта.

Изменение первоначальной стоимости объекта возможно и в случае проведения переоценки ОС, право на которую закреплено пунктом 15 ПБУ 6/01. Если арендодатель пользуется данным правом, то это закрепляется в учетной политике. Здесь же приводится состав переоцениваемых объектов, а также закрепляются правила и метод проведения переоценки. Особо обращаем Ваше внимание на тот факт, что в налоговом учете переоценка ОС не предусмотрена, следовательно, проведенная переоценка ОС будет значительно влиять на трудоемкость бухгалтерской службы.

Обратите внимание!

Согласно изменениям, внесенным Приказом № 186н в ПБУ 6/01 и в Методические указания по учету ОС, коммерческие организации могут не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

Ранее переоценка ОС производилась не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) по группам однородных объектов.

Из ПБУ 6/01 вытекает, что ОС принимается к учету, когда объект отвечает требованиям пункта 4 ПБУ 6/01 и приведен в состояние пригодное для использования. Аналогичные разъяснения дает и Минфин Российской Федерации в своем Письме от 20 января 2010 года № 03-05-05-01/01. При этом не имеет значения факт его фактической эксплуатации. Аналогичная точка зрения прослеживается и в судебных решениях. Такой вывод, к примеру, содержится в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 4 июня 2009 года № А33-11961/08-Ф02-2387/09 по делу № А33-11961/08. Причем несколько позднее с этим согласился и ВАС Российской Федерации, который своим Определением от 7 октября 2009 года № ВАС-12639/09 оставил в силе указанное решение суда.

Учитывая это, арендодателю следует отметить в своем регламенте каким документом, он будет подтверждать принятие ОС к учету. Это может быть решение специальной комиссии, создаваемой в компании, приказ руководителя или иной документ.

Отдельно следует закрепить положение о том, когда принимаются к учету объекты ОС, требующие государственной регистрации, например, построенные объекты недвижимости.

С 1 января 2011 года фактически эксплуатируемые объекты недвижимости, подлежащие государственной регистрации, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, принимаются к бухгал-

терскому учету в качестве ОС на отдельном субсчете к счету 01 «Основные средства» независимо от того, переданы документы на государственную регистрацию или нет (пункт 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету ОС, подпункт 10 пункта 7 Приказа № 186н).

В своей учетной политике арендодатель должен осветить вопросы начисления амортизации.

При наличии объектов ОС, не подлежащих амортизации (например, земли или иных объектов природопользования), в учетной политике арендодателю нужно привести их перечень, а также определить порядок его уточнения.

Согласно пункту 20 ПБУ 6/01 амортизация по объектам ОС начисляется в течение всего срока полезного использования объекта, который определяется организацией при принятии объекта ОС к бухгалтерскому учету.

Причем из указанного бухгалтерского стандарта вытекает, что срок полезного использования объекта основных средств в бухгалтерском учете может изменяться лишь по причине реконструкции ОС или модернизации. На это указывает пункт 20 ПБУ 6/01, аналогичная норма предусмотрена и в пункте 60 Методических указаний по учету ОС.

При этом из буквального прочтения указанных норм следует, что пересмотр срока полезного использования ОС в указанных случаях является правом компании. В силу этого в учетной политике арендодателю следует указать, будет ли он пересматривать сроки полезного использования модернизированных или реконструированных объектов или нет.

Помимо этого нужно привести и порядок дальнейшего начисления амортизации ОС после реконструкции или модернизации. Как следует из пункта 60 Методических указаний по учету ОС, начисление амортизации после реконструкции или модернизации объекта ОС следует производить исходя из остаточной стоимости объекта и оставшегося срока полезного использования (с учетом его увеличения или без него).

Особо следует обратить внимание на продление срока в случае модернизации полностью самортизированных ОС. В данном случае организация просто обязана увеличить срок полезного использования объекта. Объясним почему. Остаточная стоимость полностью самортизированного объекта равна нулю и срок его полезного использования истек полностью. Но в результате модернизации организация увеличивает первоначальную стоимость объекта, следовательно, его остаточная стоимость увеличится. Чтобы иметь возможность погасить расходы на модернизацию арендодателю необходимо установить новый срок полезного использования, ведь иначе начисление амортизационных сумм невозможно.

Практика показывает, что организация может столкнуться с необходимостью изменения срока полезного использования объекта и в иных случаях, отличных от реконструкции или модернизации. Такая ситуация может возникнуть, например, в случае изменений условий эксплуатации объекта ОС – повышение сменности или иных подобных факторов.

Заметим, что нормы бухгалтерского законодательства не содержат запрета на такие действия, более того, если это связано с формированием полной и достоверной информации о деятельности компании и ее имущественном положении, то фирма обязана пересмотреть срок полезного использования такого объекта. Однако в силу того, что напрямую это не предусмотрено бухгалтерским законодательством, рекомендуем возможность такого пересмотра сроков и его порядок закрепить в своей учетной политике.

Напоминаем, что в бухгалтерском учете возможно приостановление начисления амортизационных сумм по ОС. Как следует из пункта 23 ПБУ 6/01 такое возможно:

- в случае перевода ОС по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев;

- в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Учитывая это, в данном разделе учетной политики следует предусмотреть состав документов, которыми арендодатель будет подтверждать факт приостановления начисления амортизации. Это может быть приказ руководителя или иной распорядительный документ фирмы.

Начисление амортизационных сумм по ОС в бухгалтерском учете может производиться любым из способов, предусмотренных в пункте 19 ПБУ 6/01, а именно:

- линейным способом;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Избранный способ начисления амортизации закрепляется арендодателем в учетной политике. Напоминаем, что независимо от способа начисления амортизации в течение года амортизационные отчисления по объектам ОС начисляются ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы амортизации. На это указано и в пункте 19 ПБУ 6/01 и в пункте 55 Методических указаний по учету ОС.

Выбранный способ начисления амортизации в дальнейшем не может быть изменен, запрет на такие действия установлен в пункте 18 ПБУ 6/01.

Правда, в своей учетной политике арендодатель может прописать положение о том, что по каждой группе однородных объектов ОС предусматривается свой способ начисления амортизации. Но тогда в учетной политике следует привести критерии формирования групп однородных объектов.

Обращаем Ваше внимание на то, что при начислении амортизации методом уменьшаемого остатка арендодатель вправе использовать повышенные нормы амортизации. Если это право используется, то это вносится в учетную политику, здесь же закрепляется конкретный размер повышающего коэффициента (не выше трех).

Аналогичные правила в своей учетной политике арендодатель должен предусмотреть и по основным средствам в части налогового учета. Мы уже отметили, что с 1 января 2011 года основные средства, стоимость которых превышает 40 000 рублей, включаются в состав амортизируемого имущества. Имущество, меньшей стоимости не является амортизируемым и включается в состав материальных расходов, на что указывают положения статьи 254 НК РФ.

В налоговой учетной политике арендодателю следует прописать порядок списания стоимости имущества, сдаваемого в аренду, которое не включается в состав амортизируемого имущества. Так как глава 25 НК РФ не содержит специального порядка, то организация может воспользоваться нормой пункта 1 статьи 254 НК РФ и списывать его стоимость в расходы на дату акта приема-передачи имущества. Кроме того, если аренда долгосрочная, то можно воспользоваться пунктом 1 статьи 272 НК РФ и закрепить равномерный порядок списания в течение всего срока аренды.

Заметим, что если арендодатель намерен сближать бухгалтерский учет ОС с их налоговым учетом, то в своей учетной политике для целей налогообложения ему необходимо закреплять методы и правила налогового учета аналогичные применяемым в бухгалтерском учете. Тем более что в большинстве случаев глава 25 НК РФ предоставляет такую возможность – начиная от формирования первоначальной налоговой стоимости объектов до порядка начисления амортизационных сумм.

Статья 259 НК РФ позволяет арендодателю амортизировать все ОС, принадлежащие компании, линейным или нелинейным методом. Исключение касается лишь зданий, сооружений и передаточных устройств, входящих в восьмую – десятую амортизационные группы, причем независимо от срока ввода их в эксплуатацию. По указанным видам амортизируемого имущества применяется исключительно линейный метод начисления амортизации. При этом глава 25 НК РФ позволяет менять метод начисления амортизации, но только с начала очередного налогового периода. Причем переход с нелинейного метода на линейный метод может осуществляться не чаще одного раза в пять лет. В части перехода с линейного метода на нелинейный метод временных ограничений глава 25 НК РФ не устанавливает. Если арендодатель использует данную возможность, то это вносится в учетную политику.

Причем в налоговом учете (в отличие от бухгалтерского) арендодатель может воспользоваться амортизационной премией, на что указывает пункт 9 статьи 258 НК РФ. Если данное право реализуется налогоплательщиком, то это положение нужно закрепить в своем нормативном документе. Так рекомендует поступать и Минфин Российской Федерации в своем Письме от 6 мая 2009 года № 03-03-06/2/94.

При этом в налоговой политике следует закрепить и сам процент амортизационной премии. Отметим, что в настоящее время налоговое законодательство допускает следующие размеры амортизационной премии:

- по ОС, входящим в первую – вторую, а также в восьмую-десятую амортизационную группу – 10 %;

- по ОС, входящим в третью-седьмую амортизационную группу – 30 %.

Если основное средство, по которому была применена амортизационная премия, реализуется ранее, чем по истечении пяти лет с момента ввода его в эксплуатацию, то амортизационная премия должна быть восстановлена.

Поэтому в налоговой политике следует предусмотреть, в каком периоде фирма-арендодатель будет восстанавливать амортизационную премию. По мнению финансистов, изложенному в Письме от 2 июня 2010 года № 03-03-06/1/364 сделать это нужно в том отчетном (налоговом) периоде, в котором реализуется основное средство.

Обратите внимание!

При реализации амортизируемого имущества арендодатель вправе уменьшить полученные доходы на остаточную стоимость амортизируемого имущества, определяемую в соответствии с пунктом 1 статьи 257 НК РФ. Такое право налогоплательщику предоставляет подпункт 1 пункта 1 статьи 268 НК РФ. Имейте в виду, что, по мнению финансистов, остаточная стоимость ОС не включает в себя амортизационную премию. Такое мнение, в частности, изложено в Письмах Минфина Российской Федерации от 27 июля 2010 года № 03-03-06/1/490, от 1 февраля 2010 года № 03-03-06/1/34, и в других.

Статья 259.3 НК РФ предоставляет компании право начислять амортизацию с использованием повышающих коэффициентов. Если это право используется, то применение повышающих коэффициентов следует закрепить в налоговой политике организации.

Это что касается основного вида активов организации-арендодателя.

Следующий момент, на который следует обратить внимание при формировании учетной политики – это классификация полученных доходов. Так как для арендодателя сдача имущества в аренду является основным видом деятельности, то поступления в виде арендной платы будут признаваться его выручкой.

Обратите внимание!

По общему правилу, выручка отражается в бухгалтерском учете при одновременном выполнении условий, установленных пунктом 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 32н, а именно:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;
- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Как известно, при аренде для признания выручки достаточными являются первые три. Мы уже отметили, что в зависимости от срока действия аренда может быть краткосрочной или долгосрочной, причем в отношении последней возможен еще и выкуп объекта аренды. Учитывая это, в своем Рабочем плане счетов к счету учета выручки 90 «Продажи» (субсчет 90-1 «Выручка»), арендодателю следует открыть соответствующие субсчета. Если договором с арендатором предусмотрено, что арендная плата перечисляется авансовыми платежами, то в учетной политике следует прописать порядок отражения полученных авансов и начисления с них сумм НДС. Ведь сдача имущества в аренду на территории Российской Федерации в общем случае является объектом обложения указанным налогом. Сегодня нормативными актами по бухгалтерскому учету начисление НДС с полученных авансов не регламентировано, следовательно, арендодатель должен закрепить в своем нормативном документе порядок начисления НДС с полученных авансовых платежей. Так, например, он может задействовать при этом балансовый счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Отметим, что в части аренды недвижимости договором может быть предусмотрено, что коммунальные платежи уплачиваются арендодателем, а арендатор компенсирует последнему указанные суммы (как правило, отдельно от арендной платы). В силу этого в своей учетной политике арендодателю следует предусмотреть состав документов, которыми он будет подтверждать суммы, подлежащие возмещению. Причем с точки зрения налоговых рисков более безопасным является вариант, когда полученные суммы компенсации включаются арендодателем в состав своих доходов, тогда и с налогообложением указанных расходов у него не будет возникать споров. В том случае, если арендодатель не включает суммы полученной компенсации в состав доходов, то в расходной части он сможет учесть только свои коммунальные расходы, остальные обязан передать арендатору. При этом могут возникать определенные сложности с НДС, если только отношения с арендатором не строятся в этой части с учетом посреднической функции.

И еще... если в аренду помимо всего прочего сдается земля, то арендатору следует помнить о том, что такая операция с точки зрения главы 21 НК РФ является освобожденной от налогообложения. В силу этого у фирмы могут присутствовать как налогооблагаемые операции, так и операции, освобожденные от налогообложения. Не забывайте о том, что при одновременном ведении перечисленных операций необходимо ведение раздельного учета по НДС, порядок которого нормативно не закреплен. Следовательно, разработать методику ведения

такого учета арендодателю придется самостоятельно, а законность ее применения закрепить в своем нормативном документе.

Сдаваемое в аренду имущество, как основное средство арендодателя

В современных экономических условиях все большее распространение получает такой вид деятельности, как сдача в аренду принадлежащего организациям имущества. Арендодатели, сдающие имущество в аренду, имеют возможность получения дополнительных доходов. Арендаторы, не имеющие финансовых возможностей для приобретения необходимого им имущества в собственность, получают такое имущество, заключая договоры аренды.

В статье мы расскажем, как учитываются сдаваемое в аренду имущество, как основное средство арендодателя.

Формирование первоначальной стоимости в бухгалтерском учете.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Минфина Российской Федерации от 30 марта 2001 года № 26н (далее – ПБУ 6/01) не содержит положения, отдельно рассматривающие вопросы аренды основных средств. Поэтому следует руководствоваться Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными Приказом Минфина Российской Федерации от 13 октября 2003 года № 91н (далее – Методические указания).

Формирование первоначальной стоимости имущества, сдаваемого в аренду, осуществляется в соответствии с пунктом 8 ПБУ 6/01.

В соответствии с указанным пунктом первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

По общему правилу, имущество, передаваемое в аренду, учитывается на балансе арендодателя. Исключением являются аренда предприятия как имущественного комплекса и финансовая аренда (лизинг).

Отметим, что имущество, сдаваемое в аренду, должно учитываться у арендодателя обособленно от прочего имущества, то есть отдельной строкой в балансе.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 года № 94н для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, в запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении предназначен счет 01 «Основные средства». Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по счету 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости.

Для учета передачи основного средства в аренду к счету 01 «Основные средства» лучше открыть субсчет «Основные средства, переданные в аренду».

В учете арендодателя передача имущества в аренду отражается следующим образом:

Дебет счета 01 субсчет «Основные средства, переданные в аренду» Кредит счета 01 субсчет «Собственные основные средства» – переданы объекты основных средств в аренду.

Аналитический учет по счету 01 «Основные средства» должен быть организован так, чтобы была возможность получить сведения по видам основных средств, местам их нахождения и тому подобному.

В том случае, если организация приобретает основные средства, специально предназначенные для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, то они отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности и учитываются на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности» (пункт 5 ПБУ 6/01).

Материальные ценности приобретенные (поступившие) организацией для предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование), принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, исходя из фактически осуществленных затрат на их приобретение, включая расходы по доставке, монтажу и установке.

Аналитический учет по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности» ведется по видам материальных ценностей, арендаторам и отдельным объектам материальных ценностей.

Объект основных средств, ранее принятый к учету на счет 01 «Основные средства» на счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности» не переводится.

И еще один момент. Имущество, которое приобреталось с целью использования частично в деятельности организации и частично для сдачи в аренду, должно учитываться на счете 01 «Основные средства».

Формирование первоначальной стоимости в налоговом учете.

В налоговом учете первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, – как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с пунктом 8 статьи 250 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

Подпунктом 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ в состав прочих расходов, связанных с реализацией и производством, отнесены суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, стра-

ховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации на обязательное пенсионное страхование, в Фонд социального страхования Российской Федерации на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке, за исключением перечисленных в статье 270 НК РФ.

Отметим, что по вопросу включения государственной пошлины в первоначальную стоимость ОС есть две точки зрения.

Согласно мнению финансового ведомства, изложенному в Письмах от 4 марта 2010 года № 03-03-06/1/113, от 19 мая 2009 года № 03-05-05-01/26, государственная пошлина включается в первоначальную стоимость основных средств.

Однако ранее Минфин Российской Федерации разъяснял, что государственная пошлина как федеральный сбор, учитываемый в составе прочих расходов, согласно положению пункта 1 статьи 257 НК РФ, не включается в первоначальную стоимость основных средств. Такая позиция была изложена в Письме Минфина Российской Федерации от 30 июня 2005 года № 03-03-04/2/14.

Аналогичные выводы сделаны арбитрами в Постановлениях ФАС Уральского округа от 25 ноября 2008 года №Ф09-8694/08-С3 по делу №А07-18611/07, ФАС Уральского округа от 30 января 2008 года №Ф09-57/08-С3 по делу №А07-6671/07.

В соответствии с пунктом 1 статьи 256 НК РФ амортизируемым имуществом в целях исчисления налога на прибыль признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 рублей.

Статьей 257 НК РФ установлен порядок определения стоимости амортизируемого имущества. В соответствии с указанной статьей, под основными средствами в целях исчисления налога на прибыль понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 40 000 рублей.

Согласно пункту 1 статьи 258 НК РФ амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроком его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества согласно положениям статьи 258 НК РФ и с учетом классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 года № 1.

Рассмотрим ситуацию, когда организация перевела жилые помещения, принадлежащие ей на праве собственности, в нежилые, чтобы затем сдавать их в аренду.

В соответствии со статьей 288 Гражданского кодекса Российской Федерации и статьей 17 Жилищного кодекса Российской Федерации жилые помещения предназначены для проживания граждан. Размещение в жилых домах промышленных производств не допускается. Размещение собственником в принадлежащем ему жилом помещении организаций, учрежде-

ний допускается только после перевода такого помещения в нежилое. Перевод помещений из жилых в нежилые производится в порядке, определяемом жилищным законодательством.

Иными словами, в связи с переводом жилых помещений в нежилые меняется функциональное назначение объекта основных средств, соответственно, и код ОКОФ, а расходы, связанные с переводом жилых помещений в нежилой фонд с целью последующей сдачи в аренду, должны увеличивать первоначальную стоимость этого нового объекта основных средств. Аналогичная точка зрения изложена в Письме УФНС Российской Федерации по городу Москве от 28 ноября 2006 года № 20–12/105021.

Расходы организации, связанные с оплатой комиссии по приватизации и управлению жилищным фондом за перевод жилых помещений в нежилой фонд, как расходы организации по доведению объекта недвижимости до состояния, в котором оно пригодно для использования, увеличивают первоначальную стоимость объекта недвижимости. Аналогичная точка зрения изложена в Письме Минфина Российской Федерации от 1 февраля 2007 года № 03-03-06/1/48.

Далее ответим на вопрос: включается ли в стоимость основного средства плата за технологическое присоединение вновь созданных (приобретенных) или реконструированных (модернизированных) основных средств к сетям инженерно-технического обеспечения (пункт 1 статьи 257 НК РФ).

Согласно Письмам Минфина Российской Федерации от 31 декабря 2010 года № 03-03-06/4/126, от 8 июля 2010 года № 03-03-06/1/453, от 30 сентября 2009 года № 03-03-06/1/627, технологическое присоединение непосредственно не связано с приобретением, сооружением, изготовлением, а также доведением основного средства до состояния, в котором оно пригодно для использования. Поэтому плата за такое присоединение учитывается в прочих расходах на основании подпункта 49 пункта 1 статьи 264 НК РФ.

Однако ранее финансовое ведомство указывало, что расходы в виде однократной платы за технологическое присоединение, взимаемой с организации, вновь присоединяющейся к электрическим сетям, а также к системам коммунальной инфраструктуры, взимаемой с организаций, вновь присоединяющихся к сети инженерно-технического обеспечения (в частности, к сети водоснабжающей организации), учитываются для целей налогообложения прибыли, как расходы по доведению объекта основных средств (энергетических установок) до состояния, в котором он пригоден к использованию и включаются в первоначальную стоимость объекта амортизируемого имущества (Письма Минфина Российской Федерации от 12 ноября 2008 года № 03-03-06/1/623, от 10 июля 2008 года № 03-03-06/1/401). В этом случае можно порекомендовать налогоплательщикам, расходы в виде платы за подключение объекта к сетям инженерно-технического обеспечения, предусматривать в сметной стоимости строительства и не формировать первоначальную стоимость объекта до тех пор, пока подключение не оплачено.

По аренде земли, если в распорядительном документе органа исполнительной власти не содержится положений о возникновении у владельца помещения обязанности вступить в отношения аренды после перечисления денег в соответствующий бюджет, то в целях налогообложения перечисление денежных средств на указанных условиях следует рассматривать как перечисление на безвозмездной основе и не учитывать для целей налогообложения. Аналогичная точка зрения изложена в Письме Минфина Российской Федерации от 20 февраля 2007 года № 03-03-06/2/31.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 2 статьи 256 НК РФ, затраты на создание объектов внешнего благоустройства (озеленение территории), в том числе на устройство дорожек,

газонов, посадку кустарников, мощением земельного участка не учитываются в составе первоначальной стоимости объекта основных средств, а формируют первоначальную стоимость объектов внешнего благоустройства, которые в соответствии с положениями НК РФ являются самостоятельным амортизируемым имуществом, не подлежащим амортизации и не могут уменьшать налогооблагаемую прибыль организации. Аналогично, если объекты (искусственные пальмы, искусственная трава, бетонные площадки вокруг бассейнов, устройство малых архитектурных форм и тому подобное) относятся к объектам внешнего благоустройства, то в целях налогообложения прибыли объекты внешнего благоустройства не подлежат амортизации. Данная точка зрения изложена в Письмах Минфина Российской Федерации от 4 декабря 2008 года № 03-03-06/4/94, от 12 августа 2008 года № 03-03-06/1/461, от 30 января 2008 года № 03-03-06/1/63.

Если же организация в ходе строительства офисного здания производила работы по очистке территории под здание (вырубка деревьев) и затем по благоустройству территории (озеленение), то указанные расходы как расходы капитального характера формируют первоначальную стоимость объекта строительства. Но если озеленение территории, прилегающей к офисному зданию, производится после сдачи объекта строительства в эксплуатацию, то расходы по озеленению рассматриваются как расходы капитального характера, то есть в целях налогообложения прибыли, начисление амортизации не производится. Данная, фактически противоположная вышеуказанной, точка зрения приведена в Письме Минфина Российской Федерации от 25 мая 2007 года № 03-03-06/1/309. Включать или не включать затраты на озеленение, понесенные при строительстве в первоначальную стоимость можно решить на основании сметы строительства объекта. Одновременно, автор рекомендует, при малейшей возможности учесть данные объекты внешнего благоустройства, если есть возможность признать их отдельными инвентарными объектами, не как основные средства, а как материалы.

Принятие к учету сдаваемого в аренду имущества.

Предельно важным можно считать своевременное и правильное оформление принятия организацией к бухгалтерскому учету, сдаваемого в аренду имущества, в качестве основных средств. Ведь несвоевременный учет основного средства может привести к печальным последствиям для целей уплаты налога на имущество организаций.

С точки зрения контролирующих органов, изложенной в Письмах Минфина Российской Федерации от 20 января 2010 года № 03-05-05-01/01, от 9 июня 2009 года № 03-05-05-01/31, от 18 апреля 2007 года № 03-05-06-01/33, объект принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства и соответственно включается в налоговую базу по налогу на имущество организаций, когда данный объект приведен в состояние, пригодное для использования, то есть независимо от ввода его в эксплуатацию. Благодаря содержанию указанных Писем легко можно обложить налогом на имущество любые объекты, учитываемые на складах в качестве материалов, оборудования к установке, и так далее, без ввода в эксплуатацию.

К сожалению, подтверждают это мнение и некоторые суды (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 15 ноября 2010 года по делу №А03-12025/2009, ФАС Восточно-Сибирского округа от 4 июня 2009 года по делу №А33-11961/08-Ф02-2387/09).

При этом нужно иметь в виду, что согласно пункту 4 ПБУ 6/01 для принятия к бухгалтерскому учету актива в качестве основного средства важно не фактическое использование при оказании услуг по аренде, а только предназначенность актива для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Исключением могут считаться предназначенные для последующей перепродажи активы (движимое и недвижимое имущество), которые учитываются в бухгалтерском учете в каче-

стве товаров, а не в составе основных средств и, следовательно, не признаются объектом налогообложения налогом на имущество организаций (Письма Минфина Российской Федерации от 23 июня 2009 года № 03-05-05-01/36, от 7 ноября 2008 года № 03-05-05-01/65, от 25 сентября 2007 года № 03-05-06-01/104) Данная позиция подтверждается и арбитражной практикой (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 13 января 2009 года № А33-2017/08-Ф02-6774/08, ФАС Московского округа от 19 мая 2009 года № КА-А40/3925-09 и другие).

А также оборудование, требующее монтажа, ведь только смонтированное оборудование принимается к учету в состав основных средств и только с этого момента становится объектом налогообложения по налогу на имущество организаций (Письмо Минфина Российской Федерации от 11 января 2008 года № 03-05-05-01/3).

Более сложная ситуация со сдаваемым в аренду имуществом, подлежащим государственной регистрации. В соответствии с пунктом 1 статьи 374 НК РФ, факт уклонения организации от государственной регистрации прав на созданный объект недвижимости определяется для целей налогообложения налогом на имущество организаций на основании документа, подтверждающего факт создания объекта капитального строительства, при отсутствии у организации свидетельства о праве собственности на созданный объект недвижимости. На основании статьи 4 Федерального закона от 21 июля 1997 года № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» (далее – Федеральный закон № 122-ФЗ) во всех случаях, когда закон предусматривает государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, такая регистрация всегда является обязательной. Отсутствие правоустанавливающих документов на созданные объекты недвижимости не может служить основанием для освобождения от налогообложения, поскольку оформление таких документов зависит от волеизъявления последнего.

Следовательно, в случае уклонения от государственной регистрации прав на объект недвижимого имущества с момента начала использования в основной деятельности объекта, завершено строительство и принятого по акту ввода в эксплуатацию, у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога на имущество организаций, что подтверждается арбитражной практикой.

Если учитываемые на счете бухгалтерского учета 08 «Вложения во внеоборотные активы» объекты недвижимого имущества, права на которые длительное время не регистрируются в соответствии с законодательством, фактически используются организацией для производства продукции, оказания услуг или управленческих нужд, указанное имущество должно подлежать налогообложению налогом на имущество организаций, поскольку такие факты в соответствии с действующим законодательством должны рассматриваться как уклонение от налогообложения. При установлении фактов неуплаты налога на имущество организаций в связи с уклонением от государственной регистрации прав на объекты недвижимого имущества при проведении контрольных мероприятий налоговым органам следует путем обращения в суд привлекать таких налогоплательщиков к уплате налога на имущество организаций и применять предусмотренные статьей 122 НК РФ меры ответственности при совершении умышленного (по неосторожности) налогового правонарушения. Такая точка зрения изложена в Письмах Минфина Российской Федерации от 30 ноября 2006 года № 03-06-01-04/209, от 11 апреля 2007 года № 03-05-06-01/30 и от 6 сентября 2006 года № 03-06-01-02/35.

Благодаря содержанию этих писем легко можно обложить налогом на имущество любые объекты, на которых подписаны акты о завершении строительства, или строительство хозяйственным способом завершено, но документы на государственную регистрацию не поданы, или, еще хуже, если объекты фактически используются организацией, например, для получения доходов по предварительным договорам аренды. Данный факт напрямую указан как факт уклонения от налогообложения. В такой ситуации можно порекомендовать налогоплательщикам, либо доказывать, что документы не поданы на государственную регистрацию по объек-

тивным внешним причинам дополнительными первичными документами, либо, если начата фактическая эксплуатация, подавать на регистрацию неготовые документы и начинать с этого времени учитывать их как основное средство, несмотря на то, что регистрация прав по данному комплекту документов не произошла.

В соответствии с пунктом 8 статьи 258 НК РФ, возможность и порядок начисления амортизации по имуществу, включенному в состав амортизируемого имущества с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию прав на данное имущество, в случае отказа органа, осуществляющего государственную регистрацию, зависят от конкретных оснований такого отказа, предусмотренных статьями 20 Федерального закона № 122-ФЗ (Письмо Минфина Российской Федерации от 14 января 2008 года № 03-03-06/1/5). В этом случае автор рекомендует, даже при наличии возможного отказа органа, осуществляющего государственную регистрацию, направлять их на регистрацию, так как это снимает большие проблемы по налогу на имущество.

Если в процессе реконструкции объект недвижимого имущества видоизменен за счет увеличения его площадей, то это требует государственной регистрации права собственности на дополнительные площади. Амортизация по объекту основных средств в части добавленной в результате реконструкции стоимости для целей налогообложения может начисляться только с момента получения расписки заявителю (согласно пункту 6 статьи 16 Федерального закона № 122-ФЗ) которая выдается в получении документов на государственную регистрацию прав с их перечнем, а также с указанием даты и времени их представления с точностью до минуты и подтверждает принятие документов на государственную регистрацию прав (Письмо УФНС Российской Федерации по городу Москве от 15 февраля 2007 года № 09-14/014328).

Однако в Письме Минфина Российской Федерации от 17 августа 2009 года № 03-03-05/157 изложена иная точка зрения, согласно которой амортизация по объекту основных средств, который не выводился из эксплуатации в период реконструкции, начисляется исходя из измененной первоначальной стоимости данного объекта начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, на который приходится дата изменения его первоначальной стоимости. При этом датой изменения первоначальной стоимости объекта основных средств является дата окончания работ по реконструкции объекта, подтвержденная актом по форме № ОС-3 «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств» утвержденной Постановлением Госкомстата Российской Федерации от 21 января 2003 года № 7.

Аналогичный вывод сделан судом в Постановлении ФАС Уральского округа от 3 августа 2009 года по делу № Ф09-4797/09-С3.

Допускается объекты недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию, и фактически эксплуатируемые, принимать к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств. Такая точка зрения изложена в Письмах ФНС Российской Федерации от 10 ноября 2006 года № ММ-6-21/1094@ «О налоге на имущество организаций» и Минфина Российской Федерации от 6 сентября 2006 года № 03-06-01-02/35.

Документальное оформление принятия организацией к бухгалтерскому учету, сдаваемого в аренду имущества, в качестве основных средств регулируется, в том числе, Методическими указаниями.

На основе данных Методических указаний организации арендодатели разрабатывают внутренние положения, инструкции, иные организационно-распорядительные документы, необходимые для организации учета основных средств и контроля за их использованием (пункт 5 Методических рекомендаций).

В качестве первичных учетных документов должны применяться унифицированные первичные документы по учету основных средств, утвержденные Постановлением Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 21 января 2003 года № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств». Кстати, в эти формы могут быть включены дополнительные реквизиты в зависимости от характера хозяйственной операции, требований нормативных правовых актов и документов по налоговому и бухгалтерскому учету, а также технологии обработки учетной информации.

Учет основных средств по объектам ведется бухгалтерской службой с использованием инвентарных карточек учета основных средств (унифицированная форма первичной учетной документации по учету основных средств №ОС-6 «Инвентарная карточка учета объекта основных средств», утвержденная Постановлением Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 21 января 2003 года № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств»). Инвентарная карточка открывается на каждый инвентарный объект. Организация, имеющая небольшое количество объектов основных средств, пообъектный учет может осуществлять в инвентарной книге с указанием необходимых сведений об объектах основных средствах по их видам и местам нахождения.

Инвентарные карточки вводятся в бухгалтерии в одном экземпляре: на каждый объект – по форме №ОС-6, на группу объектов – по форме №ОС-6а, для объектов основных средств малых предприятий – по форме №ОС-6б. Записи при приеме-передаче производятся на основании актов о приеме-передаче объектов основных средств (формы №ОС-1 Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений), №ОС-1а Акт о приеме-передаче здания (сооружения), №ОС-1б Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)) и сопроводительных документов (технических паспортов заводов-изготовителей и другие). Прием основных средств, а также их выбытие или списание отражаются в инвентарной карточке (книге) на основании соответствующих документов.

Акты о приеме-передаче объектов основных средств применяются для оформления и учета операций приема, приема-передачи объектов основных средств в организации, включения объектов в состав основных средств и учета их ввода в эксплуатацию (для объектов, не требующих монтажа, – в момент приобретения, для объектов, требующих монтажа, – после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию).

Основные средства в зависимости от имеющихся у организации прав на них подразделяются на:

- основные средства, принадлежащие на праве собственности (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);
- основные средства, находящиеся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);
- основные средства, полученные организацией в аренду;
- основные средства, полученные организацией в безвозмездное пользование;
- основные средства, полученные организацией в доверительное управление (пункт 21 ПБУ 6/01).

Основные средства в зависимости от имеющихся у организации прав на них, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию и фактически эксплуатируемым, допускается принимать их к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств.

Акт о приеме (поступлении) оборудования по форме №ОС-14 также может применяться для оформления и учета поступившего на склад оборудования с целью последующего использования его в качестве объекта основных средств.

Передача имущества арендатору – документооборот и учет

По договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование. При этом арендодатель обязан передать имуществу арендатору в состоянии, соответствующем условиям договора аренды и назначению имущества. Об особенностях такой передачи Вы узнаете из данной статьи.

Итак, согласно статье 611 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) арендодатель обязан предоставить арендатору имущество в состоянии, соответствующем условиям договора аренды и назначению имущества.

Имущество сдается в аренду вместе со всеми его принадлежностями и относящимися к нему документами (техническим паспортом, сертификатом качества и тому подобное), если иное не предусмотрено договором.

Если такие принадлежности и документы переданы не были, однако без них арендатор не может пользоваться имуществом в соответствии с его назначением либо в значительной степени лишается того, на что был вправе рассчитывать при заключении договора, он может потребовать предоставления ему арендодателем таких принадлежностей и документов или расторжения договора, а также возмещения убытков (пункт 2 статьи 611 ГК РФ).

Статьей 612 ГК РФ установлена ответственность арендодателя за недостатки сданного в аренду имущества.

Например, в пункте 21 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11 января 2002 года № 66 «Обзор практики разрешения споров, связанных с арендой» (далее – Информационное письмо Президиума ВАС РФ № 66) указано на то, что указание в акте приема – передачи арендованного помещения на аварийное состояние системы центрального отопления само по себе не означает возложение на арендатора бремени несения расходов по устранению последствий аварии и капитальному ремонту, вызванному неотложной необходимостью.

Если такие принадлежности и документы не были переданы, и в этом случае арендатор не сможет пользоваться имуществом в соответствии с его назначением либо в значительной степени лишается того, на что был вправе рассчитывать при заключении договора, то арендатор может потребовать предоставления ему арендодателем таких принадлежностей и документов или расторжения договора, а также возмещение убытков.

Например, в пункте 8 Информационного письма Президиума ВАС РФ № 66, сказано, что если арендодатель передал арендатору имущество без документов, отсутствие которых исключает эксплуатацию объекта аренды, арендная плата не подлежит взысканию.

В договоре аренды, как правило, указывается срок, в течение которого имущество должно быть передано арендатору.

Если арендодатель не предоставил арендатору сданное внаем имущество в указанный в договоре аренды срок, а в случае, когда в договоре такой срок не указан, в разумный срок, арендатор вправе истребовать от него это имущество в соответствии со статьей 398 ГК РФ и потребовать возмещения убытков, причиненных задержкой исполнения, либо потребовать расторжения договора и возмещения убытков, причиненных его неисполнением (пункт 3 статьи 611 ГК РФ).

В соответствии со статьей 612 ГК РФ арендодатель отвечает за недостатки сданного в аренду имущества, даже если во время заключения договора аренды он не знал об этих недостатках.

При обнаружении таких недостатков арендатор имеет право предпринять по своему выбору следующее:

- потребовать от арендодателя либо безвозмездного устранения недостатков имущества, либо соразмерного уменьшения арендной платы, либо возмещения своих расходов, связанных с устранением недостатков имущества;
- удержать сумму осуществленных им расходов на устранение данных недостатков из арендной платы, уведомив об этом арендодателя;
- потребовать досрочного расторжения договора аренды.

Арендодатель, извещенный о требованиях арендатора или о его намерении устранить недостатки имущества за счет арендодателя, может произвести замену предоставленного арендатору имущества другим аналогичным имуществом, находящимся в надлежащем состоянии, либо безвозмездно устранить недостатки имущества.

Если удовлетворение требований арендатора или удержание им расходов на устранение недостатков из арендной платы не покрывает причиненных арендатору убытков, он вправе потребовать возмещения непокрытой части убытков.

Арендодатель не несет ответственности за недостатки сданного в аренду имущества, которые были оговорены им при заключении договора аренды или были заранее известны арендатору либо должны были быть обнаружены арендатором при осмотре имущества или проверке его исправности при заключении договора или передачи имущества в аренду.

При передаче объекта основных средств в аренду оформляется акт приема – передачи арендованного имущества. Форма акта может быть произвольной, если только речь не идет об аренде предприятия как имущественного комплекса или о финансовой аренде (лизинге), когда объект будет учитываться на балансе арендатора (лизингополучателя). В таких случаях применяется акт формы №ОС-1 (№ОС-1а, №ОС-1б), форма которых утверждена Постановлением Госкомстата Российской Федерации от 21 января 2003 года № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».

В передаточном акте должна быть отражена балансовая оценка имущества по данным арендодателя (в этой оценке объект будет отражен у арендатора на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства»). К акту прилагается и техническая документация, относящаяся к передаваемому в аренду объекту основных средств.

Арендодатель может также передать арендатору копию инвентарной карточки объекта по форме №ОС-6. Согласно пункту 14 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина Российской Федерации от 13 октября 2003 года № 91н, на объект основных средств, полученный в аренду, для организации учета указанного объекта на забалансовом счете в бухгалтерской службе арендатора рекомендуется также открывать инвентарную карточку. Данный объект может учитываться арендатором по инвентарному номеру, присвоенному арендодателем.

Прием-передача объекта в аренду между организациями, для включения его в состав основных средств, для организации-получателя или выбытия его (их) из состава основных средств для организации-арендодателя оформляется общими документами, которые утверждаются руководителями организации-арендатора и организации-арендодателя и составляются в количестве не менее двух экземпляров.

Статьи 655 и 659 ГК РФ предъявляют особые требования к документированию передачи здания, сооружения или арендованного предприятия.

Следует отметить, что передача здания (сооружения) арендодателем и принятие его арендатором на основании пункта 1 статьи 655 ГК РФ осуществляются по передаточному акту или иному документу о передаче, подписываемому сторонами.

Если иное не предусмотрено законом или договором аренды здания (сооружения), обязательство арендодателя передать здание (сооружение) арендатору считается исполненным после предоставления его арендатору во владение или пользование и подписания сторонами соответствующего документа о передаче.

В случае уклонения одной из сторон от подписания документа о передаче здания (сооружения) на условиях, предусмотренных договором, указанное уклонение рассматривается как отказ соответственно арендодателя от исполнения обязанности по передаче имущества, а арендатора – от принятия имущества.

При договоре аренды предприятия договор заключается обязательно в письменной форме, несоблюдение данного требования статьями 658 ГК РФ приведет к недействительности сделки. Причем такой договор считается заключенным только с момента его государственной регистрации, на что указывает пункт 2 статьи 658 ГК РФ.

Как определено статьей 659 ГК РФ, передача предприятия арендатору осуществляется на основании передаточного акта, в котором подробно указывается состав передаваемого имущества, его характеристики и оценочная стоимость.

Причем подготовка предприятия к передаче, включая составление и представление на подписание передаточного акта, входит в обязанности арендодателя и осуществляется обычно за его счет, хотя договором стороны могут предусмотреть и иное. После подписания передаточного акта предприятие считается переданным в аренду.

В случае аренды автомобиля арендодателю следует в дополнение к установленным документам выдать арендатору доверенность на управление (пользование, распоряжение) транспортным средством. Нотариально заверять такую доверенность нет необходимости – достаточно заверить ее печатью организации (если арендодатель – юридическое лицо) или собственноручной подписью (если арендодатель – физическое лицо).

В установленные договором аренды сроки (обычно ежемесячно) арендодатель выставляет арендатору счет на сумму арендной платы.

Ежемесячно арендодатель должен выставлять арендатору счет-фактуру на сумму арендной платы.

Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ), в частности применительно к НДС, рассматривает аренду как услугу, которая оказывается арендодателем арендатору ежемесячно.

В соответствии с нормами статьи 168 НК РФ арендодатель должен выставить счет-фактуру и предъявить арендатору сумму налога к оплате. Причем сделать это необходимо в течение пяти календарных дней с момента оказания услуг по аренде. Напоминаем, что датой оказания услуг признается дата подписания сторонами акта приема-передачи на их оказание.

Обращаем ваше внимание на то, что выставление счета-фактуры ранее указанного срока может привести к проблемам с вычетами у арендатора, так как контролирующие органы указывают на то, что выставление счетов-фактур до момента оказания услуги противоречит нормам НК РФ. В частности, такая точка зрения содержится в Письме Минфина Российской Федерации от 2 июля 2008 года № 03-07-09/20.

Счет-фактура выставляется арендодателем в порядке, определенном пунктами 5 и 6 статьи 169 НК РФ. В случае если арендатор оплачивает услуги аренды авансовым платежом, то арендодатель в течение пяти дней с момента получения авансового платежа выставляет «аван-

совый» счет-фактуру. Налоговая база в такой ситуации определяется исходя из суммы полученного аванса с учетом налога, такое правило также закреплено в пункте 1 статьи 154 НК РФ. Сумма налога исчисляется исходя из налоговой базы и расчетной ставки налога 18/118.

Обращаем ваше внимание на то, что «авансовый» счет-фактура выставляется арендодателем и в случае безденежной формы аванса, на это указывает Минфин Российской Федерации в своем Письме от 6 марта 2009 года № 03-07-15/39.

Основные средства, сданные в аренду, следует отражать в балансе отдельно.

При передаче имущества в аренду в учете арендодателя делается запись:

Дебет 01 субсчет «Основные средства, переданные в аренду» Кредит 01 субсчет «Собственные основные средств».

На забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду», арендодателем делается соответствующая запись, только если по условиям договора аренды имущество должно учитываться на балансе арендатора (нанимателя).

Основные средства, сданные в аренду, учитываются на счете 011 «Основные средства, сданные в аренду» в оценке, указанной в договорах аренды. Аналитический учет по счету 011 «Основные средства, сданные в аренду» ведется по арендаторам, по каждому объекту основных средств, сданных в аренду. Основные средства, сданные в аренду, находящиеся за пределами Российской Федерации, учитываются на счете 011 «Основные средства, сданные в аренду» обособленно.

Арендная плата у арендодателя, в том числе переменная

Арендные отношения пользуются огромной популярностью среди субъектов предпринимательской деятельности. Предоставляя «свободное» имущество в аренду, арендодатели с его помощью извлекают дополнительные доходы, а арендаторы, в свою очередь, за определенную плату получают возможность пользоваться чужими объектами движимого или недвижимого имущества.

В настоящей статье мы рассмотрим вопросы учета арендной платы, полученной арендодателем от арендатора.

В соответствии со статьей 614 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) основной обязанностью арендатора является своевременное внесение арендной платы за пользование имуществом в размерах и сроки, предусмотренные договором аренды.

Арендная плата устанавливается в виде:

- определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;
- установленной доли полученных в результате использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов;
- предоставление арендатором определенных услуг;
- передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду;
- возложение на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

Стороны могут предусматривать в договоре аренды сочетание указанных форм арендной платы или иные формы оплаты аренды.

Наиболее распространенным видом является установление арендной платы в виде твердых платежей, вносимых периодически или единовременно.

По договору аренды может передаваться сразу несколько объектов. В этом случае, арендная плата может устанавливаться как в целом за все переданное имущество в аренду, так и за каждый объект в отдельности. Во избежание в дальнейшем разногласий между сторонами договора, арендную плату лучше установить отдельно по каждому переданному в аренду объекту.

Переменная арендная плата, устанавливаемая ежемесячно, по соглашению сторон, с целью компенсации коммунальных платежей, по мнению автора, не полностью соответствует законодательству. Одновременно, с точки зрения налоговых органов, при такой арендной плате арендодатель сможет признать только расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемые на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии, потребленные им непосредственно, без учета потребленных арендаторами (Письмо УФНС Российской Федерации по Московской области от 13 ноября 2006 года № 21-25-И/1372). В отличие от арендатора, который имеет право включить в состав расходов, принимаемых при налогообложении прибыли, как постоянную, так и переменную составляющую арендной платы (Письмо УФНС Российской Федерации по Московской области от 13 ноября 2006 года № 21-25-И/1372).

Согласно Информационному письму Президиума ВАС Российской Федерации от 11 января 2002 года № 66 «Обзор практики разрешения споров, связанных с арендой», в пункте 11 которого пояснено, что при применении пункта 3 статьи 614 ГК РФ судам необходимо исходить из того, что в течение года должно оставаться неизменным условие договора, предусматривающее твердый размер арендной платы либо порядок (механизм) ее исчисления. Арендатор обратился в арбитражный суд с иском к арендодателю о признании недействительным условия

договора аренды, предусматривающего ежеквартальное повышение арендодателем размера арендной платы путем ее индексации с учетом инфляции, так как это условие противоречит императивной норме пункта 3 статьи 614 ГК РФ, устанавливающей возможность изменения размера арендной платы не чаще одного раза в год. Но суд, правда только в рассматриваемом случае, установил, что определение ставки арендной платы в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, означает установление механизма ее исчисления. Такое определение размера арендной платы имеет целью устранение неблагоприятных последствий инфляции. Изменение курса иностранной валюты не означает изменения размера арендной платы в соответствии с пунктом 3 статьи 614 ГК РФ. В итоге, получается, что для внедрения переменной арендной платы необходимо иметь четкий алгоритм ее расчета, прописанный в договоре, в противном случае, легко проиграть судебное дело.

Сроки внесения арендной платы определяются договором. При этом стороны могут предусмотреть любой порядок ее внесения: ежемесячно, ежеквартально, один раз в год, путем внесения предварительной оплаты или с отсрочкой платежа.

Пунктом 3 статьи 614 ГК РФ предусмотрено, что арендная плата может изменяться по соглашению сторон в сроки, предусмотренные договором, но не чаще одного раза в год. При этом размер арендной платы может как увеличиваться, так и уменьшаться.

Арендатор вправе потребовать уменьшения арендной платы в случае:

- если в силу обстоятельств, за которые он не отвечает, условия пользования, предусмотренные договором аренды, или состояние имущества существенно ухудшились;
- если арендодателем нарушены условия проведения капитального ремонта имущества, сданного в аренду;
- если арендодатель не предупредил арендатора о правах третьих лиц на имущество при заключении договора аренды.

В случае существенного нарушения арендатором сроков внесения арендной платы арендодатель вправе потребовать от него досрочного внесения арендной платы в установленный арендодателем срок. При этом арендодатель не вправе требовать досрочного внесения арендной платы более чем за два срока подряд (пункт 5 статьи 614 ГК РФ).

Арендная плата в бухгалтерском учете.

Порядок отражения в учете арендодателя арендных платежей зависит от того, является эта деятельность основной или нет.

В соответствии с пунктом 5 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (Приказ Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» (далее – ПБУ 9/99)) в организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получения которых связано с этой деятельностью (арендная плата).

Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению (Приказ Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 года № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению») для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычным видом деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним, предназначен счет 90 «Продажи».

Выручка по предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации) отражается по счету 90 «Продажи» субсчет 90-1 «Выручка».

Если предоставление активов в аренду не является основным видом деятельности организации, то согласно пункту 7 ПБУ 9/99 поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, признаются прочими доходами, и отражаются по кредиту счета 91-1 «Прочие доходы».

В этом случае, расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации признаются прочими (пункт 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации» (Приказ Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99»)).

Для того, чтобы определить к какому виду деятельности отнести операции по передаче имущества в аренду, необходимо обратиться к пункту 4 ПБУ 9/99.

В соответствии с указанным пунктом в бухгалтерском учете организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями, исходя из требований ПБУ 9/99, характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

Иными словами, организация должна самостоятельно решить к какому виду деятельности относятся операции по передаче имущества в аренду, и закрепить это в учетной политике организации. Данное условие определяется Уставом организации, где чаще всего сдача имущества в аренду предусмотрена как вид деятельности, соответственно арендодатель признает поступления доходами от обычных видов деятельности.

Если арендная плата будет отражаться организацией в бухгалтерском учете в качестве доходов от обычных видов деятельности, то в учете делаются следующие записи:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит счета 90-1 «Выручка» – отражена сумма арендных платежей, подлежащих получению;

Дебет счета 90-3 «Налог на добавленную стоимость» Кредит счета 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» – отражена сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет;

Дебет счета 51 «Расчетные счета» Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – отражены денежные средства, поступившие от арендатора.

Перечисленная единым платежом за весь период действия договора аренды, арендная плата рассматривается как предварительный платеж и учитывается на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Расчеты по предварительной оплате».

Если арендная плата отражается в учете арендодателя в составе прочих доходов, то в учете делаются следующие записи:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по арендной плате» Кредит счета 91-1 «Прочие доходы» – отражено начисление арендной платы, подлежащей к получению;

Дебет счета 91-2 «Прочие расходы» Кредит счета 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» – начислен НДС;

Дебет счета 51 «Расчетные счета» Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по арендной плате» – отражены денежные средства, поступившие от арендатора.

Единовременно перечисленная сумма арендной платы организации, в которой передача активов в аренду не является основным видом деятельности, учитывается на счете 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов».

На субсчете 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» учитывается движение доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам.

Сумма доходов, относящихся к будущим отчетным периодам, отражается по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов с дебиторами и кредиторами, а по дебету – суммы доходов, перечисленные на соответствующие счета при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся.

Аналитический учет на счете 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» ведется по каждому виду дохода.

Арендная плата признается в бухгалтерском учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и при наличии условий, перечисленных в пункте 12 ПБУ 9/99:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из перечисленных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Пример.

Организация заключила договор аренды оборудования сроком на три месяца. Сумма арендной платы в месяц составляет 17 700 рублей (в том числе НДС – 2 700 рублей).

Арендная плата в сумме 53 100 рублей (в том числе НДС – 8 100 рублей) перечислена арендатором сразу за весь период действия договора аренды.

Организация – арендодатель использует следующие субсчета рабочего плана счетов:

- 62-1 «Расчеты по арендной плате»;
- 62-2 «Расчеты по предварительной оплате».

В бухгалтерском учете организации – арендодателя сделаны следующие записи:

Дебет 51 Кредит 62-2 – 53 100 рублей – отражена сумма предварительной оплаты за арендованное оборудование;

Дебет 62-2 Кредит 68-2 – 8 100 рублей – начислен НДС с суммы предварительной оплаты (пункт 1 статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ));

Дебет 62-2 Кредит 98–45 000 рублей – отражена в составе доходов будущих периодов сумма предварительной оплаты;

Дебет 62-1 Кредит 91-1 – 17 700 рублей – начислена арендная плата за отчетный период;

Дебет 91-2 Кредит 68-2 – 2 700 рублей – начислен НДС по арендной плате отчетного периода;

Дебет 68-2 Кредит 62-2 – 2 700 рублей – принят к вычету НДС с суммы предварительной оплаты;

Дебет 98 Кредит 62-1 – 15 000 рублей – отражена сумма арендной платы, ранее учтенная в составе доходов будущих периодов.

Арендодатель на сумму арендной платы должен выставить арендатору счет-фактуру.

Согласно пункту 3 статьи 168 НК РФ счет – фактура выставляется не позднее пяти календарных дней, считая со дня оказания услуг.

Выставление счетов-фактур при реализации услуг по предоставлению в аренду имущества возможно не ранее окончания налогового периода, хотя бы месяца, в котором фактически оказаны услуги.

Арендная плата в налоговом учете.

Предоставление имущества в аренду является основным видом деятельности организации.

Согласно статье 249 НК РФ арендная плата, поступающая от арендатора, относится к доходам от реализации. Основные виды деятельности определяются Уставом организации, где чаще всего сдача имущества в аренду предусмотрена как вид деятельности.

Если организация в целях налогообложения прибыли признает доходы и расходы методом начисления, то доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) (пункт 1 статьи 271 НК РФ).

Для организаций, предоставляющих на систематической основе за плату во временное пользование и (или) временное владение и пользование свое имущество, расходы по такой деятельности связаны с реализацией (подпункт 1 пункта 1 статьи 265 НК РФ).

Если договором аренды предусмотрен неравномерный график арендных платежей, то, согласно последним разъяснениям Минфина Российской Федерации, приведенным в Письмах от 17 апреля 2009 года № 03-03-06/1/258, от 2 апреля 2009 года № 03-03-06/1/212, налогоплательщик, на основании подпункта 3 пункта 4 статьи 271 НК РФ, должен в таких случаях учитывать арендные платежи в доходах, исходя из сумм, предусмотренных графиком платежей. Аналогичная позиция содержится в Постановлении ФАС Уральского округа от 16 декабря 2008 года по делу №Ф09-9466/08-С3.

По мнению автора, неравномерный график платежей имеет место и тогда, когда арендная плата вносится один раз за длительный период времени, например раз в год или в полгода. В то же время единовременное включение в доходы такой платы не совсем выгодно организации, поскольку оно приведет к единовременной уплате налога на прибыль или авансового платежа в большем размере. Поэтому такие доходы целесообразнее распределять по отчетным периодам. Однако с учетом позиции Минфина Российской Федерации такой подход может вызвать претензии со стороны налоговых органов.

Отметим, что ранее чиновники указывали, что доходы в виде арендных платежей признаются в налоговом учете с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов, вне зависимости от их фактической уплаты. При этом ежемесячного заключения актов оказанных услуг по договору аренды для целей ведения налогового учета доходов в виде арендных платежей не требуется. Такая позиция была изложена в Письмах Минфина Российской Федерации от 17 апреля 2007 года № 03-03-06/1/248, от 6 февраля 2007 года № 03-03-06/1/59, от 10 ноября 2006 года № 03-03-04/1/752, УФНС Российской Федерации по городу Москве от 22 сентября 2008 года № 20–12/089128.

Предоставление имущества в аренду не является основным видом деятельности организации.

В этом случае доход от сдачи имущества в аренду признается внереализационным доходом (пункт 4 статьи 250 НК РФ).

Подпунктом 3 пункта 4 статьи 271 НК РФ установлено, что для внереализационных доходов от сдачи имущества в аренду, датой получения дохода признается дата осуществления рас-

четов в соответствии с условиями заключенных договоров либо предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода.

Расходы на содержание переданного по договору аренды имущества (включая амортизацию по этому имуществу) включаются в состав внереализационных расходов (подпункт 1 пункта 1 статьи 265 НК РФ).

Коммунальные платежи.

Как было отмечено выше, в соответствии со статьей 614 ГК РФ арендная плата может устанавливаться либо в фиксированной сумме, либо в «плавающей», состоящей из двух частей – из фиксированного размера арендной платы и переменной составляющей, складывающейся из коммунальных платежей.

Как правило, все договоры аренды, в той или иной форме, содержат условие, что именно арендатор несет расходы по оплате коммунальных платежей. При этом возникает вопрос: как наиболее выгодно с налоговой точки зрения для сторон договора оформить такое условие документально. И в первую очередь в этом случае речь идет о таком спорном налоге как НДС.

На практике существуют разные варианты расчетов по оплате электроэнергии, газа, водоснабжения, телефонной связи и иных коммунальных услуг. Рассмотрим их подробнее.

1. Коммунальные услуги включаются в состав арендной платы.

Первый способ используется довольно редко. Ведь тарифы на коммунальные услуги постоянно растут, кроме того, при заключении договора стороны еще не знают, в каком объеме коммунальные услуги будут фактически потребляться арендатором. Следовательно, рассчитать заранее размер фиксированного арендного платежа, покрывающего все расходы арендодателя на оплату коммунальных услуг при исполнении договора, вряд ли возможно. Изменить же в течение года размер арендной платы стороны не вправе, запрет на это установлен пунктом 3 статьи 614 ГК РФ.

Поэтому обычно в договоре аренды стороны предусматривают не сам размер арендной платы, а методику ее исчисления, вследствие чего изменение в течение года переменной составляющей арендной платы не означает пересмотр цены договора аренды, ведь механизм определения размера арендной платы остается прежним.

При «плавающей» арендной плате все суммы, поступающие арендодателю от арендатора, в том числе и коммунальные платежи, признаются его доходом от сдачи имущества в аренду.

В силу статьи 146 НК РФ арендодатель на всю сумму арендной платы начисляет НДС и платит его в бюджет. Счет-фактура выставляется арендодателем арендатору на всю сумму арендной платы (включая сумму коммунальных платежей), причем отдельной строкой «коммуналка» не выделяется.

Арендодатель, получивший на свое имя счета-фактуры от коммунальщиков, вправе принять к вычету НДС, указанный в их счетах-фактурах в полном объеме. Ведь если коммунальные платежи, полученные от арендатора, включаются в его доходы, то он вправе признать коммунальные услуги, потребленные арендатором своими расходами. Такой же порядок обложения НДС разъяснили чиновники в Письме ФНС Российской Федерации от 4 февраля 2010 года №ШС-22-3/86@. Аналогичного мнения придерживаются и арбитры в Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 21 декабря 2009 года по делу №А63-8994/2004-С4-9, от 11 июня 2009 года по делу №А53-18515/2008-С5-27, ФАС Центрального округа от 29 мая 2009 года по делу №А23-3029/2008А-14-202, ФАС Северо-Западного округа от 10 января 2007 года по делу №А05-7971/2006-13, от 4 июля 2007 года по делу №А56-38904/2006.

Арендатор, получивший от арендодателя счет-фактуру по услугам аренды (на всю сумму, включающую коммунальные платежи) в общем порядке, на основании статей 171 и 172 НК РФ, вправе принять к вычету сумму НДС, указанную в счете-фактуре арендодателя. Аналогичного мнения придерживаются и судьи, в качестве примера можно привести Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27 декабря 2010 года по делу №А56-7049/2010, Постановление ФАС Московского округа от 26 августа 2008 года по делу №КА-А40/7882-08, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 26 июня 2008 года по делу №Ф08-3507/2008 и другие.

2. Коммунальные услуги оплачиваются отдельно от арендной платы.

Если же коммунальные платежи не включены в арендную плату, то наиболее безопасным вариантом возмещения коммунальных расходов арендодателя, является заключение договора аренды с элементами договора посредничества. То есть в договоре аренды заранее предусматривается, что арендодатель, как посредник, действующий от своего имени, но в интересах арендатора, приобретает для него коммунальные услуги.

Кроме того, как вариант, может заключаться и отдельный посреднический договор. Не забудьте, что услуги посредника возмездны, поэтому в смешанном договоре аренды должно быть предусмотрено вознаграждение посредника, либо отдельный посреднический договор должен предусматривать оплату услуг арендодателя, оказывающего посреднические услуги для арендатора.

Причем, так как коммунальщики выставляют свои документы на имя собственника имущества, то вариантами посреднического соглашения, заключенного между арендодателем и арендатором могут быть либо договор комиссии, либо договор агентирования, в котором агент действует от своего имени, но в интересах принципала.

В этом случае арендодатель будет выставлять на имя арендатора два счета-фактуры: один от своего имени на услуги аренды, второй – от своего имени на коммунальные услуги. Причем счет-фактура, выставленный арендатору по коммунальным услугам, выписывается арендодателем на основании данных счета-фактуры, выставленного поставщиком коммунальных услуг на имя самого арендодателя. Этот счет-фактура в книгу покупок арендодателя не вносится, а подшивается в журнал учета полученных счетов-фактур. Именно такой порядок выставления счетов-фактур налогоплательщиками НДС, участниками посреднических соглашений предусмотрен Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 года № 914.

При такой схеме возмещения коммунальных расходов сумма, поступившая от арендатора в возмещение коммунальных услуг, не является доходом арендодателя. Поступившие суммы учитываются в учете арендодателя как отдельные хозяйственные операции.

В соответствии с подпунктом 9 пункта 1 статьи 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение, которое становится доходом от обычных видов деятельности.

При перепредъявлении коммунальных услуг у арендодателя снимаются риски, связанные и с налогом на прибыль и с НДС, а также связанные с возможным признанием сделки ничтожной в соответствии со статьями 166–181 ГК РФ, а так же риски уголовной ответственности,

наступающей по статье 171 Уголовного кодекса Российской Федерации «Незаконное предпринимательство» (в части перепредъявления услуг связи).

Однако при такой схеме у арендодателя помимо обязанности начисления НДС с суммы арендной платы возникает обязанность по начислению налога с суммы своего посреднического вознаграждения.

Расчеты по договору аренды в условных единицах у арендодателя

Оказание услуг, в том числе и сдача имущества в аренду, является достаточно распространенным видом предпринимательской деятельности. Однако в связи с тем, что услуга сама по себе не имеет материальной основы, такие сделки вызывают множество вопросов, касающихся момента определения оказания услуги (ее реализации заказчику), а также определения ее стоимости. Договора на оказание услуг, в которых стоимость выражена в условных единицах, также являются проблемным моментом в учете бухгалтера. О том, в каком порядке происходит отражение в учете арендодателя указанных сделок, мы и поговорим в настоящей статье.

Общие правовые основы регулирования арендных отношений установлены гражданским законодательством, а именно главой 34 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ). Так, в соответствии с положениями статьи 606 ГК РФ, по договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

При этом плоды, продукция и доходы, полученные арендатором в результате использования арендованного имущества в соответствии с договором, являются его собственностью.

В аренду может быть сдано любое движимое и недвижимое имущество, которое в соответствии с законодательством Российской Федерации не ограничено в гражданском обороте. Отдельными нормативными актами могут быть установлены специальные условия сдачи в аренду движимого или недвижимого имущества. Данные условия касаются, прежде всего, непосредственно самих объектов аренды, а также сроков договоров аренды.

В соответствии с положениями статьи 609 ГК РФ, если договор аренды заключается на срок более одного года и одной из сторон договора выступает юридическое лицо, то такой договор аренды необходимо заключить в письменной форме.

Обратите внимание, что если в аренду сдается недвижимое имущество, то такой договор аренды нуждается в государственной регистрации. Однако существуют случаи, в которых регистрация договоров аренды недвижимого имущества не обязательна. Так, например, в соответствии с положениями статьи 26 Земельного кодекса Российской Федерации (далее – ЗК РФ), передача в аренду земельного участка на срок менее года не подлежит государственной регистрации. Если же, арендуя имущество, арендатор планирует выкупить его у арендодателя, то такой договор аренды, в соответствии с положениями пункта 3 статьи 609 ГК РФ, заключается в форме, предусмотренной для договора купли-продажи.

В соответствии с положениями статьи 614 ГК РФ порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды. Если же в договоре не определены данные условия, то считается, что установлены порядок, условия и сроки, обычно применяемые при аренде аналогичного имущества при сравнимых обстоятельствах.

Данное положение статьи 614 ГК РФ означает, что при условии того, что порядок определения и внесения арендной платы установлен договором, арендодатель не вправе потребовать с арендатора внести арендную плату на иных условиях или в иных размерах. Примером может служить Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26 февраля 2009 года №А19-10427/07-58-Ф02-487/09 по делу №А19-10427/07-58.

Итак, стоимость арендной платы (порядок ее определения) должна быть установлена договором аренды. В соответствии с положениями статьи 317 ГК РФ денежное обязательство в договоре может быть выражено в сумме в рублях, так как рубль является законным платеж-

ным средством, обязательным к приему по нарицательной стоимости на всей территории Российской Федерации.

В договоре аренды может быть предусмотрено, что арендная плата подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте либо в условных денежных единицах. В этом случае подлежащая уплате в рублях сумма исчисляется по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законом или соглашением сторон.

Таким образом, арендодатель вправе установить в договоре аренды величину арендной платы, выраженной в иностранной валюте или условных денежных единицах.

В связи с этим возникает вопрос, не будет ли изменение величины арендной платы в течение срока действия договора аренды по причине изменения официального курса иностранной валюты или условной денежной единицы нарушением норм статьи 614 ГК РФ. В соответствии с положениями пункта 3 статьи 614 ГК РФ размер арендной платы может изменяться по соглашению сторон в сроки, предусмотренные договором, но не чаще одного раза в год.

Так вот, установление суммы арендной платы в иностранной валюте или в условных денежных единицах не противоречит нормам пункта 3 статьи 614 ГК РФ, поскольку в данной норме речь идет о порядке установления размера арендной платы, и в данном случае порядок не нарушается. На это указывается и в Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 17 сентября 2008 года №Ф03-А73/08-1/3822 по делу №А73-1079/2008-30.

Однако такой вывод следует при условии того, что величина арендной платы установлена не в твердой сумме, а определяется расчетным путем. Поэтому в данном случае изменение размера арендной платы в связи с изменением курса иностранной валюты или условной денежной единицы будет исполнением условия договора аренды.

Напомним читателю, что в соответствии с положениями статьи 614 ГК РФ существует пять основных способов установления величины арендной платы:

- 1) арендная плата устанавливается в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;
- 2) арендная плата устанавливается как доля полученных в результате использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов;
- 3) арендная плата устанавливается в виде предоставления арендатором определенных услуг;
- 4) арендная плата устанавливается в виде передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду;
- 5) арендная плата устанавливается в виде возложения на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

Нужно отметить, что и бухгалтерский, и налоговый учет сделок, заключенных в условных денежных единицах, имеет свои особенности.

Во-первых, это касается заполнения первичных бухгалтерских документов, которые в соответствии с пунктом 1 статьи 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 129-ФЗ) являются основанием для отражения любой хозяйственной операции, совершенной организацией в бухгалтерском учете. Из пункта 2 статьи 9 Закона № 129-ФЗ следует, что бухгалтерское законодательство допускает использование первичных учетных документов двух видов:

- составленных по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации;
- самостоятельно разработанных форм (в случае отсутствия унифицированной формы) при условии, что в них в обязательном порядке содержатся реквизиты, перечисленные в пункте 2 статьи 9 Закона № 129-ФЗ.

Пунктом 1 статьи 8 Закона № 129-ФЗ установлено, что бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации – в рублях. Следовательно, заполнение унифицированных форм первичных бухгалтерских документов осуществляется только в рублях, в том числе и по договорам, заключенным в условных денежных единицах.

О том, что заполнение унифицированных форм первичной учетной документации рассматривается как нарушение требований законодательства Российской Федерации, предъявляемых к первичным учетным документам, говорят финансисты в своем Письме от 12 января 2007 года № 03-03-04/1/866. Поддерживают чиновников Минфина Российской Федерации и налоговые органы, на что указывает Письмо УФНС Российской Федерации по городу Москве от 21 апреля 2009 года № 16–15/038922.

Правда, арбитры, считают, что заполнение унифицированных форм в валюте или в условных единицах вполне возможно, на что, в частности, указывает Постановление ФАС Московского округа от 19 августа 2009 года №КА-А40/7963-09 по делу №А40-93568/08-87-466.

Вместе с тем, учитывая мнение контролеров, не рекомендуем заполнять «первичку» в валюте или в условных единицах. По мнению автора, если арендодателю необходимо указать в первичном документе информацию в условных денежных единицах, он вполне может дополнить унифицированную форму первичного документа дополнительным реквизитом. Такое право ему предоставляет пункт 13 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998 года № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

Таким образом, использование таких «модернизированных» форм первичной учетной документации, оформляемых, в том числе, при договорах аренды, является вполне возможным, так как бухгалтерское законодательство не запрещает для удобства размещения и обработки информации расширять (сужать), добавлять строки и столбцы, включать дополнительные реквизиты и так далее в существующие унифицированные формы первичной учетной документации. Такая возможность предусмотрена Порядком применения унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденным Постановлением Госкомстата Российской Федерации от 24 марта 1999 года № 20 «Об утверждении Порядка применения унифицированных форм первичной учетной документации».

Во-вторых, отметим, что при отражении операций по договорам аренды, заключенным в условных денежных единицах, стороны договора обязаны руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденным Приказом Минфина Российской Федерации от 27 ноября 2006 года № 154н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)» (далее – ПБУ 3/2006).

Как следует из пункта 1 ПБУ 3/2006, положение указанного бухгалтерского стандарта применяется к активам и обязательствам, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе подлежащим оплате в рублях.

Обратите внимание!

В силу пункта 3 ПБУ 3/2006 в бухгалтерском учете под курсовой разницей понимается разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату

принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

Отметим, что для арендодателей порядок учета доходов в виде арендной платы, полученной в иностранной валюте, установлен ПБУ 3/2006, а также Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 32н (далее – ПБУ 9/99).

В соответствии с ПБУ 9/99 доход организации в виде арендной платы может отражаться в составе как доходов от обычных видов деятельности, если компания занимается предоставлением услуг по сдаче имущества в аренду в качестве своего основного вида деятельности или же в составе прочих доходов, если же предоставление имущества в аренду является разовой сделкой.

Выручка от обычных видов деятельности принимается арендодателем к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. На это указывает пункт 6 ПБУ 9/99.

Если доходы по договору аренды включаются в доходы по обычным видам деятельности, то они отражаются на счете 90 «Продажи»/субсчет 90-1 «Выручка», если в прочие доходы, то на счете 91 «Прочие доходы и расходы»/субсчет 91-1 «Прочие доходы».

Если условиями договора предусмотрено, что курс иностранной валюты определяется на дату фактического перечисления денежных средств в качестве арендной платы арендодателю, то в его учете будут возникать курсовые разницы от переоценки арендной платы на дату ее начисления и дату ее перечисления.

В бухгалтерском учете указанные разницы включаются арендодателем в состав прочих доходов (при росте курса) или в состав прочих расходов (при падении курса). На это указывают пункты 11–13 ПБУ 3/2006. Отражаются они на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

В-третьих, в налоговом учете разницы, возникающие по договору аренды, заключенному в условных денежных единицах будут признаваться не курсовыми, а суммовыми разницами. Это следует из пункта 11.1 статьи 250 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) и из подпункта 5.1 пункта 1 статьи 265 НК РФ.

В зависимости от вида возникающих суммовых разниц в налоговом учете они включаются либо в состав внереализационных доходов (статья 250 НК РФ) либо внереализационных расходов (статья 265 НК РФ) налогоплательщика.

Обратите внимание!

Оказание услуг на российской территории на основании статьи 146 НК РФ представляет собой объект налогообложения по НДС, в силу чего арендодатель при сдаче имущества в аренду обязан предъявить арендатору сумму НДС к оплате. Предъявление налога к оплате арендатору осуществляется путем выставления счета-фактуры, причем сделать это нужно не позднее пяти календарных дней, считая со дня подписания акта оказания услуг.

В связи с тем, что договор аренды составляется в условных единицах, то у арендодателя может возникнуть законный вопрос, вправе ли он выставить счет-фактуру в условных единицах? Заметим, что в самой главе 21 НК РФ нет ответа на этот вопрос. Единственное, на что указывает статья 169 НК РФ, это то, что суммы, указываемые в счете-фактуре, могут быть выражены

в иностранной валюте, если по условиям сделки обязательство выражено в иностранной валюте.

Вместе с тем, сегодня Минфин Российской Федерации допускает возможность выставления счетов-фактур в условных денежных единицах, на что, в частности, указывают Письма Минфина Российской Федерации от 24 марта 2010 года № 03-07-09/14, от 7 июня 2010 года № 03-07-09/35 и другие.

Ремонт сданного в аренду имущества арендодателем, кто должен его производить и как, изменив договор, предотвратить безвозмездность операции

Основные средства, находящиеся в аренде, подвергаются физическому и моральному износу, нуждаются в ремонте и восстановлении. Как правило, в договоре аренды оговариваются условия, возлагающие на его участников обязанности по проведению определенных работ по ремонту арендованных помещений. В статье рассмотрим порядок отражения в учете арендодателя расходов на ремонт.

Гражданским кодексом Российской Федерации (далее – ГК РФ) определены обязанности сторон договора аренды по содержанию арендованного имущества. Статьей 616 ГК РФ установлено, что арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором аренды.

Арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить текущий ремонт и нести расходы по его содержанию, если иное не установлено законом или договором аренды (пункт 2 статьи 616 ГК РФ).

Имущество, переданное в аренду, в процессе эксплуатации изнашивается, возникает необходимость произвести его ремонт.

Различают три вида ремонта:

- текущий ремонт;
- средний ремонт;
- капитальный ремонт.

В Письме Минфина Российской Федерации от 14 января 2004 года № 16-00-14/10 указано, что для определения тех или иных видов ремонта (текущий, средний, капитальный и тому подобное) должны использоваться соответствующие документы, разработанные техническими службами организаций в рамках системы планово-предупредительных ремонтов.

Как правило, к работам по текущему ремонту относятся работы по систематическому предохранению его от преждевременного износа, например, один раз в квартал, это позволяет поддерживать имущество в рабочем состоянии.

Средний ремонт выделяют как текущий ремонт, но периодичность его осуществления менее одного года.

Капитальный ремонт – воспроизводство основных средств путем крупного, всеобъемлющего ремонта, при котором заменяются целиком, изношенные детали, узлы, части машин, зданий, сооружений. Проведение капитального ремонта зависит от того, насколько интенсивно используется основное средство. Капитальный ремонт, как правило, проводят не чаще одного раза в несколько лет, и по времени он является более продолжительным.

Согласно разъяснениям Минфина Российской Федерации, приведенным в Письме от 23 ноября 2006 года № 03-03-04/1/794, по вопросам отнесения тех или иных работ к капитальному ремонту или реконструкции следует руководствоваться:

– Постановлением Госстроя СССР от 29 декабря 1973 года № 279 «Об утверждении Положения о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений МДС 13–14.2000»;

– Ведомственными строительными нормами ВСН 58–88 (Р) «Положение об организации и проведении реконструкции, ремонта и технического обслуживания зданий, объектов ком-

мунального и социально-культурного назначения», утвержденными Приказом Госкомархитектуры Российской Федерации при Госстрое СССР от 23 ноября 1988 года № 312.

Отметим, что при определении терминов «реконструкция» и «капитальный ремонт» необходимо руководствоваться указанными документами и Письмом Минфина СССР от 29 мая 1984 года № 80 «Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий». Так, в соответствии с указанным Письмом: реконструкция здания – комплекс строительных работ и организационно-технических мероприятий, связанных с изменением основных технико-экономических показателей (количества и площади квартир, строительного объема и общей площади здания, вместимости или пропускной способности или его назначения) в целях улучшения условий проживания, качества обслуживания, увеличения объема услуг, а капитальный ремонт здания – ремонт здания с целью восстановления его ресурса с заменой при необходимости конструктивных элементов и систем инженерного оборудования, а также улучшения эксплуатационных показателей.

При ремонте оборудования автор рекомендует применять Положение об обеспечении безопасности производственного оборудования ПОТ РО-14000-002-98, утвержденное Минэкономики Российской Федерации 20 января 1998 года и Государственный стандарт ГОСТ Р 50938-96 «Услуги бытовые. Ремонт и техническое обслуживание электробытовых машин и приборов», утвержденный Постановлением Госстандарта Российской Федерации от 22 августа 1996 года.

Согласно Постановлению ФАС Поволжского округа от 17 января 2007 года по делу №А65-39309/2005-СГ2-24, в случае разногласий по вопросу о классификации ремонтных работ в рамках арендных правоотношений можно проводить соответствующую экспертизу.

Если арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, то срок проведения капитального ремонта должен быть определен договором аренды, но если капитальный ремонт вызван неотложной необходимостью, он должен быть проведен арендодателем в разумный срок.

Нарушение арендодателем обязанности по проведению капитального ремонта дает арендатору право по своему выбору (пункт 1 статьи 616 ГК РФ):

- произвести капитальный ремонт, предусмотренный договором или вызванный неотложной необходимостью, и взыскать с арендодателя стоимость ремонта или зачесть ее в счет арендной платы;
- потребовать соответственного уменьшения арендной платы;
- потребовать расторжения договора и возмещения убытков.

Заметим, что договором аренды обязанность по проведению капитального ремонта может быть возложена на арендатора. Если, в противоречие с законодательством, при не подтверждении данного условия договором аренды арендатор осуществляет капитальный ремонт, то, как по безвозмездной операции, у арендодателя возникает налогооблагаемая прибыль в сумме затрат арендатора на капитальный ремонт.

Таким образом, если договором аренды предусмотрено, что обязанность по проведению капитального ремонта имущества, переданного в аренду, возложена на арендодателя, то расходы, произведенные арендодателем по капитальному ремонту сданного в аренду имущества, не могут быть учтены арендатором в качестве расходов, принимаемых при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль. При этом арендодатель может предусмотреть компенсацию произведенных на капитальный ремонт затрат через арендные платежи. Аналогичная точка зрения изложена в Письме Минфина Российской Федерации от 27 июля 2006 года № 03-03-04/2/183.

При этом расходы, возникающие у арендодателя, в связи с проведением капитального ремонта, должны быть обоснованы, оправданы, документально подтверждены и направлены на получение дохода (пункт 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)), в том числе и соответствующей сметой.

В том случае, если передача имущества в аренду является у организации основным видом деятельности, то расходы арендодателя при проведении ремонта относятся к расходам, связанным с производством и реализацией, на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 253 НК РФ.

Если передача имущества в аренду не носит постоянный характер, то расходы, связанные с проведением ремонта, относятся в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 265 НК РФ к внереализационным расходам.

В отношении обязанностей, связанных с проведением ремонта по транспортным средствам, переданным в аренду, отметим следующее.

Транспортное средство можно передавать в аренду с экипажем (с услугами по управлению) и без.

Содержание арендованных транспортных средств регулируется статьями 634, 644 ГК РФ.

В соответствии со статьей 634 ГК РФ арендодатель в течение всего срока аренды транспортного средства с экипажем обязан поддерживать надлежащее состояние сданного в аренду транспортного средства, включая осуществление текущего и капитального ремонта и предоставление необходимых принадлежностей.

Статьей 644 ГК РФ установлено, что арендатор в течение всего срока договора аренды транспортного средства без экипажа обязан поддерживать надлежащее состояние арендованного транспортного средства, включая осуществление текущего и капитального ремонта.

Иными словами, если транспортное средство арендуется с экипажем, обязанность проводить ремонтные работы возложена на арендодателя, если без экипажа – на арендатора. То есть ГК РФ не разрешено перераспределять между сторонами обязанности по содержанию транспортного средства.

Если, в противоречие с законодательством, при аренде транспортного средства с экипажем, арендатор осуществляет ремонт, то, как по безвозмездной операции, у арендодателя возникает налогооблагаемая прибыль в сумме затрат арендатора на ремонт, а у арендатора сумма расходов не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Если, в противоречие с законодательством, при аренде транспортного средства без экипажа, арендодатель осуществляет ремонт, то, как по безвозмездной операции, у арендодателя сумма расходов не уменьшает налогооблагаемую прибыль в сумме затрат арендатора на ремонт, а у арендатора возникает налогооблагаемая прибыль в сумме затрат арендодателя на ремонт.

Стоимость запасных частей и деталей (узлов), полученных в ходе ремонта, отражается как внереализационный доход и одновременно учитывается как материальные расходы в размере суммы налога на прибыль, уплаченного с указанного внереализационного дохода. В целях налогообложения прибыли бывшие в употреблении восстановленные детали и узлы, используемые при ремонте, не могут учитываться как возвратные отходы (Письмо Минфина Российской Федерации от 10 сентября 2007 года № 03-03-06/1/656).

Для подтверждения необходимости ремонта и оформления дефектов сдаваемого в аренду имущества, выявленных по результатам контроля, автор рекомендует составлять Акт о выявленных дефектах оборудования (форма №ОС-16), что позволит улучшить экономическую обоснованность расходов на ремонт.

Для оформления и учета приема-сдачи объектов основных средств из ремонта, реконструкции, модернизации применяется Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструиро-

ванных, модернизированных объектов основных средств (форма №ОС-3). Он подписывается членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на приемку объектов основных средств, а также представителем внешней организации или структурного подразделения, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию. Акт утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и сдается в бухгалтерию. Если ремонт, реконструкцию и модернизацию выполняет сторонняя организация, акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается у арендодателя, второй экземпляр передается организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию. Данные ремонта, реконструкции, модернизации вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств (форма №ОС-6).

Резервы на ремонт сданного в аренду имущества у арендодателя

Большинство арендодателей тратят на ремонт сдаваемых в аренду основных средств немалые суммы. Для равномерного учета таких расходов законодательство разрешает организациям создавать резервы под предстоящий ремонт имущества. В данной статье рассмотрим особенности отражения в бухгалтерском и налоговом учете арендодателя затрат на создание резерва на ремонт сдаваемого в аренду имущества.

Гражданским кодексом Российской Федерации (далее – ГК РФ) определены обязанности сторон договора аренды по содержанию арендованного имущества. Статьей 616 ГК РФ установлено, что арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором аренды.

Арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить текущий ремонт и нести расходы по его содержанию, если иное не установлено законом или договором аренды (пункт 2 статьи 616 ГК РФ).

Таким образом, по общему правилу, установленному статьей 616 ГК РФ, арендодатель производит за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, а арендатор делает текущий ремонт. Но при этом они вправе предусмотреть другой порядок распределения обязанностей по проведению ремонта в договоре аренды.

Отметим, что в случае нарушения арендодателем обязанности по проведению капитального ремонта арендатор вправе, в частности, произвести капитальный ремонт, предусмотренный договором или вызванный неотложной необходимостью, и взыскать с арендодателя стоимость ремонта или зачесть ее в счет арендной платы.

В случае невыполнения обязанностей, предусмотренных договором аренды в отношении обязанностей по проведению капитального ремонта, обе стороны имеют право на расторжение договора аренды в судебном порядке (статьи 619, 620 ГК РФ).

Поскольку законодательством установлено, что при прекращении договора аренды арендатор обязан вернуть арендодателю имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором (статья 622 ГК РФ), любые виды ремонта, как текущего, так и капитального, необходимо согласовывать с арендодателем, даже если он предусмотрен договором аренды, и обязательно в письменном виде: это поможет арендатору избежать проблем в отношениях с арендодателем, в том числе материальных потерь.

Резерв на ремонт основных средств в бухгалтерском учете арендодателя.

Прежде всего, напомним, что до 1 января 2011 года право организаций на создание в бухгалтерском учете такого вида резервов предстоящих расходов, как резерв на ремонт основных средств, было закреплено в пункте 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998 года № 34н (далее – Положение № 34н).

Однако Приказом Минфина Российской Федерации от 24 декабря 2010 года № 186н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и признании

утратившим силу Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 15 января 1997 года № 3» действие пункта 72 Положения № 34н было отменено.

При этом отмена пункта 72 Положения № 34н не повлияла на возможность создания арендодателем резерва на ремонт основных средств, так как теперь такой резерв с точки зрения бухгалтерского законодательства рассматривается как оценочное обязательство организации. На это указывает пункт 4 Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)», утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 13 декабря 2010 года № 167н (далее – ПБУ 8/2010) и вступившего в силу с бухгалтерской отчетности 2011 года.

Именно этим бухгалтерским стандартом обязаны руководствоваться российские коммерческие фирмы (за исключением кредитных) при создании большинства видов резервов. Исключение составляют лишь оценочные резервы, а также те, которые создаются за счет нераспределенной прибыли организации.

Обратите внимание!

Если организация – арендодатель обладает статусом субъекта малого бизнеса, то применение указанного бухгалтерского стандарта осуществляется ею в добровольном порядке, на что, в частности, указывает пункт 3 ПБУ 8/2010.

Согласно пункту 5 ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

- у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать;
- уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;
- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

В пункте 15 ПБУ 8/2010 сказано, что оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. Наиболее достоверная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату. При этом в силу пункта 16 ПБУ 8/2010 величина оценочного обязательства определяется организацией на основе имеющихся фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также, при необходимости, мнений экспертов. Причем в обязательном порядке арендодатель должен обеспечить документальное подтверждение обоснованности такой оценки.

Обратите внимание!

Если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, такое оценочное обязательство оценивается по стоимости, определяемой путем дисконтирования его величины (по приведенной стоимости). Увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости на последующие отчетные даты по мере приближения срока исполнения (проценты) признается прочим расходом организации. Такие правила определены пунктом 20 ПБУ 8/2010.

На основании пункта 8 ПБУ 8/2010 оценочные обязательства по ремонту основных средств отражаются на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». При признании оценочного обязательства в зависимости от его характера

величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива.

На основании пункта 8 ПБУ 8/2010 величина оценочного обязательства по ремонту основных средств может учитываться арендодателем либо в составе расходов по обычным видам деятельности, либо включаться в состав прочих расходов.

При фактических расчетах за проведенный ремонт сдаваемых в аренду основных средств в бухгалтерском учете арендодателя будет отражена сумма затрат, связанных с проведением ремонта, в корреспонденции со счетом учета резерва предстоящих расходов.

Обратите внимание!

Признанное оценочное обязательство может списываться в счет отражения затрат по выполнению только того обязательства, по которому оно было создано, на что указывает пункт 21 ПБУ 8/2010.

Иными словами, к счету 96 «Резервы предстоящих расходов» должен быть открыт специальный субсчет для предстоящих расходов на ремонт основных средств.

Если фактические расходы арендодателя на проведение ремонта превысят сумму учтенного оценочного обязательства, то расходы на ремонт, осуществленные сверх зарезервированной суммы, будут отражаться в бухгалтерском учете в общем порядке.

Если фактические расходы на ремонт основных средств окажутся менее суммы признанного оценочного обязательства, то неиспользованную сумму резерва следует включить в состав прочих доходов, на что указывает пункт 22 ПБУ 8/2010. Вместе с тем, избыточные суммы одного оценочного обязательства могут не списываться с учета, а переноситься на создание другого оценочного обязательства такого же рода.

Имейте в виду, что в конце года организация обязана провести проверку признанных оценочных обязательств по ремонту, на что указано в пункте 23 ПБУ 8/2010. Результатом такой проверки может быть как корректировка оценочного обязательства в сторону увеличения, или уменьшения, так и полное списание в порядке, определенном пунктом 22 ПБУ 8/2010.

Налоговый учет резерва на ремонт основных средств.

В целях налогообложения прибыли расходы на ремонт основных средств включены в состав расходов, связанных с производством и реализацией (подпункт 2 пункта 1 статьи 253 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)).

Статьей 260 НК РФ определен порядок списания расходов на ремонт основных средств:

- расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат;
- для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств налогоплательщики вправе создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств в соответствии с порядком, установленным статьей 324 НК РФ.

Выбранный метод списания расходов на ремонт основных средств должен быть закреплен в учетной политике арендодателя. Аналогичная точка зрения изложена в Письме Минфина Российской Федерации от 31 мая 2007 года № 03-03-06/1/352.

Обратите внимание, что в налоговом учете создавать различные резервы имеют право только те налогоплательщики, которые определяют доходы и расходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль методом начисления.

Статьей 324 НК РФ установлено, что в случае, если налогоплательщик создает резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонта списывается за счет средств указанного резерва.

В аналитическом учете налогоплательщик формирует сумму расходов на ремонт основных средств с учетом группировки всех осуществленных расходов, включая стоимость запасных частей и расходных материалов, используемых для ремонта, расходов на оплату труда работников, осуществляющих ремонт, и прочих расходов, связанных с ведением указанного ремонта собственными силами, а также с учетом затрат на оплату работ, выполненных сторонними силами (пункт 1 статьи 324 НК РФ).

Налогоплательщик, образующий резерв предстоящих расходов на ремонт, рассчитывает отчисления в такой резерв, исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения (пункт 2 статьи 324 НК РФ).

Совокупная стоимость основных средств определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором образуется резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств.

Для расчета совокупной стоимости амортизируемых основных средств, введенных до вступления в силу главы 25 НК РФ, принимается восстановительная стоимость, определенная в соответствии с пунктом 1 статьи 257 НК РФ.

При определении нормативов отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств налогоплательщик обязан определить предельную сумму отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, исходя из периодичности осуществления ремонта объекта основных средств, частоты замены элементов основных средств (в частности, узлов, деталей, конструкций) и сметной стоимости указанного ремонта.

При этом предельная сумма резерва предстоящих расходов на указанный ремонт не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года. Как следует из этого, создать резерв может только тот арендодатель, у которого имеется такая информация.

Если налогоплательщик осуществляет накопление средств для проведения особо сложных и дорогих видов ремонта основных средств в течение более одного налогового периода, то предельный размер отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств может быть увеличен на сумму отчислений на финансирование указанного ремонта, приходящегося на соответствующий период в соответствии с графиком проведения указанных видов ремонта при условии, что в предыдущих налоговых периодах указанные либо аналогичные работы не проводились.

Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в течение налогового периода списываются на расходы равными долями на последнее число соответствующего отчетного (налогового) периода.

Если сумма фактически осуществленных затрат на ремонт основных средств в отчетном (налоговом) периоде превышает сумму созданного резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств, остаток затрат для целей налогообложения включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода.

Если же на конец налогового периода остаток средств резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств превышает сумму фактически осуществленных в текущем налоговом периоде затрат на ремонт основных средств, то сумма такого превышения на последнюю

дату текущего налогового периода для целей налогообложения включается в состав доходов налогоплательщика.

Отметим, если в соответствии с учетной политикой для целей налогообложения и на основании графика проведения капитального ремонта основных средств арендодатель осуществляет накопление средств для финансирования указанного ремонта в течение более одного налогового периода, то на конец текущего налогового периода остаток таких средств не подлежит включению в состав доходов для целей налогообложения.

Согласно пункту 3 статьи 324 НК РФ, если налогоплательщик осуществляет виды деятельности, в отношении которых в соответствии со статьей 274 НК РФ отдельно исчисляется налоговая база по налогу, то аналитический учет расходов на ремонт основных средств для целей налогообложения ведется по видам производства, по видам деятельности.

Таким образом, для формирования резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств арендодателю необходимо иметь информацию:

- о первоначальной стоимости амортизируемых основных средств на начало налогового периода;
- среднюю величину фактических расходов на ремонт основных средств за предыдущие три года;
- график проведения ремонтов, приходящихся на текущий налоговый период;
- сметную стоимость этих ремонтов;
- перечень основных средств, по которым будут осуществляться особо сложные и дорогие виды ремонта;
- график проведения особо сложных и дорогих видов ремонта с указанием периода ремонта и их сметную стоимость.

Арендодатель, принявший решение о создании резерва на ремонт основных средств на начало налогового периода, формирует смету на ремонт основных средств (за исключением основных средств, по которым будут проводиться особо сложные и дорогие виды капитального ремонта), исходя из периодичности ремонта, приходящегося на текущий налоговый период. Указанная сумма сравнивается с показателем, определяемым как сумма фактически осуществленных расходов за предыдущие три года, деленная на три. Меньшая из сумм будет являться основной для определения отчислений в указанный резерв.

В том случае, если у налогоплательщика есть основные средства, по которым будут осуществляться сложные и дорогие виды капитального ремонта, то он должен определить сумму дополнительных отчислений в резерв, исходя из общей суммы ремонта по этим объектам основных средств, поделенную на количество лет, между которыми происходят указанные виды ремонта, и указанную часть прибавить к сумме отчислений по «недорогим» видам ремонта.

Общая сумма равномерно включается арендодателем в состав текущего отчетного (налогового) периода. Если у арендодателя отчетным периодом по налогу на прибыль является месяц, то ежемесячно в составе расходов будет учитываться $1/12$, если отчетным периодом является квартал, то $1/4$.

По окончании налогового периода налогоплательщик сравнивает в обязательном порядке фактически осуществленные расходы на текущие и капитальные ремонты с величиной соответствующей части резерва. Отметим, что учет расходов на особо сложные и дорогие виды ремонтов ведется раздельно.

Если фактические расходы на текущие и недорогие виды ремонта превысили сумму резерва на ремонт основных средств, то сумма превышения включается в состав прочих расходов в соответствии с пунктом 2 статьи 324 НК РФ.

Если фактические расходы на текущие и недорогие виды ремонта оказались меньше суммы созданного резерва, то разница включается в состав внереализационных доходов (пункт 2 статьи 324 НК РФ, пункт 7 статьи 250 НК РФ).

Пример.

У организации сумма фактически осуществленных расходов на ремонт сдаваемых в аренду основных средств за предыдущие три года составила 1 350 000 рублей. Следовательно, средняя величина фактических расходов составила 450 000 рублей ($1\,350\,000 \text{ рублей} / 3$).

Организация принимает решение о создании резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств. Имеется смета на проведение ремонтных работ, в соответствии с которой предполагаемый объем ремонтных работ составляет 500 000 рублей.

В соответствии с пунктом 2 статьи 324 НК РФ предельная сумма резерва предстоящих расходов на ремонт не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года.

Следовательно, отчисления в резерв организация будет определять исходя из предельной суммы 450 000 рублей.

В этом же году организация предполагает осуществить капитальный ремонт наиболее сложного оборудования. Согласно технической документации это оборудование подлежит ремонту 1 раз в пять лет. Сметная стоимость ремонта оборудования составляет 5 000 000 рублей. Отчисления в резерв по данному ремонту в течение года составят 1 000 000 рублей ($5\,000\,000 / 5$).

Значит, организация в текущем году вправе создать резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в сумме 1 450 000 рублей ($450\,000 + 1\,000\,000$).

Отчетным периодом по налогу на прибыль у организации является месяц, следовательно, на последнее число месяца организация будет включать в расходы текущего периода сумму равную $1/12$ от общей суммы – 120 833 рубля.

На конец текущего года у организации фактические расходы по «недорогому» виду ремонта составили 470 000 рублей, то есть произошло превышение фактических сумм расхода над резервными суммами. Разница между фактическими суммами и зарезервированными суммами относится в состав прочих расходов.

Сумма резерва по дорогостоящему оборудованию (1 000 000 рублей) не восстанавливается.

Страхование сданного в аренду имущества

На практике довольно часто при заключении договоров аренды арендодатели, желая защитить свои имущественные интересы в сохранении имущества, самостоятельно страхуют переданное в аренду имущество. В нижеприведенном материале поговорим об особенностях учета расходов на страхование имущества, переданного в аренду.

Правовые основы.

Гражданско-правовые основы страхования регулируются главой 48 «Страхование» Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) и положениями Закона Российской Федерации от 27 ноября 1992 года № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» (далее – Закон № 4015-1).

Страхование осуществляется на основании договоров имущественного или личного страхования, заключаемых гражданином или юридическим лицом (страхователем) со страховой организацией (страховщиком) (пункт 1 статьи 927 ГК РФ).

Сторонами по договору имущественного страхования являются страховщик, страхователь или иное лицо (выгодоприобретатель), в пользу которого заключен договор страхования.

По договору имущественного страхования одна сторона (страховщик) обязуется за обусловленную договором плату (страховую премию) при наступлении предусмотренного в договоре события (страхового случая) возместить другой стороне (страхователю) или иному лицу, в пользу которого заключен договор (выгодоприобретателю), причиненные вследствие этого события убытки в застрахованном имуществе либо убытки в связи с иными имущественными интересами страхователя (выплатить страховое возмещение) в пределах определенной договором суммы (страховой суммы) (пункт 1 статьи 929 ГК РФ).

Под страховой премией понимается плата за страхование, которую страхователь (выгодоприобретатель) обязан уплатить страховщику в порядке и в сроки, установленные договором (пункт 1 статьи 954 ГК РФ). При определении размера страховой премии, подлежащей уплате, страховщик вправе применять разработанные им страховые тарифы, определяющие премию, взимаемую с единицы страховой суммы, с учетом объекта страхования и характера страхового риска (пункт 2 статьи 954 ГК РФ).

Договором может быть предусмотрено внесение страховой премии в рассрочку. В этом случае договором определяются также и последствия неуплаты в установленные сроки очередных страховых взносов (пункт 3 статьи 954 ГК РФ).

Страховой случай может наступить до уплаты очередного страхового взноса, внесение которого просрочено. В такой ситуации страховщик вправе при определении размера подлежащего выплате страхового возмещения по договору имущественного страхования зачесть сумму просроченного страхового взноса (пункт 4 статьи 954 ГК РФ).

По договору имущественного страхования могут быть, в частности, застрахованы следующие имущественные интересы (пункт 2 статьи 929 ГК РФ):

- риск утраты (гибели), недостачи или повреждения определенного имущества (статья 930 ГК РФ);
- риск ответственности по обязательствам, возникающим вследствие причинения вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц, а в случаях, предусмотренных законом, также ответственности по договорам – риск гражданской ответственности (статьи 931 и 932 ГК РФ).

Договор страхования заключается в письменной форме, несоблюдение письменной формы договора влечет его недействительность, за исключением договора обязательного государственного страхования (пункт 1 статьи 940 ГК РФ).

Договор страхования может быть заключен путем составления одного документа либо вручения страховщиком страхователю на основании его заявления страхового полиса, подписанного страховщиком. Заявление о выдаче страхового полиса может быть сделано как письменно, так и устно (пункт 2 статьи 940 ГК РФ).

При заключении договора страхования страховщик вправе применять разработанные им или объединением страховщиков стандартные формы договора (страхового полиса) по отдельным видам страхования (пункт 3 статьи 940 ГК РФ).

Существенными условиями договора страхования, по которым между страхователем и страховщиком должно быть достигнуто соглашение, являются (статья 942 ГК РФ):

- определение имущества либо имущественного интереса, являющегося объектом страхования;
- характер события, на случай наступления которого осуществляется страхование (страховой случай);
- размер страховой суммы;
- срок действия договора.

Сумма, в пределах которой страховщик обязуется выплатить страховое возмещение по договору имущественного страхования, определяется соглашением страхователя со страховщиком. При страховании имущества, если договором страхования не предусмотрено иное, страховая сумма не должна превышать действительную стоимость (страховую стоимость). Такой стоимостью для имущества считается его действительная стоимость в месте его нахождения в день заключения договора страхования (статья 947 ГК РФ).

Договор страхования, если в нем не предусмотрено иное, вступает в силу в момент уплаты страховой премии или первого ее взноса (пункт 1 статьи 957 ГК РФ).

Страхование, обусловленное договором, распространяется на страховые случаи, которые произошли после вступления договора в силу, если в договоре не предусмотрен иной срок начала действия страхования (пункт 2 статьи 957 ГК РФ).

Договор страхования может быть прекращен до наступления срока, на который он был заключен, если после вступления договора в силу возможность наступления страхового случая отпала по обстоятельствам иным, чем страховой случай. Таким обстоятельством может быть, в частности, гибель застрахованного имущества по иным причинам, чем страховой случай (пункт 1 статьи 958 ГК РФ).

При наступлении страхового случая страхователь обязан немедленно уведомить страховщика о его наступлении (статья 961 ГК РФ). Способ уведомления и сроки необходимо предусмотреть в договоре.

В качестве страховщиков договоры страхования могут заключать юридические лица, имеющие разрешения (лицензии) на осуществление страхования соответствующего вида. Порядок лицензирования деятельности страховых организаций определяется законами о страховании (статья 938 ГК РФ).

Следует отметить, что Федеральный закон от 8 августа 2001 года № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» на страховую деятельность не распространяется.

На территории Российской Федерации страхование интересов юридических лиц может осуществляться только страховщиками, имеющими лицензии, полученные в порядке, установленном Законом № 4015-1.

Страхование имущества при аренде.

При сдаче имущества в аренду возможны следующие основные варианты его страхования:

- страхователем является арендодатель;
- страхователем является арендатор, а выгодоприобретателем – арендодатель;
- страхователем и выгодоприобретателем является арендатор.

Возможны и другие варианты, например выгодоприобретатели – это третьи лица (естественно, имеющие интерес в сохранении застрахованного имущества) либо к страхованию подключаются участники субаренды и тому подобное.

Таким образом, арендодатель и арендатор могут договориться о том, что страхование имущества, переданного в аренду, осуществляет арендодатель. Такое страхование, обязанность в отношении которого вытекает из договора, не признается обязательным в смысле статьи 935 ГК РФ (пункт 1 статьи 421 ГК РФ, пункт 4 статьи 935 ГК РФ).

Главными документами, на основании которых производится выплата страхового возмещения, являются заявление страхователя о наступлении страхового случая и страховой акт.

Бухгалтерский учет страховых взносов.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденными Приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 года № 94н расчеты со страховой организацией по страхованию имущества, переданного в аренду, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Уплаченную сумму страховой премии (взноса) арендодатель признает в составе расходов единовременно на дату получения страхового полиса (то есть на дату вступления в силу договора страхования) (пункты 5, 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 33н). Это можно объяснить тем, что на дату выдачи страхового полиса страховщик не имеет задолженности перед страхователем (арендодателем) в сумме страховой премии (взноса). Задолженность страховщика перед страхователем может возникнуть только после наступления страхового случая, причем в сумме страхового возмещения, а не в сумме уплаченной страховой премии (взноса).

Отметим, что единовременное признание страховой премии (взноса) в составе расходов на дату получения страхового полиса отвечает предъявляемым к учетной политике организации требованиям осмотрительности (большая готовность к признанию расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов) и требованию рациональности (рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйствования и величины организации) (пункт 6 Приказа Минфина Российской Федерации от 6 октября 2008 года № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)), «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008))»).

Если арендодатель применяет в налоговом учете кассовый метод начисления, то различий между порядком признания расходов на страхование в бухгалтерском и налоговом учете не возникает при условии, что расходы на страхование формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) текущего месяца.

При применении арендодателем в налоговом учете метода начисления в месяце уплаты страховой премии (взноса) в бухгалтерском учете возникают вычитаемая временная разница

(далее – ВВР) и соответствующий ей отложенный налоговый актив (далее – ОНА). В бухгалтерском учете возникновение ОНА отражается по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Указанные ВВР и ОНА уменьшаются (погашаются) по мере признания расходов на страхование в налоговом учете (пункты 11, 14, 17 Приказа Минфина Российской Федерации от 19 ноября 2002 года № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02»).

Бухгалтерский учет страхового возмещения.

Сумма страхового возмещения, полученная арендодателем от страховой компании в соответствии с договором страхования, отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Налоговый учет страховых взносов.

В соответствии с пунктом 6 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде взносов на добровольное страхование, кроме взносов, указанных в статьях 255, 263 и 291 НК РФ.

Согласно статье 263 НК РФ расходы на добровольное страхование средств транспорта (водного, воздушного, наземного, трубопроводного), в том числе арендованного, добровольное страхование основных средств производственного назначения (в том числе арендованных), нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства (в том числе арендованных) включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

Расходы по обязательным видам страхования (установленные законодательством Российской Федерации) включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации и требованиями международных конвенций. В случае, если тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат (пункт 2 статьи 263 НК РФ).

Налоговый учет страхового возмещения.

В целях налогообложения прибыли к внереализационным доходам налогоплательщика относятся доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба (пункт 3 статьи 250 НК РФ).

По мнению Минфина Российской Федерации, страховое возмещение, полученное по договору добровольного имущественного страхования при наступлении страхового случая, включается в состав доходов, учитываемых при налогообложении прибыли (Письма Минфина Российской Федерации от 1 февраля 2010 года № 03-03-06/2/17, от 1 февраля 2010 года № 03-03-06/2/14, от 1 февраля 2010 года № 03-03-06/2/21, от 1 февраля 2010 года № 03-03-06/2/15).

В указанных Письмах сказано, что в статье 251 НК РФ приведен исчерпывающий перечень доходов, не учитываемых при налогообложении прибыли. Суммы страхового возме-

ния, полученные налогоплательщиком по договору добровольного имущественного страхования при наступлении страхового случая, в указанном перечне не поименованы.

Следовательно, доходы, полученные в виде сумм страхового возмещения убытков или ущерба, учитываются в целях налогообложения прибыли в соответствии с положениями статьи 250 НК РФ в составе внереализационных доходов. Аналогичный вывод сделан финансовым ведомством в Письме от 30 июля 2009 года № 03-03-06/1/501.

Сумма страхового возмещения, полученная организацией по договору добровольного страхования автомобиля, в связи с угоном застрахованного автомобиля, включается в состав внереализационного дохода, учитываемого при налогообложении прибыли. Одновременно в состав внереализационных расходов организации списывается стоимость утраченного имущества, по которому произведена выплата (Письмо Минфина Российской Федерации от 29 марта 2007 года № 03-03-06/1/185).

В соответствии с Письмом УФНС Российской Федерации по городу Москве от 21 марта 2007 года № 19–11/25344 если ремонт автомобиля осуществляется с участием собственника имущества, то страховое возмещение, полученное страхователем – выгодоприобретателем (арендодателем – собственником сдаваемого в аренду легкового автомобиля (транспортного средства без экипажа)) по договору страхования движимого имущества, учитывается для целей налогообложения прибыли в составе доходов выгодоприобретателя при наступлении страхового случая (повреждения застрахованного автомобиля в результате ДТП). Включение расходов на ремонт, связанных с причинением вреда в результате аварии (ДТП) с целью уменьшения налогооблагаемой базы возможно только в части затрат, покрываемых за счет сумм страхового возмещения.

При этом судебные органы делают выводы, что организация может учесть затраты на ремонт автомобиля в размере, превышающем страховое возмещение. Ведь размер таких расходов не должен зависеть от того, застраховано основное средство или нет. В частности такой вывод содержится в Постановлениях ФАС Московского округа от 14 мая 2010 года по делу №КА-А40/4457-10, ФАС Уральского округа от 7 июля 2008 года №Ф09-4771/08-С3 по делу №А76-23428/07. Солидарен с судьями и Минфин (Письмо от 31 марта 2009 года № 03-03-06/2/70).

Договором страхования и правилами страхования, на основании которых заключен договор страхования автомобиля, может быть предусмотрена возможность компенсации ущерба путем восстановления автомобиля непосредственно страховой компанией без привлечения страхователя. В этом случае, по мнению Минфина Российской Федерации, высказанному в Письме от 18 марта 2005 года № 02-3-10/38 «О признании расходов», у страхователя не возникает обязанности формирования доходов для целей налогообложения прибыли в сумме страхового возмещения. У страхователя в этом случае не должно быть и расходов в сумме ущерба, связанной с наступлением страхового случая. Аналогичное мнение высказано в Письме УФНС Российской Федерации по городу Москве от 21 марта 2007 года № 19–11/25344.

Вместе с тем в Постановлении ФАС Московского округа от 30 ноября 2009 года по делу №КА-А40/12576-09, суд сделал вывод о правомерности невключения налогоплательщиком во внереализационные доходы по налогу на прибыль сумм страхового возмещения, полученного при наступлении страхового случая (дорожно-транспортного происшествия, в результате которого пострадало транспортное средство, принадлежащее налогоплательщику). Аналогичный вывод сделан и в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 15 декабря 2010 года по делу №А70-6645/2009.

Таким образом, исходя из позиции Минфина Российской Федерации и налоговых органов, при наступлении страхового случая сумма возмещения, полученная от страховой организации, признается внереализационным доходом организации. Противоположную точку зрения налогоплательщику, скорее всего, придется отстаивать в суде.

Модернизация и прочие улучшения арендодателем сданного в аренду имущества, в том числе компенсация расходов арендатора

В практической деятельности не у каждого хозяйствующего субъекта имеется возможность приобрести недвижимость в собственность. Поэтому в большинстве случаев организации предпочитают взять помещение в аренду, причем даже тогда, когда оно нуждается в модернизации, ремонте, реконструкции и так далее. Иначе говоря, арендатор может улучшить характеристики арендованного помещения.

Более того, арендодатель может и сам провести модернизацию и прочие улучшения сданного в аренду имущества. В настоящей статье рассмотрим порядок отражения затрат на модернизацию и прочие улучшения в учете арендодателя.

Прежде всего, рассмотрим гражданско-правовые аспекты договора аренды.

Правоотношения сторон по договору аренды регулируются главой 34 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ). По договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (статья 606 ГК РФ). Плоды, продукция и доходы, полученные арендатором в результате использования арендованного имущества в соответствии с договором, являются его собственностью.

В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи).

Законом могут быть установлены виды имущества, сдача которого в аренду не допускается или ограничивается (пункт 2 статьи 607 ГК РФ).

Пунктом 3 статьи 607 ГК РФ определено, что в договоре аренды должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды. При отсутствии этих данных в договоре условие об объекте, подлежащем передаче в аренду, считается не согласованным сторонами, а соответствующий договор не считается заключенным.

Сторонами договора аренды являются арендодатель и арендатор. В соответствии со статьей 608 ГК РФ право сдачи имущества в аренду принадлежит его собственнику. Арендодателями могут быть также лица, уполномоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду.

При долгосрочной аренде основных средств у арендодателя либо арендатора может возникнуть необходимость проведения реконструкции или модернизации данных объектов. Поэтому стороны должны иметь четкое представление о налоговых последствиях проведения неотделимых улучшений арендованного имущества.

В соответствии с пунктом 1 статьи 623 ГК РФ произведенные арендатором отделимые улучшения арендованного имущества являются его собственностью, если иное не предусмотрено договором аренды.

В случае, когда арендатор произвел за счет собственных средств и с согласия арендодателя улучшения арендованного имущества, неотделимые без вреда для него, арендатор имеет право после прекращения договора на возмещение стоимости этих улучшений, если иное не предусмотрено договором аренды (пункт 2 статьи 623 ГК РФ).

Согласно пункту 3 статьи 623 ГК РФ стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором без согласия арендодателя, возмещению не подлежит, если иное не предусмотрено законом.

Улучшения арендованного имущества (как отделимые, так и неотделимые), произведенные за счет амортизационных отчислений от этого имущества, являются собственностью арендодателя (пункт 4 статьи 623 ГК РФ).

Требования гражданского законодательства не предусматривают переход права собственности на произведенные неотделимые улучшения к арендатору. В связи с этим собственником неотделимых улучшений становится собственник арендуемого имущества.

Если в договоре аренды не предусмотрено условие о том, что арендодатель возмещает арендатору расходы на реконструкцию или модернизацию арендованных основных средств, то затраты на осуществление неотделимых улучшений производятся арендатором за счет собственных средств.

Если модернизацию сдаваемого в аренду имущества осуществляет арендодатель, то до ее проведения руководителю арендодателя следует издать приказ о ее необходимости, с указанием целей модернизации, сроков проведения, сметной стоимости, а также лиц, ответственных за проведение модернизации и сдачу-приемку основных средств.

Постановлением Госкомстата Российской Федерации от 21 января 2003 года № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» установлено, что для оформления и учета сдачи объектов основных средств на модернизацию и их приема из модернизации применяется Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма №ОС-3).

Акт подписывается членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на приемку объектов основных средств, а также представителем организации (структурного подразделения), проводившей модернизацию и утверждается руководителем организации арендодателя или уполномоченным им лицом и сдается в бухгалтерию. Если модернизацию выполняет сторонняя организация, то акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, второй экземпляр передается организации, проводившей модернизацию. Данные модернизации вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств (формы №ОС-6, №ОС-6а, №ОС-6б).

Если по результатам достройки, дооборудования, реконструкции и модернизации объекта основных средств принимается решение об увеличении его первоначальной стоимости, то корректируются данные в инвентарной карточке этого объекта. Если отражение корректировок в указанной инвентарной карточке затруднено, то взамен открывается новая инвентарная карточка (с сохранением ранее присвоенного инвентарного номера) с отражением новых показателей, характеризующих достроенный, дооборудованный, реконструированный или модернизированный объект.

В целях бухгалтерского учета затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию объекта основных средств учитываются на счете учета вложений во внеоборотные активы, а по завершении работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств затраты, учтенные на счете учета вложений во внеоборотные активы, либо увеличивают первоначальную стоимость этого объекта основных средств и списываются в дебет счета учета основных средств, либо учитываются на счете учета основных средств обособленно, и в этом случае открывается отдельная инвентарная карточка на сумму произведенных затрат (пункт 42 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина Российской Федерации от 13 октября 2003 года № 91н (далее – Методические указания № 91н)).

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту (пункт 20 ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 30 марта 2001 года № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01», пункт 60 Методических указаний № 91н).

На основании пункта 3 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) для целей уплаты налога на прибыль из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства, находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации, продолжительностью свыше 12 месяцев и по ним, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошла указанная передача, начисление амортизации не производится. При окончании реконструкции амортизация начисляется, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошло окончание реконструкции (пункт 2 статьи 322 НК РФ).

Например, с момента издания приказа о начале реконструкции сдаваемого в аренду здания амортизация по нему не начисляется до окончания реконструкции, даже если это амортизация по эксплуатируемому зданию в случае реконструкции только цокольного этажа продолжительностью свыше 12 месяцев, такая точка зрения приведена в письме Минфина Российской Федерации от 16 января 2008 года № 03-03-06/1/8. При этом автор рекомендует реконструкцию дробить на несколько неперекрываемых этапов, что позволит не исключать основное средство из состава амортизируемого имущества.

В Письмах УФНС Российской Федерации по городу Москве от 29 сентября 2009 года № 16–15/100988, от 1 апреля 2008 года № 20–12/030776, от 15 февраля 2007 года № 09–14/014328 налоговые органы разъяснили, что, если основные средства фактически продолжают использоваться, начисление амортизации можно не приостанавливать. Причем налоговики отмечают, что при использовании в предпринимательской деятельности только части ОС (например, одного этажа здания) амортизация начисляется только на эту часть.

Если организация осуществляет достройку или ремонт здания (помещения) до ввода его в эксплуатацию с целью доведения до состояния, пригодного для использования, то его первоначальную стоимость налогоплательщик должен сформировать с учетом затрат на достройку или ремонт. Такие разъяснения содержатся в Письмах Минфина Российской Федерации от 10 марта 2009 года № 03-03-06/1/119, УФНС Российской Федерации по городу Москве от 18 апреля 2008 года № 20–12/037669.2, от 10 октября 2006 года № 20–12/89139.

Для налогообложения прибыли первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям (пункт 2 статьи 257 НК РФ).

К работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами. Например, если построенное здание введено в эксплуатацию, зарегистрировано и получено свидетельство о праве собственности, то есть первоначальная стоимость здания для целей налогообложения прибыли сформирована, то произведенные организацией отделочные работы могут рассматриваться как расходы по достройке здания, увеличивающие первоначальную стоимость здания (Письмо Минфина Российской Федерации от 26 апреля 2007 года № 03-03-06/1/251). Аналогичный вывод сделан судебными органами в Постановлении ФАС Московского округа от 25 августа 2009 года по делу №КА-А40/7983-09.

К реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции (абзац 3 пункта 2 статьи 257 НК РФ). Как отмечено в Постановлении ФАС Московского округа от 3 февраля 2009 года №КА-А40/96-09 по делу №А40-9825/08-98-22 по смыслу цитируемой нормы, работами, направленными на реконструкцию объекта, считаются только те работы, которые изменяют технологическое или служебное назначение объекта, усовершенствуют его, придавая новые функции.

В частности, реконструкция здания представляет комплекс строительных работ и организационно-технических мероприятий, связанных с изменением основных технико-экономических показателей здания, количества и площади квартир и так далее или назначения здания. При реконструкции зданий предусматриваются полное или частичное освобождение помещений, отселение жителей, вывод организаций.

К техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Арендодатель вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта увеличился срок его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство (пункт 1 статьи 258 НК РФ).

Если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств не произошло увеличение срока его полезного использования, то налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования (пункт 1 статьи 258 НК РФ).

Вопрос о порядке начисления амортизации по объекту основных средств после модернизации был дан специалистами Минфина Российской Федерации в Письме от 29 марта 2010 года № 03-03-06/1/202. В случае если после модернизации объекта ОС изменилась только сумма остаточной (первоначальной) стоимости, а остальные показатели (срок полезного использования и норма амортизации) не изменились, то начисление амортизации объекта ОС следует продолжать, используя прежний механизм начисления амортизации, до полного погашения измененной первоначальной стоимости.

В Письме от 27 декабря 2010 года № 03-03-06/1/813 чиновники разъяснили, что, если увеличения срока полезного использования не произошло, то стоимость произведенных достройки, дооборудования, модернизации и иного аналогичного преобразования основного средства в подобной ситуации должна амортизироваться по тем нормам, которые были определены при введении этого основного средства в эксплуатацию.

Таким образом, несмотря на фактическое увеличение остаточной стоимости амортизируемого имущества в результате модернизации, срок его полезного использования может быть увеличен только в пределах той амортизационной группы, к которой оно относится согласно Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы.

Например, при начислении амортизации организация установила в налоговом учете срок полезного использования 5 лет. После проведения модернизации она вправе увеличить по данному имуществу срок полезного использования только на 2 года. Если срок полезного использования по данному имуществу уже был установлен 7 лет, то, несмотря на модернизацию,

организация не имеет права увеличить срок полезного использования этого амортизируемого имущества.

Таким образом, в результате модернизации при существенном увеличении остаточной стоимости амортизируемого имущества и неизменной нормы амортизации увеличивается (продлевается) период начисления амортизации и продление срока амортизации имущества в результате его модернизации, что позволяет организации полностью перенести на расходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль, все затраты по сооружению (приобретению) амортизируемого имущества, такая точка зрения приведена в Письмах Минфина Российской Федерации от 12 февраля 2009 года № 03-03-06/1/57, от 10 ноября 2006 года № 03-03-04/2/235.

В Письме Минфина Российской Федерации от 12 февраля 2009 года № 03-03-06/1/57 содержится ответ на вопрос о порядке начисления амортизации по производственному зданию после проведенной реконструкции. В Письме сказано, что, если в результате реконструкции здания изменилась только сумма его остаточной (первоначальной) стоимости, а остальные показатели, такие, как срок полезного использования и норма амортизации, остались без изменения, то начисление амортизации производственного здания следует продолжать, используя механизм исчисления амортизации, до полного погашения измененной первоначальной стоимости.

Арендодатель имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 % (не более 30 % – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10 % (не более 30 % – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со статьями 257 НК РФ (пункт 9 статьи 258 НК РФ).

Но, в связи с неоднозначностью термина капитальные вложения, применение амортизационной премии всегда будет находиться в зоне риска.

Например, так как произведенные арендатором неотделимые улучшения являются неотъемлемой частью арендованного имущества и не остаются на балансе у арендатора, а также принимая во внимание тот факт, что для капитальных вложений в арендованные объекты основных средств установлен особый порядок начисления амортизации, налоговые органы считают, что правила применения амортизационной премии в размере 10 % на арендатора не распространяются. Такая точка зрения приведена в Письмах Минфина Российской Федерации от 9 февраля 2009 года № 03-03-06/2/18, от 22 мая 2007 года № 03-03-06/2/82, от 20 октября 2006 года № 03-03-04/1/703, от 15 ноября 2006 года № 03-03-04/1/759.

Амортизационная премия, как и в недавнем прошлом, стала ловушкой для налогоплательщиков. Неоднозначная трактовка термина капитальные вложения приведет к тому, что налоговые органы будут находить повод придаться к пользующимся данным преимуществом.

При вводе в эксплуатацию объекта основных средств, расходы в виде 10 % затрат, осуществленных при модернизации (реконструкции, техническом перевооружении) основных средств, должны учитываться для целей налогообложения прибыли в месяце, следующем за месяцем ввода в эксплуатацию (Письмо Минфина Российской Федерации от 22 января 2008 года № 03-03-06/1/29).

После ввода в эксплуатацию объекта основных средств расходы в виде 10 % затрат, осуществленных при модернизации (реконструкции, техническом перевооружении) основных средств, должны учитываться для целей налогообложения прибыли в том отчетном (налоговом) периоде, на который приходится дата изменения первоначальной стоимости основных

средств (Письма Минфина Российской Федерации от 4 декабря 2009 года № 03-03-06/1/788, от 21 августа 2009 года № 03-03-06/1/540, от 17 августа 2009 года № 03-03-05/157, от 22 января 2008 года № 03-03-06/1/29, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 26 января 2011 года по делу № А28-5839/2010). Документом, который подтверждает дату изменения первоначальной стоимости ОС, может быть акт по форме № ОС-3 (Письма Минфина Российской Федерации от 4 декабря 2009 года № 03-03-06/1/788, от 21 августа 2009 года № 03-03-06/1/540, от 17 августа 2009 года № 03-03-05/157).

В соответствии с пунктом 3 статьи 272 НК РФ расходы в виде капитальных вложений, предусмотренные пунктом 9 статьи 258 НК РФ, признаются в качестве косвенных расходов того отчетного (налогового) периода, на который в соответствии с главой 25 НК РФ приходится дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения.

Улучшения в арендованное имущество у арендодателя

В существующих экономических условиях арендные отношения получают все большее распространение, поскольку в настоящее время многие организации не имеют финансовых возможностей для приобретения необходимого им имущества в собственность, а другими организациями такое имущество не используется. При аренде имущества арендатор может производить улучшения арендованного имущества, которые могут быть как делимыми, так неделимыми.

В данной статье рассмотрим порядок отражения в учете арендодателя улучшений в арендованное имущество, произведенных арендатором.

Отделимые улучшения в арендованное имущество у арендодателя.

Улучшениям арендованного имущества посвящена статья 623 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ), и они подразделяются на делимые и неделимые.

Произведенные арендатором улучшения арендованного имущества признаются делимыми, если они отделяются от имущества без вреда для его назначения. Произведенные арендатором делимые улучшения признаются его собственностью, если иное не предусмотрено договором аренды. То есть, если иное не предусмотрено договором аренды, то делимые улучшения арендованного имущества не остаются у арендодателя после возврата арендованного имущества. В этом случае, согласия арендодателя не требуется.

Неделимыми улучшениями арендованного имущества признаются улучшения, которые нельзя отделить от имущества, без вреда для него. При решении осуществить неделимые улучшения арендованного имущества требуется согласие арендодателя. Так, например, в соответствии с пунктом 3 статьи 623 ГК РФ стоимость неделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором без согласия арендодателя, возмещению не подлежит.

При этом, согласно статье 662 ГК РФ арендатор имеет право на возмещение ему стоимости неделимых улучшений арендованного имущества независимо от разрешения арендодателя на такие улучшения, если иное не предусмотрено договором аренды. Арендодатель может быть освобожден судом от обязанности возместить арендатору стоимость таких улучшений, если докажет, что издержки арендатора на эти улучшения повышают стоимость арендованного имущества несоразмерно улучшению его качества и (или) эксплуатационных свойств или при осуществлении таких улучшений были нарушены принципы добросовестности и разумности.

Получение неделимых улучшений в арендованное имущество по завершении договора.

Арендодатель дает согласие на неделимые улучшения арендованного имущества, но не возмещает улучшения.

Прежде чем произвести неделимые улучшения объекта аренды арендатору необходимо заручиться согласием арендодателя, так как в случае отсутствия согласия последнего, стоимость неделимых улучшений возмещению не подлежит.

Если арендатор получил согласие арендодателя на неделимые улучшения объекта аренды, то по окончании договора аренды арендатор имеет право на возмещение этих улучшений.

Неотделимые улучшения могут быть переданы на баланс арендодателя либо непосредственно после осуществления этих улучшений, что намного проще, либо после окончания договора аренды.

Если неотделимые улучшения передаются арендодателю, но их стоимость не возмещается арендатору, то такие улучшения у арендодателя будут являться полученными безвозмездно и должны быть приняты к учету по текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету (пункт 10 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 30 марта 2001 года № 26н (далее – ПБУ 6/01)).

Согласно пункту 7 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 32н (далее – ПБУ 9/99) активы, полученные безвозмездно, являются прочими доходами.

Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату принятия их к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы (пункт 10.3 ПБУ 9/99). Лучшим документальным подтверждением будет справка от арендатора.

На основании Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 года № 94н рыночная стоимость безвозмездно полученных основных средств отражается следующим образом:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств» Кредит 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления».

Согласно пункту 41 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина Российской Федерации от 13 октября 2003 года № 91н (далее – Методические указания № 91н) стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению. Изменение первоначальной стоимости объектов основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

В соответствии с пунктом 42 Методических указаний № 91н затраты на модернизацию (улучшение) объекта основных средств учитываются на счете учета вложений во внеоборотные активы.

После передачи арендатором работ по улучшению объекта основных средств затраты, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» либо увеличивают первоначальную стоимость этого объекта основных средств и списываются в дебет счета «Основные средства», либо учитываются на счете учета основных средств обособленно, и в этом случае открывается отдельная инвентарная карточка на сумму произведенных затрат (пункт 42 Методических рекомендаций № 91н).

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации (пункт 17 ПБУ 6/01).

Стоимость безвозмездно полученных неотделимых улучшений, учитываемых на счете 98-2 «Безвозмездные поступления» списывается арендодателем по мере начисления амортизации в кредит счета 91-1 «Прочие доходы».

В соответствии с пунктом 8 статьи 250 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) в целях налогообложения прибыли внереализационными доходами признается безвозмездно полученное имущество (работы, услуги) или имущественные права, за исключением случаев, указанных в статье 251 НК РФ.

Согласно подпункту 32 пункта 1 статьи 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором, но не компенсируемые арендодателем.

Амортизируемым имуществом признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя (пункт 1 статьи 256 НК РФ).

В соответствии с пунктом 1 статьи 258 НК РФ капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств или для капитальных вложений в указанные объекты в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 года № 1.

Очевидно, что для начисления амортизации арендатору следует получить от арендодателя первичный документ, подтверждающий оставшийся срок полезного использования арендованного основного средства.

Если согласно условиям договора аренды стоимость произведенных арендатором с согласия арендодателя капитальных вложений в виде неотделимых улучшений арендодателем не возмещается, то вне зависимости от того, указано ли в договоре аренды, что неотделимые улучшения являются собственностью арендатора в течение срока действия договора аренды или нет, эти капитальные вложения в виде неотделимых улучшений должны амортизироваться арендатором в течение срока действия договора. Аналогичная точка зрения изложена в Письме Минфина Российской Федерации от 24 ноября 2006 года № 07-05-06/285.

И, следовательно, арендодатель, который не возмещает арендатору стоимость капитальных вложений в арендованное имущество, не может увеличить первоначальную стоимость объекта основных средств, что не позволяет арендодателю учесть расходы при исчислении налога на прибыль.

Пунктом 20 статьи 2 Федерального закона от 25 ноября 2009 года № 281-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» внесены изменения в абзац 6 пункта 1 статьи 258 НК РФ, вступившие в силу с 1 января 2010 года, согласно которым капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды, исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств или для капитальных вложений в указанные объекты в соответствии с Классификацией основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

Таким образом, в отношении капитальных вложений в арендованные объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных, начиная с 1 января 2010 года, налогоплательщик вправе устанавливать самостоятельный срок полезного использования, отличный от принятого для арендованных объектов основных средств, но установленный Классификацией основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

В Письме Минфина Российской Федерации от 13 апреля 2010 года № 03-03-06/2/75 отмечено, что если Классификацией основных средств для конкретных капитальных вложений срок полезного использования не установлен, то следует учитывать положение пункта 6 статьи 258 НК РФ, согласно которому для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями изготовителей.

В Письме УФНС Российской Федерации по городу Москве от 29 ноября 2006 года № 20–12/105055.1 указано, что безвозмездно полученные от арендатора капитальные вложения в форме неотделимых улучшений не учитываются арендодателем в составе доходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль и не увеличивают первоначальную стоимость модернизируемого имущества. Аналогичной позиции придерживаются и специалисты финансового ведомства (Письмо Минфина Российской Федерации от 29 мая 2007 года № 03-03-06/1/334).

Согласно второму абзацу подпункта 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ передача арендодателю неотделимых улучшений на безвозмездной основе признается для арендатора реализацией. Значит, данная операция у арендатора является объектом налогообложения по НДС (Постановления ФАС Московского округа от 25 июня 2009 года №КА-А40/4798-09 по делу №А40-67444/08-80-265, ФАС Дальневосточного округа от 20 октября 2008 года по делу №Ф03-4340/2008).

Арендатор обязан начислять НДС, составлять счет-фактуру независимо от того, на возмездной или безвозмездной основе происходит такая передача и кем были выполнены работы – арендатором или подрядной организацией.

Арендатор вправе принять к вычету суммы НДС, предъявленные ему поставщиками материалов, работ, услуг, необходимых для проведения неотделимых улучшений арендованного имущества. При этом должны выполняться требования статей 171, 172 НК РФ. Сумму НДС, начисленную арендатором, арендодатель никогда не сможет принять к вычету.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.