

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ В УСЛОВИЯХ АРЕНДНЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

Юнусов Л.А., к.э.н., доцент, научный руководитель;
Егина В.В., соискатель кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита;

Халевинский А.И., к.э.н., доцент Российского
государственного торгово-экономического
университета

Институт мировой экономики и информатизации

ВВЕДЕНИЕ

Значение основных средств в общественном производстве определяется тем местом, которое занимают орудия труда в развитии производительных сил и производственных отношений. Основные средства, как правило, составляют значительную часть имущества многих организаций и, как любое имущество организации, подлежат строгому учету и контролю. Но часто стоимость основных средств бывает настолько велика, что многие, особенно вновь создаваемые организации, не располагают достаточными денежными средствами для приобретения в собственность имущества, необходимого им для хозяйственной деятельности – такого как здания, сооружения, машины и оборудование, транспортные средства. Проблема приобретения нужного имущества решается посредством заключения с какой-либо другой организацией на взаимовыгодных условиях договора имущественного найма, по которому одна сторона (наймодатель или арендодатель) обязуется предоставить другой стороне (нанимателю или арендатору) какое-либо имущество за плату во временное владение и пользование (или во временное пользование) – договора аренды. 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. В некоторых случаях арендуемое имущество по истечении определенного договором срока, при выполнении определенных договором условий, переходит в собственность арендатора (аренда с правом выкупа и лизинг или финансовая аренда).

Гражданским кодексом РФ определено несколько видов аренды, каждый вид аренды оформляется отдельным договором и отражение в учете операций, связанных с разными видами аренды, имеет свои особенности. Арендные отношения регулируются Гражданским кодексом, Федеральным Законом о финансовой аренде (лизинге) и другими федеральными законами. Отношения, связанные с арендой земельных участков, регулируются Земельным кодексом Российской Федерации. Кроме того, существует значительное количество подзаконных актов, которые детализируют отдельные аспекты арендных отношений в зависимости от характера арендуемых объектов и специфики арендодателя.

Участниками арендных отношений могут быть коммерческие и некоммерческие организации, государственные предприятия, предприниматели, органы местного самоуправления, физические лица, иностранные юридические и физические лица – нерезиденты. Существуют особенности учета и налогообложения операций, связанных с арендой, в зависимости от принадлежности арендуемого имущества – так, у арендатора имущества могут возникать дополнительные обязательства, связанные с арендными отношениями – например, обязанность налогового агента по НДС или НДС/ФЛ.

Не всегда арендованное имущество в процессе эксплуатации его арендатором остается неизменным – иногда возникает необходимость его дооборудования, ремонта, реконструкции. Аренданное имущество может быть утрачено по ка-

ким-либо причинам или безнадежно испорчено. Учет затрат на восстановление, реконструкцию и ремонт арендованных основных средств также имеет свои особенности.

Настоящая работа посвящена проблемам учета и налогообложения различных операций с основными средствами в условиях арендных отношений. Тема, предложенная к рассмотрению в данной работе, чрезвычайно актуальна, так как особенности отражения в бухгалтерском и налоговом учете всех операций, связанных с арендованными основными средствами, представляют интерес практически для каждой организации. Рассматриваемая тема представляется авторам достаточно сложной и интересной, поскольку в разных ситуациях (в зависимости от характера арендованного имущества и специфики участников арендных отношений) бухгалтер должен руководствоваться различными нормативными документами, а также в связи с тем, что некоторые операции с арендованными основными средствами в налоговом учете отражаются иначе, чем в бухгалтерском.

Необходимо также отметить, что с 1998 года Россия является участником Конвенции УНИДРУА о международном финансовом лизинге, заключенной в Оттаве 28 мая 1988 года. Россия присоединилась к ней в соответствии с Федеральным законом от 08.02.98 № 16-ФЗ «О присоединении Российской Федерации к Конвенции УНИДРУА о международном финансовом лизинге».

Международным лизингом в соответствии с пунктом 1 статьи 7 Закона № 164-ФЗ признаются договоры, в которых лизингодатель или лизингополучатель является нерезидентом РФ. Такие договоры регулируются внутренним российским законодательством и международными документами о лизинге.

Чрезвычайно важным является то обстоятельство, что если международным договором установлены иные правила, чем предусмотренные российским законодательством, то на основании пункта 4 статьи 15 Конституции России применяются правила международного договора. Поэтому, Конвенция имеет приоритет перед Гражданским кодексом и Законом № 164-ФЗ.

С началом перестройки в нашей стране получили мощный импульс к развитию процессы экономической интеграции российской экономики в систему мирового хозяйства; российские организации получили возможность участвовать в международных экономических сделках; появилось множество совместных предприятий; крупнейшие зарубежные фирмы получили возможность открывать свои филиалы и представительства на территории России.

В 1998 г. была принята Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утверждена постановлением Правительства Российской Федерации от 06.03.98 № 283).

Принятая Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2004–2010 гг.) является логическим продолжением упомянутой Программы.

В процессе поэтапной реализации Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности внедрение практики применения МСФО и американского ОПБУ (GAAP) в российскую практику потребовало пересмотра многих российских стандартов.

В связи с вышеизложенным, представляется чрезвычайно актуальной проблема отражения в учете хозяйственных операций и формирования финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами. В работе приводится сравнительный анализ понятий и основных принципов отражения в учете РСУ и IAS операций аренды. Это представляется особенно актуальным с учетом того обстоятельства, что в связи с вовлечением российских организаций в международные экономические отношения, многие российские организации составляют отчетность не только по российским, но и по международным стандартам финансовой отчетности, и для них особенно остро встает проблема трансформации отчетности из российского формата в формат МСФО. Процесс трансформации отчетности – процесс творческий, не являющийся строго алгоритмизируемым и однозначным, т. е. результаты транс-

формации, осуществленной разными экспертами, почти наверняка будут различаться. Организации, которые обязаны формировать отчетность в соответствии с МСФО, либо ведут параллельный учет по методологии, предлагаемой международными стандартами, либо вынуждены мириться с неизбежными искажениями отчетности при трансформации ее из российского формата в международный.

В свете имеющих место тенденций к сближению российских и международных стандартов учета вопросы, предложенные к рассмотрению в данной работе, являются актуальными для значительного числа организаций, имеющих дело с арендными отношениями.

1. ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ПОРЯДОК УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Производственно-хозяйственная деятельность предприятий обеспечивается не только за счет использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, но и за счет основных фондов – средств труда и материальных условий процесса труда.

Средства труда – станки, рабочие машины, передаточные устройства, инструмент и т. п., а материальные условия процесса труда – производственные здания, транспортные средства и другие.

Отличительной особенностью основных средств является их многократное использование в процессе производства, сохранение первоначального внешнего вида (формы) в течение длительного периода. Перечень условий, одновременное выполнение которых необходимо для принятия активов к учету в качестве основных средств, приведен в Методических указаниях по учету основных средств и полностью соответствует требованиям, содержащимся в ПБУ 6/01¹:

- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, либо для управленческих нужд организации;
- использование в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

К основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты. В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Не учитываются в составе основных средств машины, оборудование и иные аналогичные предметы, числящиеся как готовые изделия на складах организаций-изготовителей, как товары – на складах организаций, осуществляющих торговую деятельность; предметы, сданные в монтаж или подлежащие монтажу, находящиеся в пути; капитальные и финансовые вложения.

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (с изменениями от 18 мая 2002 г.), п.4.

По функциональному назначению основные средства группируются в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов²:

- I. Здания.
- II. Сооружения.
- III. Передаточные устройства.
- IV. Машины и оборудование (в том числе силовые машины и оборудование; рабочие машины и оборудование; измерительные и регулирующие приборы, устройства и лабораторное оборудование; вычислительная техника; прочие машины и оборудование).
- V. Транспортные средства.
- VI. Инструмент.
- VII. Производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности.
- VIII. Рабочий, племенной и продуктивный скот.
- IX. Многолетние насаждения.
- X. Капитальные затраты по улучшению земель (без сооружений).
- XI. Прочие основные средства.

С января 2002 г. для целей бухгалтерского учета может использоваться Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденная постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1.

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.

Общий порядок учета основных средств в организации регулируют следующие основные нормативные документы:

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. №34н (в редакции от 24.03.2000 г.)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. №26н.
- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н.
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденные Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94н.

Следует отметить, что в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (и ПБУ5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденный Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. №44н) установлены критерии отнесения имущества к основным средствам (и материально-производственным запасам), отличные от критериев, установленных вышеуказанным Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

² Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-94 (ОКОФ) (утв. постановлением Госстандарта РФ от 26 декабря 1994 г. № 359) (с изм. и доп. 1/98).

Поскольку указанные ПБУ являются документами той же юридической силы, изданными в более поздний период, то Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации следует считать действующим в части, не противоречащей этим ПБУ.

Документальное оформление операций с основными средствами

В соответствии со статьей 9 Федерального закона от 21.11.96 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции с основными средствами оформляются оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи должностных лиц.

Учет основных средств в бухгалтерии ведется в разрезе инвентарных объектов. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. Каждому объекту присваивается инвентарный номер по серийно-порядковой системе кодирования, который сохраняется за ним на весь период его нахождения на предприятии, в объединении, организации. Инвентарные номера приводятся в актах приемки-передачи, актах о ликвидации и в других первичных документах, служащих основанием для учета движения основных средств. Инвентарный номер обозначают на каждом объекте.

На каждый инвентарный объект заводится инвентарная карточка унифицированной типовой формы ОС-6, либо, при небольшом количестве объектов основных средств, осуществляется запись в инвентарной книге.

Инвентарные карточки или инвентарная книга заполняются на основании актов (накладных) приемки-передачи основных средств типовой формы ОС-1, а также на основании данных технических паспортов, иных документов на приобретение, сооружение, дооборудование, перемещение и списание объектов основных средств, и должны содержать основные сведения о каждом инвентарном объекте. 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 учи-

тываться арендатором по инвентарному номеру, присвоенному арендодателем.

С целью проверки полноты и достоверности бухгалтерских данных по основным средствам, соответствия записей бухгалтерского учета реальному положению дел регулярно (не реже одного раза в три года) производится инвентаризация основных средств, в ходе которой производится их физический пересчет (проверка их наличия и состояния), данные инвентарных карточек или записи в инвентарной книге суммарно сверяются с данными синтетического учета, проверяются учетные записи по движению основных средств и начислению по ним амортизации, проверяется соответствие учетной оценки объектов требованиям нормативных документов по бухгалтерскому учету и внутренних нормативных документов организации, анализируются события в жизни организации для выявления объектов основных средств, подлежащих отражению в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, либо подлежащих списанию с бухгалтерского учета.

Главные задачи бухгалтерского учета основных средств:

- корректное формирование фактических затрат, связанных с принятием активов в качестве основных средств к бухгалтерскому учету;
- достоверное определение результатов от продажи и прочего выбытия основных средств;
- правильное оформление документов и своевременное отражение поступления основных средств, их внутренне-го перемещения и выбытия;
- определение фактических затрат, связанных с содержанием основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии, др.);
- обеспечение контроля за сохранностью основных средств, принятых к бухгалтерскому учету;
- проведение анализа использования основных средств;
- правильное и своевременное исчисление износа;
- получение сведений для правильного расчета налога на имущество, перечисляемого в бюджет, а также сведений для определения базы распределения налога на прибыль по местам регистрации обособленных подразделений (в соответствии с Учетной политикой организации);
- получение информации об основных средствах, необходимой для раскрытия в бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерский учет основных средств, находящихся в организации, ведется с использованием счетов **01 «Основные средства»**, **001 «Арендованные основные средства»**. На счете **01 «Основные средства»** на отдельных субсчетах ведется учет основных средств, находящихся в эксплуатации, в запасе, на консервации, в аренде или доверительном управлении – на этом счете организуется пообъектный аналитический учет основных средств в местах, где они находятся (в цехах, производствах, отделах и т.п.). Земельные участки, лесные и водные угодья, месторождения полезных ископаемых, полученные предприятием в пользование, к учету в качестве объектов основных средств не принимаются. Но те же объекты, являющиеся собственностью предприятия (купленные или переданные ему в собственность государственными органами), учитываются на отдельных субсчетах, открываемых на счете **01 «Основные средства»**.

Счет **001 «Арендованные основные средства»** предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств, арендованных организацией. Арендованные основные средства учитываются на счете **001 «Арендованные основные средства»** в

оценке, указанной в договорах на аренду. Аналитический учет по счету **001** ведется по арендодателям, по каждому объекту арендованных основных средств (по инвентарным номерам арендодателя).

Учет имущества, предоставленного в аренду (в случае, если оно приобреталось именно для этой цели), ведется на счете **03 «Доходные вложения в материальные ценности»**. Основные средства, сданные в текущую аренду, учитываются на забалансовом 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.

Для обобщения информации о начисленной амортизации используется счет **02 «Амортизация основных средств»**; движение сумм износа по объектам жилищного фонда, объектам внешнего благоустройства и другим неамортизируемым объектам основных средств отражается на забалансовом счете **010 «Износ основных средств»**.

2. ПРАВОВАЯ ОСНОВА АРЕНДНЫХ ОТНОШЕНИЙ. ПОРЯДОК ПРИЗНАНИЯ И ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ПОДТВЕРЖДЕНИЕ РАСХОДОВ ПО АРЕНДЕ

Гражданским кодексом РФ определены следующие виды аренды:

- аренда зданий и сооружений;
- аренда предприятий;
- аренда транспортных средств (с предоставлением услуг по управлению и технической эксплуатации и без их предоставления);
- прокат;
- финансовая аренда.

Каждый вид аренды оформляется отдельным договором. В договоре должна быть четко изложена технико-экономическая характеристика объекта на дату заключения договора, указаны стоимость, срок аренды, размер, порядок, условия и сроки внесения арендной платы. Особое внимание должно быть уделено обязанностям и ответственности сторон в период эксплуатации объекта у арендатора.

Для авторов данной работы представляет особый интерес аренда зданий, сооружений и земельных участков, аренда транспортных средств и финансовая аренда, то есть лизинг.

Аренда как объект учета бывает текущей и долгосрочной.

Текущая аренда предполагает сдачу арендодателем своего имущества на определенный срок арендатору с обязательным возвратом. В арендный период права и обязанности собственника остаются у арендодателя, к арендатору переходит лишь право владения и пользования имуществом.

К долгосрочно арендуемым основным средствам относятся объекты, договор аренды по которым может предусматривать переход их в собственность арендатора (выкуп) по истечении срока аренды или ранее при условии внесения последним всей обусловленной договором выкупной цены.

Лизинг или финансовая аренда – приобретение арендодателем по заказу арендатора отдельных объ-

ектов основных средств как с правом выкупа, так и без. Здесь при их передаче возможны два варианта:

- арендодатель приходит к своему балансу;
- арендодатель передает объект на баланс арендатора.

Порядок заключения договоров лизинга, права и обязанности сторон регулируются Федеральным Законом от 29.10.1998 г. №164-ФЗ «О лизинге» в редакции от 29.01.2002 г). Учет операций, связанных с отношениями лизинга, регулируется Приказом Минфина РФ от 17 февраля 1997 г. № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» (с изменениями от 23 января 2001 г).

Передача имущества в аренду с правовой стороны регулируется нормами, содержащимися в статьях главы 34 ГК РФ. Согласно статье 606 ГК РФ по договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

В соответствии со статьей 606 ГК РФ право сдачи имущества в аренду принадлежит его собственнику. Чтобы сдать в аренду помещения, организация должна либо иметь свидетельство о праве собственности, либо иметь разрешение (согласие) соответствующего органа Госкомимущества РФ или иного собственника на сдачу помещений в субаренду. В противном случае сдача помещения в субаренду организацией, не являющейся собственником имущества, может быть признана недействительной, а сумма полученной арендной платы изъята в бюджет.

Договор аренды недвижимого имущества оформляется в письменной форме и согласно статьям 609 и 651 ГК РФ подлежит государственной регистрации, если срок договора превышает один год. Статьей 614 ГК РФ установлено, что порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды. Отсутствие в договоре суммы арендной платы дает основание признать такой договор ничтожным (статья 654 ГК РФ).

Основные положения ГК РФ об аренде имущества, которые необходимо учитывать как в бухгалтерском, так и в налоговом учете при отражении арендных операций, приведены в табл. 1.

Следует отметить, что ПБУ 6/01 не устанавливает порядок учета арендованных основных средств, что, вероятно, связано с намерением Минфина РФ издать отдельное ПБУ по аренде, аналогичное ИАС 17. Приказ Минфина РФ от 17.02.1997 г. №15 (в редакции от 23.01.2001 г.), регулирующий бухгалтерский учет лизинговых операций, был издан до вступления в силу Федерального Закона от 29.10.1998 г. №164-ФЗ «О лизинге». Учитывая эти моменты, некоторые из приведенных в работе рассуждений и выкладок следует признать неоднозначными (спорными).

Порядок признания для целей налогообложения расходов на аренду регулируется Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ) и Методическими рекомендациями по применению главы 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденными приказом МНС России от 20.12.2002 г. № БГ-3-02/729.

Согласно ст. 614 ГК РФ стороны могут предусматривать в договоре аренды сочетание указанных в данной статье форм арендной платы или иные формы оплаты аренды.

Таблица 1

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДОГОВОРА АРЕНДЫ

№	Показатель	Комментарий
1	Субъектный состав сторон	В качестве арендодателя может выступать любой собственник передаваемого в аренду имущества, а также лица, уполномоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду (ст. 608 ГК РФ). Арендодателями по договору аренды могут быть как коммерческие, так и некоммерческие организации, а также индивидуальные предприниматели и граждане. Арендаторами могут выступать любые организации и физические лица
2	Форма договора	Договоры аренды 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 (п. 1 ст. 609 ГК РФ)
3	Предмет договора	В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия, имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи) (ст. 607 ГК РФ)
4	Арендная плата (п. 2 ст. 614 ГК РФ)	Арендная плата устанавливается в виде: 1) Определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно. 2) Установленной доли полученных в результате использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов. 3) Предоставления арендатором определенных услуг. 4) Передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду. 5) Возложения на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества либо иным образом. Стороны могут предусматривать в договоре аренды сочетание указанных ниже форм арендной платы или иные формы оплаты аренды
5	Сроки договора	Договор заключается на срок, определенный договором, а если срок аренды в договоре не определен, он считается заключенным на неопределенный срок (п.п. 1, 2 ст. 610 ГК РФ).
6	Обязанности арендодателя	Арендодатель обязан предоставить арендатору имущество в состоянии, соответствующем условиям договора аренды и назначению имущества (ст. 611 ГК РФ). Арендодатель обязан производить капитальный и текущий ремонт переданного в аренду имущества, если иное не предусмотрено договором (п. 1 ст. 616 ГК РФ)
7	Обязанности арендатора	Арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества, если иное не установлено законом или договором аренды (п. 2 ст. 616 ГК РФ)
8	Возобновление договора и преимущественное право арендатора	Арендатор, надлежащим образом исполнявший свои обязанности, по истечении срока договора имеет, при прочих равных условиях, преимущественное право перед другими лицами на заключение договора аренды на новый срок, если иное не предусмотрено законом или договором (п.1 ст.621 ГК РФ). 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 (п. 2 ст. 621 ГК РФ)
8	Субаренда	Сдача имущества в субаренду допускается с согласия арендодателя (п. 2 ст. 615 ГК РФ)
10	Передача арендатором прав и обязанностей	Допускается передача арендатором своих прав и обязанностей другому лицу (перенаем), предоставление имущества в безвозмездное пользование, залог арендных прав и их внесение в качестве имущественного вклада в уставный капитал хозяйственных товариществ и обществ или паевого взноса в производственный кооператив с согласия арендодателя (п. 2 ст. 615 ГК РФ)
11	Недостатки арендованного имущества	Арендодатель отвечает за недостатки сданного в аренду имущества, полностью или частично препятствующие пользованию им, даже если во время заключения договора аренды он не знал об этих недостатках (ст. 612 ГК РФ). Арендодатель по выбору арендатора может без промедления устранить недостатки за свой счет, произвести замену имущества, либо, по требованию арендатора, соразмерно уменьшить арендную плату. Арендатор вправе удерживать сумму понесенных им расходов на устранение недостатков из арендной платы, требовать возмещения своих расходов на такое устранение, а также требовать досрочного расторжения договора (п. 1 ст. 612 ГК РФ)
12	Досрочное расторжение договора	Предусмотрено досрочное расторжение договора по требованию как арендодателя, так и арендатора в случаях, оговоренных в ст.ст. 619, 620 ГК РФ, с учетом положений п. 2 ст. 450 ГК РФ, определяющих общий порядок досрочного расторжения договора по решению суда.

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ). При этом расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, – убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Согласно п.1 ст.257 НК РФ под основными средствами в целях главы 25 НК РФ понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и

реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией. Если арендованные основные средства используются организацией для извлечения дохода, то затраты организации в виде арендной платы за эти основные средства являются экономически оправданными и на этом основании их можно включить в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли при документальном подтверждении указанных затрат.

Документальное оформление расходов по аренде

Согласно разделу 5 Методических рекомендаций, порядок оформления документов предусмотрен нормативными правовыми актами соответствующих органов исполнительной власти. В частности, для подтверждения произведенных расходов для учета их в целях налогообложения прибыли первичные документы должны соответствовать требованиям Федерального закона от

21.11.96 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 129-ФЗ), которым определен порядок оформления первичных документов и наличия в них обязательных реквизитов. (Основание: письмо МНС России от 30.05.2003 г. № 02-1-16/57-У885).

Согласно ст. 9 Закона № 129-ФЗ все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами, служащими первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Таким образом, если расходы организации подтверждены документами, соответствующими требованиям Закона № 129-ФЗ, то указанные документы могут быть рассмотрены в целях документального подтверждения учитываемых при налогообложении прибыли затрат.

В соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, в частности, относятся арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество.

Порядок признания расходов при методе начисления предусмотрен ст. 272 НК РФ, согласно которой расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений главы 25 НК РФ, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений статей 318-320 НК РФ.

В соответствии с пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ датой осуществления внереализационных и прочих расходов, в частности затрат в виде арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество, признается, если иное не установлено статьями 261, 262, 266 и 267 НК РФ, дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода.³

Таким образом, соответствующие критериям п.1 ст. 252 НК РФ расходы организации в виде арендных платежей в случаях, когда срок, на который арендованы основные средства, определен договором аренды, учитываются организацией-арендатором при определении налоговой базы по налогу на прибыль в течение срока действия договора аренды с учетом положений ст. 272 НК РФ.

Для подтверждения указанных расходов у арендодателя должны быть следующие документы, оформленные в соответствии с требованиями ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»:

- договор аренды, в котором четко определен порядок перечисления арендных платежей;
- акт приемки-передачи объекта аренды, подписанный арендодателем и арендатором;
- платежные документы, подтверждающие факт перечисления арендных платежей (для организаций, применяющих кассовый метод);
- счет – как документ, на основании которого покупатель производит оплату за товары (работы, услуги).

Следует отметить, что оплата может производиться и без выставления счета на основании иных документов, например, на основании заключенного между сторонами договора. Если в договоре аренды четко про-

писан порядок перечисления арендной платы (сроки и суммы), то арендатор может производить перечисление арендной платы на основании договора (в те сроки и в той сумме, которые зафиксированы в договоре). При этом требовать от арендодателя выставления счетов на оплату аренды арендатор не может. Такое требование может иметь место только в том случае, если в договоре аренды указано, что перечисление арендной платы осуществляется арендатором на основании счетов, выставленных арендодателем;

Счет-фактура – документ налогового учета. Обязанность выставить счета-фактуры возложена Налоговым кодексом РФ только на лиц, признаваемых налогоплательщиками НДС.

Акт об оказанных услугах – документ, подтверждающий факт оказания услуг по договору возмездного оказания услуг.

Договор аренды – это самостоятельный вид договора (глава 34 ГК РФ) и Гражданский кодекс не предусматривает обязательного составления каких-либо актов, подтверждающих фактическое оказание «услуг по предоставлению имущества в аренду». Поэтому, требовать от арендодателя такие акты у арендатора нет никаких законных оснований, если только этот вопрос не урегулирован в самом договоре аренды. В то же время нельзя не отметить, что налоговые органы на местах зачастую настаивают на обязательном наличии акта об оказанных услугах для обоснованного включения арендных платежей в состав расходов, признаваемых при исчислении налога на прибыль⁴. Обосновывая свою позицию по данному вопросу, МНС России ссылается на вывод Верховного Суда Российской Федерации (в Решении от 24 февраля 1999 г. № ГКПИ 98-808, 809) о том, что правила, касающиеся договора возмездного оказания услуг, могут быть распространены и на отношения, вытекающие из договора аренды имущества. Следовательно, в случае, когда одним из видов деятельности организации является предоставление имущества в аренду (субаренду), данный вид деятельности для целей налогообложения следует рассматривать как оказание услуг организацией⁵. Для того, чтобы гарантированно избежать споров с налоговыми органами, в договор аренды необходимо включить условие о том, что ежемесячно (или ежеквартально) арендатор и арендодатель подписывают акт об оказанных услугах. В этом случае арендатор будет иметь все основания требовать от арендодателя предоставления (подписания) такого акта.

3. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ В УСЛОВИЯХ ТЕКУЩЕЙ (ОПЕРАТИВНОЙ) АРЕНДЫ

Текущая аренда регулируется договором аренды, заключаемым арендодателем с арендатором на срок не более одного года.

При текущей (оперативной) аренде основное средство числится на балансе **арендодателя на счете 03 «Долговые вложения в материальные ценности»**, если основное средство было приобретено специально

³ Письмо Управления МНС по г. Москве от 17 февраля 2004 г. № 26-12/10758 «О порядке учета расходов организации в виде арендной платы для целей налогообложения прибыли».

⁴ Письмо Управления МНС по г. Москве от 23 сентября 2003 г. № 26-12/52307 «О документах, подтверждающих расходы по аренде».

⁵ Бойкова М.П., Пархачева М.А. Налоговый учет основных средств и нематериальных активов. / – СПб.: Издательский дом «Питер», 2003 г.

для передачи в аренду, и на счете **01 «Основные средства»** (на отдельном субсчете) в других случаях.

Арендодатель в общем порядке начисляет по данному основному средству амортизацию по Кредиту счета **02 «Амортизация основных средств»** (на отдельном субсчете) в **Дебет счета 20 «Основное производство»**, если передача имущества в аренду является предметом деятельности организации, или в **Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»** в ином случае, и относит причитающуюся арендную плату, соответственно, в **Кредит счета 90 «Продажи»** или в **Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»**. Основные средства, сданные в текущую аренду, могут учитываться арендодателем на забалансовом 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.

В учете **арендатора** основное средство, полученное в текущую аренду, числится на забалансовом счете **001 «Арендованные основные средства»**, а начисляемые арендные платежи относятся на соответствующие счета затрат или источников финансирования. В бухгалтерском учете порядок списания расходов на аренду зависит от многих факторов. В первую очередь, существенное значение имеет назначение арендуемого имущества.

Если речь идет об аренде основных производственных фондов, то расходы на аренду отражаются на счете **20 «Основное производство»**. В этом случае суммы арендной платы участвуют в расчете незавершенного производства, если на конец месяца таковое есть.

Если арендованное имущество используется для управленческих целей, то расходы по аренде отражаются на счете **26 «Общехозяйственные расходы»**. Порядок списания общехозяйственных расходов должен определяться учетной политикой организации. Возможны два варианта. При первом варианте общехозяйственные расходы по окончании каждого месяца списываются в **Дебет счета 20 (23, 29)** и участвуют в расчете незавершенного производства. При втором варианте (при применении метода учета общехозяйственных затрат «Директ-костинг») общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных списываются ежемесячно в полном объеме в **Дебет счета 90 «Продажи»** (см. п. 9 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, пояснения к **счету 26** Инструкции по применению Плана счетов). В этом случае расходы на аренду за отчетный период участвуют в формировании финансового результата отчетного периода в полном объеме, независимо от факта наличия или отсутствия незавершенного производства.

В **налоговом учете**, начиная с января 2006 года, организации получили право самостоятельно определять перечень прямых расходов. Суммы арендной платы для целей налогообложения прибыли могут признаваться как прямыми, так и косвенными расходами – в зависимости от принятой учетной политики. Прямые расходы участвуют в расчете незавершенного производства, а косвенные расходы, осуществленные в текущем отчетном периоде, в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного периода (п.2 ст. 318 НК РФ).

3.1. Особенности аренды недвижимого имущества

Чаще всего предметом аренды выступает недвижимость (земля и иное имущество, тесно связанное с землей, а также вещные права на землю). Но для некоторых видов недвижимого имущества сдача в аренду не допускается или ограничивается. Так, права пользования водными объектами, так же как и участками недр и участками лесного фонда приобретаются на основании лицензии.

Недвижимое имущество, принадлежащее предприятию на правах хозяйственного ведения (ст. 294 ГК РФ) или оперативного управления (ст. 296 ГК РФ), может быть сдано в аренду только с согласия его собственника.

Вышеуказанные правила в принципе универсальны, но следует обратить внимание на некоторые особенности, присущие аренде зданий и сооружений. Прежде всего это касается объекта договора, которым является здание или сооружение. Как правило, понятие «сооружение» чаще всего определяется путём перечисления соответствующих объектов (автозаправочные станции, гидротехнические сооружения, спортивные, физкультурно-оздоровительные, спортивно-зрелищные сооружения и другие инженерные сооружения, фундаментально связанные с землей).

Здания могут быть жилыми и нежилыми. В свою очередь нежилые здания обычно квалифицируются исходя из целей использования (например, промышленные, производственные, торговые, складские и т. д.). Вполне возможны смешанные типы зданий (например, жилой дом с магазином на первом этаже или квартира директора в помещении офиса). Передача здания или сооружения арендодателем и принятие его арендатором осуществляются по передаточному акту или иному документу о передаче, подписываемому сторонами (ст. 655 ГК РФ). Обязательство арендодателя передать здание или сооружение арендатору считается исполненным после предоставления его арендатору во владение или пользование и подписания сторонами соответствующего документа о передаче.

Объектом договора аренды могут быть только объекты недвижимости, завершённые строительством, прошедшие государственную регистрацию и принятые в эксплуатацию. Из этого следует, что недостроенное здание, равно как и самовольные постройки, а также незарегистрированные здания не могут являться объектом аренды.

Пунктом 2 ст. 651 ГК РФ определено, что договор аренды, заключенный на срок не менее одного года, подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента такой регистрации. Государственная регистрация такой сделки осуществляется в порядке, предусмотренном ст. 131 ГК РФ и Законом № 122-ФЗ. Если договор аренды недвижимого имущества заключен на срок менее одного года, то государственной регистрации его не требуется⁶. В таком случае договор считается заключенным с момента, определяемого в соответствии с п. 1 ст. 433 ГК РФ. Расходы по арендной плате, производимые в соответствии с договором аренды нежилого помещения, заключенным на

⁶ Решение Высшего арбитражного суда Российской Федерации (информационное письмо от 1.06.2000 г. № 53 «О государственной регистрации договоров аренды нежилых помещений»).

срок менее одного года, включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) вне зависимости от факта его государственной регистрации.

Однако, в случае несоблюдения установленного законом требования о государственной регистрации сделки такая сделка считается ничтожной (п. 1 ст. 165 ГК РФ). Ничтожная сделка является недействительной независимо от признания ее таковой судом (п. 1 ст. 166 ГК РФ). Любое заинтересованное лицо может предъявить требование о применении последствий недействительности ничтожной сделки, может и суд по собственной инициативе применить такие последствия (п. 2 ст. 166 ГК РФ). Поэтому расходы на аренду недвижимого имущества сроком более одного года при отсутствии государственной регистрации (т.е. без вступившего в силу договора) трактуются как авансы и не подлежат включению в расходы.

Следует учесть, что в соответствии с положениями п/п. 40 п.1 ст.264 НК РФ, платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество, сделок с объектами недвижимости, а также плата за предоставление информации о зарегистрированных правах, оплата услуг уполномоченных органов и специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, и учитываются при определении налогооблагаемой прибыли при условии их обоснованности и документального подтверждения.

В зависимости от принятой в организации учетной политики указанные расходы попадают в состав прочих расходов в соответствии либо со ст. 272 НК РФ (если при определении доходов и расходов используется метод начисления), либо со ст. 273 НК РФ (если доходы и расходы определяются по кассовому методу). Налогоплательщики, применяющие метод начисления при определении доходов и расходов, на основании п.п. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ датой осуществления прочих расходов признают дату расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дату предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода. При этом следует отличать плату за регистрацию договора аренды от сборов и платежей за право заключения договора. Например, правительством Москвы установлен сбор за право заключения договора аренды земли (опцион). Этот сбор уплачивается за счет собственных средств организации и отражается в бухгалтерском учете на счете 91.

Произведенные арендные платежи, относящиеся к последующим хронологическим периодам, отражаются на счете 97 «Расходы будущих периодов», увеличивая остаток на отчетную дату.

Нередко арендодатель при заключении договора аренды требует от арендатора возмещения затрат, произведенных арендодателем (или балансодержателем) по коммунальным платежам (тепло, электричество, газ, водоснабжение и т.д.). Согласно п.п. 5 п. 1 ст. 254 НК РФ затраты налогоплательщика на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии относятся к ма-

териальным расходам, связанным с производством и реализацией. В соответствии со ст. 548 ГК РФ правила, предусмотренные для договора энергоснабжения, применяются к отношениям, связанным со снабжением тепловой энергией и водой, если иное не установлено законом или иными правовыми актами или не вытекает из существа обязательства.

Следовательно, предоставление арендодателем права пользования энергоснабжением, теплоснабжением и водоснабжением другим организациям должно осуществляться только с согласия соответствующих организаций, оформленного в установленном порядке. В связи с этим организация не может только на основании договора на техническое содержание и обслуживание арендованных нежилых помещений относить к расходам затраты по оплате счетов, предъявленных арендодателем (балансодержателем) в качестве возмещения коммунальных платежей за энергоснабжение, теплоснабжение и водоснабжение и др.

В соответствии с Методическими рекомендациями основанием для учета данной хозяйственной операции является договор с энергоснабжающей организацией, заключенный в соответствии с ГК РФ, либо иной документ (например, счет-фактура), отражающий поставку электроэнергии и других видов энергии. В аналогичном порядке учитываются расходы по приобретению воды. При этом указанные расходы должны быть обоснованы технологическим процессом. В случае перерасхода электроэнергии, превышения норм потребления воды, не обусловленных технологическим процессом, затраты следует считать экономически не оправданными.

Таким образом, организация вправе относить на расходы для целей налогообложения прибыли затраты по возмещению арендодателю коммунальных платежей на основании заключенного договора на техническое содержание и обслуживание помещений только при наличии соответствующих первичных документов от арендодателя, составленных на основании аналогичных документов, выставленных тепло-, водо- и энергоснабжающими организациями в отношении фактически используемых арендатором ресурсов в соответствии с договорами аренды.

Земельные платежи при аренде зданий и сооружений

При аренде зданий и сооружений организации-арендатору, обычно требуется хотя бы небольшая часть прилегающего земельного участка. Согласно статье 652 ГК РФ по договору аренды здания или сооружения арендатору одновременно с передачей прав владения и пользования этими объектами недвижимости передаются права на ту часть земельного участка, которая занята под эту недвижимость.

Следовательно, арендуя здания и сооружения, организация автоматически становится землепользователем.

Однако, в договоре аренды недвижимости может быть не определено, что арендатору передается право на земельный участок. Тогда к арендатору переходит право пользования той частью земельного участка, которая занята под здание (сооружение) и необходима для его использования в соответствии с назначением. Причем указанное право переходит на срок аренды здания или сооружения. Поскольку организация при аренде здания

является фактическим землепользователем, а договором не установлена арендная плата за землю, за земельный участок придется заплатить налог на землю⁷.

Чтобы избежать негативных налоговых последствий для арендаторов, в договорах аренды зданий и сооружений следует предусматривать, что стоимость арендной платы за недвижимость включает и стоимость арендной платы за землю. А также можно заключить и отдельный договор аренды земельного участка.

Аренда недвижимого имущества у физического лица

На практике при заключении договоров аренды арендодателем часто выступает физическое лицо, в собственности которого находится недвижимое имущество (или помещение). Физическое лицо вправе иметь в собственности нежилое помещение (п. 1 ст. 213 и ст. 130 ГК РФ). Согласно п. 1 ст. 209 ГК РФ собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом. В силу ст. 608 ГК РФ право сдачи имущества в аренду принадлежит его собственнику. Поэтому, сдавая в аренду нежилое помещение, его собственник тем самым реализует право распоряжения своим имуществом. Значит, следуя логике ГК РФ, физическое лицо может сдавать в аренду нежилое помещение как физическое лицо, не регистрируясь при этом ни в качестве предпринимателя, ни в качестве юридического лица. Вместе с тем, руководствуясь п. 1 ст. 2 ГК РФ, можно сделать вывод, что предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, и п. 4 ст. 23 ГК РФ утверждает, что регистрация при осуществлении предпринимательской деятельности физического лица в качестве предпринимателя необходима.

Позиция ИМНС по г. Москве, подкрепленная многочисленными письмами (от 19.12.02 г. № 11-14/62060, от 26.03.03 г. № 24-11/16210 и др.), говорит о необходимости регистрации в качестве предпринимателя, но практика предпринимательства в г. Москве свидетельствует об обратном.

Доходы физического лица от сдачи в аренду нежилого помещения подпадают под действие налога на доходы физических лиц. Согласно ст. 208 НК РФ для целей главы 23 НК РФ к доходам от источников в Российской Федерации относятся доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в Российской Федерации.

В соответствии со ст. 209 НК РФ объектом обложения налогом на доходы физических лиц признается доход, полученный налогоплательщиками:

от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации – для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;

от источников в Российской Федерации – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Согласно ст. 210 НК РФ при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выго-

ды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ. Таким образом, объектом обложения налогом на доходы физических лиц признаются все доходы, полученные физическим лицом, в том числе и доходы, полученные от сдачи в аренду нежилого помещения.

При получении дохода физическим лицом возникает еще один вопрос – надо ли платить ЕН с сумм выплат физическому лицу за аренду.

С 1 января 2002 г. (даты введения в действие Федерального закона от 31.12.01 г. № 198-ФЗ) согласно абзацу 3 п. 1 ст. 236 НК РФ не относятся к объекту налогообложения выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав). Поскольку договоры аренды согласно ГК РФ относятся к договорам, связанным с передачей в пользование имущества (имущественных прав), суммы арендной платы, выплачиваемые по договорам аренды автомобилей, жилых помещений и т.д. физическим лицам как являющимся, так и не являющимся работниками организации, не подлежат обложению ЕН.

Что касается регистрации таких договоров аренды, то в действующих нормативных актах, регламентирующих арендные отношения, и, в частности, порядок государственной регистрации договора аренды нежилого помещения, не содержится каких-либо исключений, касающихся субъектов арендных правоотношений, ни для арендатора, ни для арендодателя. Поэтому, для договора аренды нежилого помещения, заключенного между физическим лицом-арендодателем и арендатором на срок не менее года, действуют нормы, рассмотренные выше.

Особенности учета расходов по аренде жилого помещения

Особо следует рассмотреть ситуацию, когда организация арендует у физического или юридического лица помещение, находящееся в жилом фонде. Вопрос о праве учитывать в составе расходов платежи по арендуемым жилым помещениям породил до настоящего времени не разрешенный конфликт между налоговыми органами и налогоплательщиками. Конфликт этот проистекает из запрета использовать жилые помещения для целей, отличных от проживания граждан (ст. 288 ГК РФ). На этом основании налоговые органы ранее считали неправомерным включать арендные платежи (а также другие расходы) по арендуемому организацией жилому помещению в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли.

Однако запрет содержится в гражданском законодательстве, а исчисление и уплата налогов должны производиться исключительно в соответствии с требованиями законодательства налогового. Высший Арбитражный суд РФ давал подобное разъяснение еще в 1999 году (см. постановление от 06.04.99 № 7486/98). После этого решения ВАС было много решений федеральных судов по таким спорам, принятых в пользу налогоплательщиков (см., в частности, постановления ФАС Уральского округа от 16.01.2002 № Ф09-3286/2001-АК, ФАС Поволжского округа от 19.03.2002 г. № А 55-12403/00-28, ФАС Западно-Сибирского округа от 11.05.2004 г. № Ф04/2552-532/А46-2004). Все принятые решения базировались

⁷ Постановление Президиума ВАС РФ от 10.12.2002 г. № 5378/02.

еще на нормах Положения о составе затрат, утв. постановлением Правительства РФ от 05.08.92 г. № 552 (в настоящее время оно утратило силу), которое в качестве основания для принятия затрат называло их производственный характер.

Считалось, что принятие Главы 25 НК РФ разрешило этот спор, поскольку она недвусмысленно предоставила налогоплательщику право включать в состав расходов любые свои затраты (кроме прямо названных в ст. 270 НК РФ), если они отвечают следующим критериям:

- экономическая обоснованность;
- документальное подтверждение;
- связь с деятельностью, направленной на получение дохода (п.1 ст. 252 НК РФ).

Таким образом, руководствуясь данной нормой, можно сделать вывод, что в данном случае налогоплательщик вправе включить затраты по аренде жилого помещения (независимо от его статуса) в состав расходов, уменьшающих прибыль для целей налогообложения, если он уверен, что эти затраты названным критериям соответствуют. Арендные платежи за арендуемое имущество учитываются по п.п.10 п.1 ст. 264 НК РФ. Тем не менее, Минфин РФ в письме от 05.05.2004 г. № 04-02-05/2/18 продолжает утверждать, что арендные платежи за жилое помещение в состав расходов включены быть не могут – поскольку использование жилого помещения для производственных целей противоречит ГК.

Поэтому налогоплательщику в данной ситуации ничего не остается, как защищать свои права в судебном порядке.

Учет и налогообложение при аренде федерального и муниципального имущества

Полномочия собственника федерального имущества в соответствии с постановлением Правительства РФ от 08.04.04 г. № 200 осуществляются Федеральным агентством по управлению федеральным имуществом. Договоры аренды федерального недвижимого имущества с юридическими лицами заключаются территориальными органами данного Федерального агентства. Распоряжениями агентства определяется величина арендной платы за пользование находящимися в федеральной собственности зданиями, строениями, сооружениями и отдельными помещениями.

Действующий в настоящее время порядок внесения арендных платежей за пользование арендуемым федеральным недвижимым имуществом установлен п. 4 постановления Правительства РФ от 30.06.98 г. № 685 «О мерах по обеспечению поступления в федеральный бюджет доходов от использования федерального имущества». Арендатор в соответствии с договором аренды ежемесячно, не позднее 10-го числа отчетного месяца, перечисляет арендную плату на лицевой счет соответствующего территориального органа Федерального агентства по управлению федеральным имуществом, открытый им в органах федерального казначейства.

Отношения по аренде муниципального имущества регулируются органами местного самоуправления, которыми устанавливаются порядок предоставления имущества в аренду, форма договора, методика расчета арендной платы и базовые ставки арендной платы.

В соответствии с ГК РФ договор аренды недвижимого имущества, заключенный на срок от 1 года и более, подлежит государственной регистрации.

Арендная плата за пользование арендуемым федеральным, муниципальным имуществом, имуществом субъектов Российской Федерации облагается НДС. Если арендодателем является орган государственной власти и управления или орган местного самоуправления (либо арендодателями выступают орган государственной власти и управления (или орган местного самоуправления) и балансодержатель данного имущества, не являющийся органом государственной власти и управления или органом местного самоуправления), арендатор указанного имущества признается налоговым агентом, который обязан исчислить, удержать из доходов, причитающихся арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДС. Это подтверждается пунктом 3 Определения Конституционного Суда РФ от 2 октября 2003 года № 384-О, в котором указано, что на арендаторов возлагаются обязанности налоговых агентов – но только в том случае, если арендуемое имущество не закреплено ни на праве хозяйственного ведения, ни на праве оперативного управления за государственными унитарными предприятиями или учреждениями, то есть составляет государственную казну. Следует особо отметить, что арендаторы признаются налоговыми агентами только в том случае, если договор аренды непосредственно заключен с органом государственной власти и управления или органом местного самоуправления (п. 36.2 Методических рекомендаций по применению Главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ, утв. Приказом МНС РФ от 20 декабря 2000 г. № БГ-3-03/447). На это указывают также МНС и Минфин (Письмо УМНС РФ по г. Москве от 11.11.2003 г. № 24-11/63131 «Об уплате НДС налоговыми агентами», Письмо Минфина РФ от 8 октября 2002 года № 04-03-11/54 и т.д.).

Налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом НДС (п. 3 ст. 161 НК РФ). НДС уплачивается в бюджет в полном объеме за счет средств, подлежащих перечислению налогоплательщику-арендодателю (п. 4 ст. 173 НК РФ). Следовательно, обязанность исчислить и удержать сумму НДС по арендной плате возникает у организации в момент перечисления денежных средств арендодателю. При этом плата за аренду, вносимая в установленные договором сроки, перечисляется арендодателю в сумме, установленной договором, за вычетом НДС⁸, т.е. налоговая база налоговым агентом определяется как сумма арендной платы с учетом налога.

Поэтому, заключая договор аренды, необходимо проследить за тем, чтобы арендодатель предусмотрел сумму налога в составе арендной платы, причем сумма налога должна быть выделена отдельной строкой. Отсутствие суммы налога в составе арендной платы может привести к неприятным последствиям по следующей причине: обязанностью налогового агента является исчисление, удержание из доходов налогоплательщика и перечисление суммы налога в бюджет. Если в договоре указан только размер арендной платы, то налоговый агент исчислит с арендной платы сумму налога по ставке 18/118, удержит эту сумму из размера арендной платы и перечислит в бюджет. В итоге получится, что арендодателю перечислят не полную сумму арендной платы, а только ее часть. Если же налоговый агент увеличивает стоимость услуги по договору аренды на сумму налога по ставке 18%, затем исчисляет сумму налога

⁸ Пронина Е. А. Учет и налогообложение при аренде федерального и муниципального имущества. Бухгалтерский учет № 14, 2004 г.

с общей суммой по ставке 18/118 и перечисляет в бюджет – тогда в результате этих действий сумма налога фактически не удержана из доходов налогоплательщика, следовательно, налоговый агент теряет право на вычет. Кроме того, отсутствие в договоре суммы налога, выделенного отдельной строкой, может быть квалифицировано налоговым органом как отсутствие в первичном документе суммы налога, выделенного отдельной строкой, что в результате может также привести к утрате права на вычет.

Таким образом, заключая договор аренды государственного или муниципального имущества, необходимо проследить за тем, чтобы договорные отношения были оформлены правильно. Кроме того, необходимо помнить о том, что момент исполнения обязанностей налогового агента зависит также от условий договора аренды. Многие арендодатели предусматривают порядок расчетов между сторонами таким образом, что арендная плата перечисляется авансовым платежом, например, ежеквартально в срок не позднее 10-го числа первого месяца квартала. В этом случае, арендатор, перечисляя сумму арендной платы, обязан удержать сумму налога со всей суммы, выплачиваемой арендодателю.

Если услуги по аренде имущества получены арендатором, но арендная плата в адрес арендодателя, в соответствии с договором, не выплачена, налоговые обязательства по налогу на добавленную стоимость не возникают. Фактическое потребление услуг арендатором не влечет обязанности с его стороны по уплате налога на добавленную стоимость за арендодателя. Кроме того, выделенная сумма налога, относящаяся к услугам аренды, не включается в налоговые вычеты до момента фактического удержания суммы налога за счет средств, подлежащих перечислению арендодателю.

В соответствии с п. 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации» арендная плата признается организацией расходами по обычным видам деятельности в сумме, установленной договором, за вычетом НДС. Расходы организации по аренде помещения признаются в соответствии с условиями заключенных договоров в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (п. 18 ПБУ 10/99).

Пример 1

Организация арендует нежилое помещение, находящееся в муниципальной собственности. Договором определена сумма арендной платы – 30 000 руб. в месяц. НДС по арендному платежу – 5 400 руб. Арендная плата за каждый месяц уплачивается не позднее 10-го числа следующего месяца.

07.05.05 г. организация оплатила арендную плату за апрель, 14.05.05 г. – перечислила НДС в бюджет. Налоговый период по НДС – месяц. В учете организации составляются записи:

30.04.05

Дебет сч. 26 «Общепроизводственные расходы», Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. «Расчеты с арендодателем».

30 000 руб. – отражены расходы по арендной плате за апрель;

Дебет сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. «Расчеты с арендодателем».

5 400 руб. – отражен НДС по арендной плате за апрель;

07.05.05

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. «Расчеты с арендодателем», Кредит сч. 51 «Расчетные счета».

30 000 руб. – перечислена арендная плата (без НДС) за апрель;

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. «Расчеты с арендодателем»,

Кредит сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

5 400 руб. – начислен НДС по арендной плате за апрель; сумма начисленного НДС отражается в декларации по этому налогу за май 2005 г.;

14.05.05

Дебет сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»,

Кредит сч. 51 «Расчетные счета»

5 400 руб. – перечислен в бюджет НДС по арендной плате за апрель;

31.05.05

Дебет сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»,

Кредит сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

5 400 руб. – принята к вычету сумма НДС по арендной плате за апрель.

Сумма налога, принятая к вычету, отражается в декларации по НДС за май 2005 г.

Порядок применения счетов-фактур при расчетах по НДС при аренде государственного и муниципального имущества изложен в письме Госналогслужбы РФ от 20.03.97 г. № ВЗ-2-03/260, которое применяется и в настоящее время. В соответствии с указанным письмом арендатор, перечисляющий в бюджет НДС по арендной плате, составляет счет-фактуру в одном экземпляре с пометкой «аренда государственного (или муниципального) имущества». Составленный счет-фактура регистрируется арендатором в книге продаж в момент фактического перечисления в бюджет арендной платы.

Как правило, начисленный НДС уплачивается в бюджет одновременно с арендной платой. Однако, жесткого требования перечислять налог именно таким образом Налоговый кодекс РФ не содержит. По общему правилу налог, в том числе удержанный, нужно перечислить в бюджет не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом – месяцем или кварталом (п. 1 ст. 174 НК РФ).

НДС принимается к вычету только после оплаты (п. 3 ст. 171 НК РФ). Поскольку налог заплачен в бюджет в периоде удержания его налоговым агентом (в мае 2005 г.), то и принять его к вычету можно в том же периоде.

Для подтверждения правомерности осуществления вычета налога при аренде должны быть выполнены условия, установленные п. 1 ст. 172 НК РФ:

- суммы НДС выделены отдельной строкой во всех первичных документах;
- наличие счета-фактуры, оформленного в соответствии с требованиями ст. 169 НК РФ;
- арендованное имущество используется для осуществления операций, облагаемых НДС.

При возникновении у налогоплательщика, признаваемого налоговым агентом, права на вычет налога, удержанного из сумм, выплачиваемых арендодателю, счет-фактура, составленный арендатором с пометкой «аренда государственного (или муниципального) имущества», регистрируется в книге покупок в том налоговом периоде, в котором была уплачена соответствующая сумма налога в бюджет. В соответствии с условиями примера 1 сумма налога включена в налоговую декларацию по НДС за май 2005 г.

В дальнейшем переплата по налогу, отраженная в декларации, в связи с принятием к вычету из бюджета начисленных от стоимости арендной платы и уплаченных в бюджет сумм НДС может быть возвращена арендатору федерального или муниципального имущества по его заявлению или зачтена в счет предстоящих платежей по налогу.

Если организация перечисляет арендную плату авансом за несколько месяцев вперед, НДС также следует начислить в момент перечисления арендной платы за несколько месяцев вперед и полностью уплатить в бюджет. При этом уплаченная сумма НДС может быть принята к вычету не сразу, а по мере того, как расходы на аренду будут учтены в составе расходов (п. 1 ст. 172 НК РФ).

Рассмотренный порядок удержания НДС при аренде государственного и муниципального имущества касается также организаций, которые НДС по своей деятельности не уплачивают, поскольку:

- применяют упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности;
- уплачивают единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности;
- освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика по уплате налога в соответствии со ст. 145 НК РФ;
- осуществляют операции, не признаваемые объектом обложения согласно п. 2 ст. 146 НК РФ.

От обязанностей налоговых агентов эти организации не освобождены (п. 5 ст. 346.11, п. 4 ст. 346.26, ст. 145 НК РФ). Поэтому при аренде государственного и муниципального имущества они должны начислить НДС и уплатить его в бюджет. Принять к вычету уплаченный налог они не смогут, поскольку на основании п. 3 ст. 171 НК РФ налоговые вычеты предоставляются только налогоплательщикам по НДС, состоящим на учете в налоговых органах. Поэтому эти налоговые агенты, исчислив, удержав и уплатив в бюджет НДС, в соответствии с п. 2 ст. 170 НК РФ учитывают сумму налога в расходах на арендную плату.

Если организация по одному виду деятельности не уплачивает НДС, а по другой деятельности уплачивает, она вправе возместить часть налога, которая будет соответствовать доле стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) по деятельности, облагаемой НДС в общей стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) за налоговый период.

Пример 2

Организация арендует нежилое помещение, находящееся в муниципальной собственности, для осуществления облагаемой и не облагаемой НДС деятельности. Общая стоимость товаров, отгруженных в апреле 2005 г., – 965 000 руб., в том числе по деятельности, облагаемой НДС, – 424 800 руб. (в том числе НДС 64 800 руб.).

В учете организации составляются записи:

30.04.05

Дебет сч. 26 «Общепроизводственные расходы»,

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. «Расчеты с арендодателем».

30 000 руб. – отражены расходы по арендной плате за апрель;

Дебет сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. «Расчеты с арендодателем».

5 400 руб. – учтен НДС по арендной плате за апрель;

Дебет сч. 26 «Общепроизводственные расходы»,
Кредит сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

3 385 руб. – НДС по арендной плате за апрель в доле, приходящейся на деятельность, не облагаемую НДС, включен в расходы по арендной плате.

Дальнейшие записи аналогичны приведенным в примере 1, кроме отражения суммы принятого к вычету НДС.

31.05.05

Дебет сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»,

Кредит сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

2 015 руб. (5 400 – 3 385) – принята к вычету сумма НДС по арендной плате за апрель, приходящаяся на деятельность, облагаемую НДС.

Расчеты по договорам субаренды федерального или муниципального имущества

Арендатор федерального или муниципального имущества по согласованию с арендодателем может передать арендованное имущество в субаренду. Сдача арендуемого федерального или муниципального имущества в субаренду (поднаем) допускается только с согласия органов Федерального агентства по управлению федеральным имуществом или Комитета по управлению имуществом муниципального образования.

Доходы и расходы, связанные со сдачей имущества в аренду у организаций, для которых сдача имущества в аренду является предметом основной деятельности, в бухгалтерском учете признаются доходами (расходами) от обычных видов деятельности (п. 5 ПБУ 9/99, п. 5 ПБУ 10/99).

Если организация не признает сдачу имущества в субаренду предметом основной деятельности, то доходы и расходы учитываются в составе операционных (п. 7 ПБУ 9/99, п. 11 ПБУ 10/99).

Услуги по предоставлению имущества в субаренду, в том числе объектов государственного и муниципального имущества, облагаются НДС у субарендодателя, получающего доход от сдачи имущества в субаренду, на общих основаниях (п/п. 1 п.1 ст. 146 НК РФ). Поэтому субарендодатель обязан в соответствии со ст. 168 НК РФ предъявить к оплате субарендатору соответствующую сумму НДС и выставить счет-фактуру.

Если в стоимость арендной платы за предоставление в субаренду имущества не включены коммунальные услуги или прочие услуги по содержанию сданных в субаренду площадей, а их оплата субарендатором осуществляется отдельно от арендной платы, то стоимость коммунальных платежей и прочих оказан-

ных услуг по содержанию сданных в субаренду площадей у субарендодателя также включается в оборот, облагаемый НДС.

Суммы НДС, уплаченные субарендодателями недвижимого имущества поставщикам коммунальных и прочих услуг, в том числе в части потребляемой субарендаторами, подлежат вычету у субарендодателя. Вычет производится после оплаты этих услуг поставщикам и их фактического оказания при наличии оформленного в установленном порядке счета-фактуры (при условии использования для осуществления операций, облагаемых НДС).

Пример 3

Организация арендует нежилое помещение площадью 100 кв. м, находящееся в муниципальной собственности. Ставка арендной платы, установленная органом местного самоуправления, – 500 руб. (без НДС) за 1 кв. м ежемесячно. 25% площади арендуемого помещения организация сдает в субаренду. Арендная плата, установленная субарендодателем для субарендатора, – 649 руб. (в том числе НДС 99 руб.) за 1 кв. м ежемесячно. Организация признает доход от сдачи арендованного имущества в субаренду операционным доходом.

В учете составляются записи:

Дебет сч. 26 «Общепроизводственные расходы»,

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. «Расчеты с арендодателем»

37 500 руб. (50 000 руб. · 75%) – отражены расходы по арендной плате, приходящиеся на часть площади, используемой арендатором для ведения собственной деятельности;

Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы»,

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. «Расчеты с арендодателем».

12 500 руб. (50 000 руб. · 25%) – отражены расходы по арендной плате, приходящиеся на часть площади, сдаваемой в субаренду;

Дебет сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. «Расчеты с арендодателем».

9 000 руб. – учтен НДС по арендной плате;

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. «Расчеты с арендодателем»,

Кредит сч. 51 «Расчетные счета»

50 000 руб. – перечислена арендная плата;

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. «Расчеты с арендодателем»,

Кредит сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

9 000 руб. – начислен НДС с арендной платы;

Дебет сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»,

Кредит сч. 51 «Расчетные счета».

9 000 руб. – перечислен в бюджет НДС с арендной платы;

Дебет сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсч. «Расчеты с субарендатором»,

Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие доходы».

16 225 руб. – отражен операционный доход от сдачи части помещения в субаренду;

Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы»,

Кредит сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

2 475 руб. – начислен НДС с дохода от сдачи имущества в субаренду;

Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. «Сальдо прочих доходов и расходов»,

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки».

1 250 руб. – отражена прибыль от сдачи имущества в субаренду;

Дебет сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»,

Кредит сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

9 000 руб. – принята к вычету сумма НДС по арендной плате.

Прибыль от предоставления имущества в субаренду облагается налогом на прибыль организаций в порядке, установленном гл. 25 НК РФ. При этом для организаций, не предоставляющих имущество в субаренду на систематической основе, доходы (расходы) от этой деятельности являются внереализационными доходами (расходами) (п. 4 ст. 250, п/п. 1 п.1 ст. 265 НК РФ).

При определении доходов от сдачи помещений в субаренду из них исключается сумма НДС, предъявленная в соответствии с НК РФ субарендатору (п.1 ст. 248 НК РФ). В качестве расходов, уменьшающих доходы при определении налоговой базы по налогу на прибыль, учитывается соответствующая доля арендной платы, относящаяся к сданным в субаренду помещениям. Такая доля определяется исходя из доли площади сданных в субаренду помещений здания в общей площади арендованного здания.

Арендатор федерального или муниципального имущества может установить в договоре с субарендатором стоимость арендной платы по меньшим ставкам, чем определенные для указанного имущества соответствующими органами власти и управления, органами местного самоуправления.

В этом случае налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным услугам (п. 2. ст. 40 НК РФ).

Если стоимость арендной платы при передаче имущества в субаренду отклоняется в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20% от рыночной стоимости, налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налогов и пени, рассчитываемых таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен.

В данном случае в соответствии с положениями ст. 40 НК РФ рыночной ценой могут быть признаны ставки арендной платы, утвержденные для федерального или муниципального имущества соответствующими органами власти и управления, органами местного самоуправления.

3.2. Особенности аренды земельных участков

В частной собственности юридических лиц находится лишь часть земельных участков. В большинстве своем предприятия и организации являются пользователями земли на праве аренды.

Согласно статье 5 Земельного кодекса арендаторами земельных участков являются лица, владеющие и пользующиеся земельными участками по договору аренды или договору субаренды. Они могут арендовать земельный участок как у государственных органов, так и у организаций или физических лиц.

Следует помнить, что договор аренды земельного участка, заключенный на срок не менее одного года, подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента такой регистрации. Об этом сказано в пункте 1 статьи 26 Земельного кодекса, а также в статье 651 Гражданского кодекса.

Для заключения договора на аренду земли, находящейся в собственности Российской Федерации, ее субъектов или муниципальной собственности, организации сначала нужно выкупить право на такую аренду. Исполнительные органы государственной власти или органы местного самоуправления вправе устанавливать плату за право заключения договора аренды на основании статьи 38 Земельного кодекса.

Например, порядок взимания подобной платы в Москве установлен распоряжением мэра Москвы от 26.09.94 г. № 471-РМ «О плате за право заключения договора аренды земли в Москве». Так, на стадии заключения договора аренды земли за предоставление права на его заключение с арендаторов взимается плата, установленная правительством Москвы.

Выкуп права аренды земельного участка – это сделка купли-продажи между правительством Москвы (продавцом) и победителем торгов, предметом которых являлось право на заключение договора аренды земельного участка. В случаях, предусмотренных Законом г. Москвы от 16.07.97 г. № 34 «Об основах платного землепользования в г. Москве», покупателем может быть и иное лицо. Платежи, взимаемые территориальными органами Росземкадастра (Москомземом) за право заключения договора аренды, поступающие в соответствующие уровни бюджетов, НДС не облагаются.

Согласно п/п 17 п. 2 статьи 149 Кодекса, платежи за право пользования природными ресурсами не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость. При уплате арендной платы за земли, находящиеся в государственной или муниципальной собственности, налоговым агентом (арендатором) выписывается счет-фактура с пометкой «без НДС» с соответствующей регистрацией в Книге покупок и Книге продаж⁹.

Следует учитывать, что передача земельного участка в субаренду облагается налогом на добавленную стоимость на общих основаниях, так как данная операция является операцией по оказанию платных услуг арендатором другому лицу.

Размер арендной платы, порядок, условия и сроки ее внесения за земли, находящиеся в собственности Российской Федерации, ее субъектов или муниципальной собственности, устанавливаются соответственно Правительством РФ, органами государственной власти

субъектов федерации или органами местного самоуправления.

При аренде земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, органы исполнительной власти устанавливают базовые размеры арендной платы по видам использования земель и категориям арендаторов. Причем эти размеры могут пересматриваться в сторону уменьшения или увеличения (ст. 21 Закона № 1738-1). В большинстве субъектов базовые размеры арендной платы за землю определяются на основе действующих ставок земельного налога с применением коэффициентов в зависимости от ценности территории, целевого использования земель или категории арендаторов.

Порядок, условия и сроки внесения арендной платы за земельные участки, находящиеся в частной собственности, определяются договорами аренды земельных участков между арендатором и арендодателями (ст. 614 ГК РФ).

Налоговый и бухгалтерский учет права на аренду земли и арендной платы

Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ расходами, учитываемыми для целей налогообложения прибыли, признаются любые затраты организации, если они одновременно удовлетворяют требованиям этого пункта. А именно: расходы должны быть документально подтверждены, экономически оправданы и произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Таким образом, в **налоговом учете** расходы по оплате **права аренды земли** можно учесть в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (п. 49 ст. 264 НК РФ). Разумеется, если выполняются все перечисленные требования. Данные расходы списываются равномерно в течение срока действия договора аренды.

Если организация арендовала участок земли для строительства на нем здания (сооружения), которое будет использоваться в деятельности, приносящей доход, расходы по оплате права аренды этого участка являются капитальными затратами, формирующими первоначальную стоимость строящегося объекта до момента окончания его строительства и принятия к учету в качестве основного средства (п. 1 ст. 257 НК РФ). Причем эти затраты учитываются в доле, принадлежащей на момент окончания строительства, исходя из срока действия договора аренды.

Расходы по оставшейся части платежа за право аренды являются текущими расходами. Они учитываются согласно статье 264 НК РФ в течение оставшегося срока действия договора аренды.

Расходы по **арендной плате** за земельный участок, используемый в предпринимательской деятельности организации, включаются **для целей налогообложения** в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Основание – подпункт 10 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса. Если организация арендовала участок земли для строительства на нем здания (сооружения), которое будет использоваться в предпринимательской деятельности, арендная плата учитывается в порядке, аналогичном рассмотренному для учета расходов по приобретению права аренды земли. Иначе говоря, до окончания строительства объекта арендные платежи формируют его первоначальную стоимость.

⁹ Письмо Управления МНС по г. Москве от 5 ноября 2004 г. № 24-11/71659 «Об исчислении НДС при аренде земельных участков»

В бухгалтерском учете расходы организации по приобретению права на заключение договора аренды земельного участка, который будет использоваться для производственных нужд, отражаются как расходы по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации»). И поскольку правом на заключение договора аренды организация будет пользоваться в течение всего срока аренды, их следует учитывать в составе расходов будущих периодов, а затем равномерно списывать на счета учета затрат в течение срока аренды.

Таким образом, плата за предоставление права аренды земли и арендные платежи у арендатора земельного участка отражаются в учете следующими записями:

Дебет 76 Кредит 51 – перечислена плата за право аренды;

Дебет 97 Кредит 76 – отнесена к расходам будущих периодов плата за право аренды;

Дебет 20, 26, 44 Кредит 97 – учтена в составе текущих расходов часть расходов будущих периодов.

Ежемесячно в учете отражается начисление и уплата арендной платы за землю:

Дебет 20, 26, 44 Кредит 76 – начислена арендная плата за месяц;

Дебет 19 Кредит 76 – учтен НДС по арендной плате;

Дебет 76 Кредит 51 – перечислена арендная плата за месяц;

Дебет 68 Кредит 19 – принят к вычету НДС по уплаченной арендной плате за текущий месяц.

Если участок земли организация взяла в аренду для строительства здания, то до окончания строительства и приема на учет объекта в качестве основного средства суммы арендных платежей отражаются по **Дебету счета 08** и формируют первоначальную стоимость здания.

Налоговый учет доходов от сдачи арендованного участка в субаренду

Арендатор имеет право передать арендованный земельный участок в субаренду в пределах срока договора аренды. Такой порядок установлен п.6 ст. 22 Земельного кодекса. Причем за исключением случаев, установленных федеральными законами, согласие собственника земельного участка на это не требуется. Арендатор обязан лишь уведомить его о сдаче участка в субаренду. На субарендаторов распространяются все права арендаторов земельных участков, предусмотренные Земельным кодексом.

Арендная плата за земельные участки, сданные арендатором в субаренду на основании отдельно заключенного договора субаренды земельного участка или его части, отражается у него в составе доходов от сдачи имущества в аренду. Многие организации сдают земельные участки в субаренду на систематической основе (два раза и более в течение календарного года). В таком случае доходы от таких операций учитываются в составе доходов от реализации. Операции по сдаче земельного участка в субаренду, носящие разовый характер, учитываются в составе внереализационных доходов. Данная норма установлена пунктом 4 статьи 250 Налогового кодекса.

Пример 4

ООО «Х» арендует земельный участок у ЗАО «У». Арендная плата составляет 590 000 руб. в месяц (включая НДС – 90 000 руб.). Часть арендуемого участка ООО «Х» сдало в субаренду ООО «Z», заключив договор субаренды. Арендная плата по договору субаренды – 295 000 руб. в месяц (включая НДС – 45 000 руб.).

В налоговом и бухгалтерском учете ООО «Х» операции по договорам аренды и субаренды земельного участка отражаются следующим образом.

1. В **налоговом учете** ООО «Х» ежемесячно отражается в составе прочих расходов начисленная арендодателю ЗАО «У» арендная плата за землю в сумме 500 000 руб. (590 000 руб. – 90 000 руб.).

В **бухгалтерском учете** делаются следующие записи:

Дебет 20 Кредит 76 500 000 руб. – начислена плата по договору аренды за текущий месяц;

Дебет 19 Кредит 76 90 000 руб. – учтен НДС по арендной плате;

Дебет 76 Кредит 51 590 000 руб. – перечислена арендная плата;

Дебет 68 Кредит 19 90 000 руб. – принят к вычету НДС по уплаченной арендной плате.

2. В **налоговом учете** ООО «Х» ежемесячно в составе выручки отражается доход от сдачи в субаренду части земельного участка в сумме 250 000 руб. (295 000 руб. – 45 000 руб.).

В **бухгалтерском учете** делаются следующие проводки:

Дебет 62 Кредит 90 295 000 руб. – отражена выручка от передачи в субаренду части земельного участка;

Дебет 90 Кредит 68 45 000 руб. – начислен НДС с выручки от передачи в субаренду части участка.

3.3. Учет аренды транспортных средств

Организации, не имеющие собственного транспорта, пользуются, как правило, услугами перевозчика. Но иногда удобнее арендовать транспортное средство с экипажем. Однако, следует помнить, что особенности налогообложения договоров аренды напрямую связаны с видом транспорта. Наличие же экипажа может потребовать дополнительных налоговых отчислений.

Аренде транспортного средства с экипажем посвящен параграф 3 главы 34 Гражданского кодекса Российской Федерации. Договор аренды, или фрахтования на время, транспортного средства с экипажем предполагает определенные обязанности арендодателя. На арендодателя Гражданским кодексом возлагается обязанность поддерживать транспортное средство в надлежащем состоянии в течение всего срока договора аренды, в том числе проводить текущий и капитальный ремонт транспортного средства и предоставлять необходимые принадлежности.

Как правило, арендодатель, предоставляя арендатору экипаж, оказывает своими силами услуги по управлению транспортным средством и по его технической эксплуатации. Такой порядок установлен статьей 632 ГК РФ. Все члены экипажа являются работниками арендодателя. В вопросах управления и технической эксплуатации экипаж подчиняется арендодателю. Арендатор вправе давать распоряжения только по коммерческой эксплуатации транспортного средства (п. 2 ст. 635 ГК РФ). Услуги экипажа и его содержание оплачивает арендодатель. Однако, договором аренды может быть установлен иной порядок оплаты.

Особенности аренды отдельных видов транспорта предусмотрены:

- Уставом автомобильного транспорта РСФСР (раздел V), утвержденным постановлением Совета Министров РСФСР от 08.01.69 № 12;
- Уставом железнодорожного транспорта Российской Федерации, утвержденным Федеральным законом от 10.01.2003 № 18-ФЗ;
- Воздушным кодексом РФ, утвержденным Федеральным законом от 19.03.97 № 60-ФЗ;
- Кодексом внутреннего водного транспорта РФ, утвержденным Федеральным законом от 07.03.2001 № 24-ФЗ;
- Кодексом торгового мореплавания РФ (глава X), утвержденным Федеральным законом от 30.04.99 № 81-ФЗ¹⁰.

Гражданский кодекс не содержит никаких оговорок в отношении юридического статуса сторон. Следовательно, сторонами договора могут быть как физические, так и юридические лица. Кроме того, Гражданский кодекс не раскрывает понятие транспортного средства. Эти понятия раскрываются в транспортных уставах и кодексах.

К автомобильному транспорту относятся: грузовые автомобили и автомобильные прицепы различной грузоподъемности (бортовые, самосвалы, фургоны, в том числе изотермические, цистерны и др.), автомобили повышенной проходимости, автомобили-тягачи с полуприцепами, автобусы различных типов, а также легковые автомобили, включая таксомоторы (п. 14 Устава автомобильного транспорта РСФСР).

Определение железнодорожного транспортного средства (подвижного состава) приведено в Федеральном законе от 10.01.2003 № 17-ФЗ «О железнодорожном транспорте в Российской Федерации» (ст. 2). Это локомотивы, грузовые вагоны, пассажирские вагоны локомотивной тяги и мотор-вагонный подвижной состав, а также иной железнодорожный подвижной состав, предназначенный для обеспечения осуществления перевозок и функционирования инфраструктуры.

Воздушное судно – летательный аппарат, поддерживаемый в атмосфере за счет взаимодействия с воздухом, отличного от взаимодействия с воздухом, отраженным от поверхности земли или воды (ст. 32 Воздушного кодекса РФ).

Судно – самоходное или несамоходное плавучее сооружение, используемое в целях судоходства, в том числе судно смешанного (река-море) плавания, паром, дноуглубительный и дноочистительный снаряды, плавучий кран и другие технические сооружения подобного рода (ст. 3 Кодекса внутреннего водного транспорта РФ).

Транспортный налог

В целях исчисления транспортного налога арендованное транспортное средство также является объектом налогообложения. Статьей 358 НК РФ к наземным транспортным средствам, облагаемым налогом, отнесены только самоходные транспортные средства, в том числе машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу. Пунктом 2 указанной статьи исключены из перечня объектов налогообложения:

- промысловые морские и речные суда;
- пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок.

Считается, что если организация получает судно по договору фрахтования на время с экипажем (тайм-

чартер), она осуществляет также пассажирские и (или) грузовые перевозки¹¹. В случае, если арендованное транспортное средство является объектом налогообложения, возникает правовой вопрос – кто должен платить транспортный налог: арендодатель или арендатор?

Согласно статье 358 НК РФ к налогоплательщикам относятся лица, на которых зарегистрировано транспортное средство. Зарегистрировать можно не только право собственности, но и другие вещные права. Так, государственная регистрация водных транспортных средств осуществляется в порядке, установленном статьей 33 Кодекса торгового мореплавания РФ и статьей 16 Кодекса внутреннего водного транспорта РФ.

Суда подлежат государственной регистрации:

- в Государственном судовом реестре Российской Федерации;
- в судовой книге;
- в бербоут-чартерном реестре;
- в реестре арендованных иностранных судов.

Если судно зарегистрировано в Государственном судовом реестре РФ или судовой книге, транспортный налог платит собственник судна. Если судно находится в государственной или муниципальной собственности – лицо, владеющее судном на праве хозяйственного ведения или оперативного управления. Если судно зарегистрировано в бербоут-чартерном реестре (реестре арендованных иностранных судов) – фрахтователь судна.

Государственная регистрация воздушных судов осуществляется в порядке, установленном статьей 33 Воздушного кодекса РФ. Гражданские воздушные суда подлежат государственной регистрации в Государственном реестре гражданских воздушных судов Российской Федерации. Государственные воздушные суда подлежат государственной регистрации в порядке, установленном Минобороны России. Экспериментальные воздушные суда подлежат государственному учету в уполномоченных органах в области оборонной промышленности (ст. 33 Воздушного кодекса РФ). К экспериментальным воздушным судам относятся суда, используемые для проведения опытно-конструкторских, экспериментальных и научно-исследовательских работ, а также для испытаний авиационной техники.

Воздушные суда регистрируются на эксплуатанта. Эксплуатант – это физическое или юридическое лицо, использующее воздушное судно для полетов в соответствии с сертификатом (свидетельством) эксплуатанта или иным основанием, признаваемым Воздушным кодексом РФ (пункты 2.2, 7.1 и 7.2 Правил государственной регистрации гражданских воздушных судов Российской Федерации, утвержденных приказом Минтранса России от 12.10.95 № ДВ-110). Таким образом, в отношении воздушных судов именно эксплуатант, то есть арендатор, будет являться плательщиком транспортного налога.

Железнодорожный транспорт транспортным налогом не облагается. Кроме того, для железнодорожных транспортных средств не предусмотрена регистрация договоров аренды.

¹⁰ Арутюнова О.Л. Аренда транспортного средства с экипажем: как платить налоги/ Журнал «Российский налоговый курьер» №6, 2004 г.

¹¹ Методические рекомендации по применению главы 28 «Транспортный налог» части второй Налогового кодекса Российской Федерации, утвержд. приказом МНС России от 09.04.2003 г. № БГ-3-21/177 (п/п 2 пункта 17.2).

Что касается автотранспортных средств, то по ним транспортный налог платит лицо, на которое зарегистрировано транспортное средство. За исключением автотранспортных средств, приобретенных до 30 июля 2002 года, права на которые переданы на основании доверенности. Если доверенность дает право владения и распоряжения другому лицу, это лицо и является налогоплательщиком. Такой порядок установлен статьей 357 НК РФ.

ЕСН

Как уже отмечалось, услуги и содержание экипажа арендованного транспортного средства оплачивает арендодатель, если договор аренды не устанавливает иное. Выплаты, производимые арендодателем членам экипажа, являются объектом обложения ЕСН (п. 1 ст. 236 НК РФ). Но договором может быть установлено, что услуги экипажа оплачивает арендатор (п. 2 ст. 635 ГК РФ). В этом случае платит ЕСН тот, кто производит выплаты физическим лицам, то есть арендатор. Суммы, которые арендатор будет выплачивать членам экипажа, должны быть указаны в договоре аренды, и именно они и будут объектом обложения ЕСН.

Поскольку договор аренды транспортного средства с экипажем является гражданско-правовым, к тому же он еще и смешанный (то есть содержит элементы различных договоров – с одной стороны, это аренда транспортного средства, с другой – оказание услуг по управлению и технической эксплуатации транспортного средства) – следовательно, арендатор выплачивает вознаграждение членам экипажа на основании договора гражданско-правового характера, и эти выплаты являются объектом обложения ЕСН. Разъяснения по вопросу отнесения договоров к гражданско-правовым формам приведены в письме МНС России от 19.06.2001 № СА-6-07/463.

При заключении с арендодателем договора аренды транспортного средства с экипажем желательно разделить в договоре суммы арендной платы и вознаграждения за управление и техническое обслуживание транспортного средства. Первая часть платы не является объектом налогообложения (абзац 3 п. 1 ст. 236 НК РФ). Если же выплаты не разделять, налоговые органы могут воспользоваться своим правом определять налоговую базу расчетным путем (пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ).

Следует иметь в виду, что выплаты по договорам гражданско-правового характера не облагаются ЕСН в части Фонда социального страхования РФ (п. 3 ст. 238 НК РФ).

В договоре может быть предусмотрено, что арендатор обеспечивает экипаж питанием. Должен ли арендатор начислять ЕСН на суммы соответствующих расходов? Очевидно, этот вопрос разрешается с помощью пункта 3 статьи 236 НК РФ. В нем сказано, что ЕСН облагаются только выплаты, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль.

Налог на доходы физических лиц

Плательщиками этого налога признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации (ст. 207 НК РФ).

К доходам от источников в Российской Федерации относятся доходы, полученные от использования любых транспортных средств (в том числе морских, речных, воздушных судов и автомобильных транспортных средств) в

связи с перевозками в Российскую Федерацию и (или) из Российской Федерации или в ее пределах. Такими доходами признаются также штрафы и иные санкции за простой (задержку) транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в Российской Федерации. Об этом сказано в подпункте 8 пункта 1 статьи 208 НК РФ.

Таким образом, если организация арендует транспортное средство у физического лица-предпринимателя, являющегося резидентом, или у физического лица-нерезидента для перевозки груза по маршруту, пролегающему через Российскую Федерацию, сумма арендной платы облагается НДФЛ. Арендатор, являющийся налоговым агентом по отношению к арендодателю, обязан исчислить и удержать сумму налога при фактической выплате арендной платы (ст. 226 НК РФ).

Арендодатель же, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя, самостоятельно исчисляет и уплачивает сумму налога (пп. 1 п. 1 ст. 227 НК РФ). При этом он имеет право на профессиональный вычет в соответствии со статьей 221 НК РФ[2].

Если в договоре указано, что вознаграждение членам экипажа выплачивает арендодатель и сумма вознаграждения выделена отдельно, данная сумма признается объектом налогообложения. Это следует из статьи 209 НК РФ. Стоимость питания не является объектом обложения НДФЛ, если по договору питание оплачивает арендодатель (пп. 3 ст. 217 НК РФ).

Следовательно, если члены экипажа – резиденты Российской Федерации, с суммы их вознаграждения удерживается налог по ставке 13%. По этой же ставке удерживается налог с арендной платы, если арендодатель является физическим лицом и он не зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя. Если члены экипажа или арендодатель – физическое лицо – нерезиденты, налог с их доходов удерживается по ставке 30% (ст. 224 НК РФ).

Заметим, что в составе экипажа могут быть и резиденты, и нерезиденты одновременно. Арендодатель вправе нанимать иностранцев, а арендатор – доукомплектовать экипаж своими работниками. Но в этих случаях нужно руководствоваться транспортными кодексами и уставами.

Так, например, в Кодексе торгового мореплавания сказано следующее. В состав экипажа судна, плавающего под Государственным флагом РФ, кроме граждан Российской Федерации могут входить иностранные граждане и лица без гражданства. Вместе с тем они не могут занимать должности капитана судна, старшего помощника капитана судна, старшего механика и радиоспециалиста (ст. 56)¹².

Кроме того, вопросы налогообложения регулируются международными соглашениями об избежании двойного налогообложения. Соглашения могут вносить коррективы в порядок, установленный Налоговым кодексом. К примеру, в пункте 3 статьи 15 Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Бельгии об избежании двойного налогообложения от 16.10.95 сказано следующее. Вознаграждение, получаемое в отношении работы по найму, осуществляемой на борту морского, воздушного, или железнодорожного, или автомобильного транспортного средства, облагается налогом только в государстве, в котором эксплуатируется транспортное средство. А в

¹² Арутюнова О.Л. Аренда транспортного средства с экипажем: как платить налоги / Журнал «Российский налоговый курьер» №6, 2004 г.

Договоре между Российской Федерацией и США об избежании двойного налогообложения от 17.06.92 говорится, что вознаграждение от работы по найму в качестве члена постоянного экипажа морского или воздушного судна, используемого в международных перевозках, облагается налогом в государстве, в котором находится постоянное местожительство работника.

Налог на добавленную стоимость

Реализация услуг на территории Российской Федерации признается объектом обложения НДС (п. 1 ст. 146 НК РФ). Кто оказывает услуги – иностранный или российский арендодатель, значения не имеет. Если перевозки осуществляются только по территории России, определить объект налогообложения не составляет труда. Напомним, что статья 149 НК РФ освобождает от обложения НДС часть услуг, оказываемых по договору аренды транспортного средства с экипажем. А именно:

- услуги, оказываемые непосредственно в аэропортах и воздушном пространстве Российской Федерации по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание (пп. 22 п. 2);
- работы и услуги по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах и лоцманская проводка (пп. 23 п. 2).

Бывает так, что начальный или конечный пункт находится за пределами РФ или часть маршрута пролегает по территории, не относящейся к России. До внесения поправок Федеральным законом от 29.05.2002 № 57-ФЗ нередко возникали споры, как в этих случаях определять места реализации услуг.

Теперь в целях исчисления НДС местом осуществления деятельности не признается территория РФ, если перевозка осуществляется между портами, находящимися за пределами территории РФ. Но это относится только к арендодателям воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания по договору аренды с экипажем (п. 2 ст. 148 НК РФ).

Следовательно, услуги по предоставлению в аренду железнодорожного и автомобильного транспорта считаются осуществленными на территории Российской Федерации, даже если один из пунктов – отправления или назначения – находится за пределами РФ.

Кроме того, местом реализации работ и услуг, сопутствующих аренде транспортного средства, признается место реализации услуг по аренде (п. 3 ст. 148 НК РФ).

Место оказания услуг подтверждают контракт и документы, свидетельствующие о факте оказания услуг (п. 4 ст. 148 НК РФ).

Если арендованное транспортное средство используется для перевозки экспортных или импортных товаров российским перевозчиком, товаров, помещенных под таможенный режим переработки на территории РФ и таможенный режим транзита, НДС исчисляется по нулевой ставке (п. 1 ст. 164 НК РФ). Но при условии, что арендодатель представит все документы, предусмотренные статьей 165 НК РФ. Документы должны быть оформлены таким образом, чтобы можно было четко определить, кто является перевозчиком, отправителем и получателем товара.

К работам и услугам, стоимость которых облагается НДС по ставке 0%, относятся сопровождение, транспортировка, погрузка и перегрузка товаров и иные подобные работы. Какие работы следует относить к иным подобным работам и услугам, непосредственно связанным с производством и реализацией? Это работы и ус-

луги по погрузке, перегрузке, разгрузке, сопровождению, экспедированию, хранению, сортировке экспортируемых товаров, выполняемые российскими перевозчиками либо иными лицами.

Налоговая база при осуществлении перевозок пассажиров, багажа, грузов или почты железнодорожным, автомобильным, воздушным, морским или речным транспортом определяется как стоимость перевозки (без включения в нее НДС и налога с продаж). Это не распространяется на перевозки пассажирским городским и пригородным транспортом и перевозки, предусмотренные международными договорами или соглашениями. При осуществлении воздушных перевозок пределы территории РФ определяются по начальному и конечному пунктам авиарейса (ст. 157 НК РФ).

Международный договор РФ – это международное соглашение, заключенное РФ с иностранным государством (или государствами) либо с международной организацией в письменной форме. Регулируется такое соглашение международным правом, независимо от того, заключено оно в одном документе или в нескольких связанных между собой документах, а также независимо от его конкретного наименования. Так сказано в статье 2 Федерального закона от 15.07.95 № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации».

Таким образом, облагать НДС услуги, оказываемые по договору аренды транспортного средства с экипажем, по ставке 0% можно только в пределах территории РФ. Соответственно и возместить «входной» НДС можно только по указанным оборотам. Услуги, оказываемые за пределами территории РФ, не облагаются «российским» НДС. Следовательно, объект налогообложения по ним просто отсутствует.

Вопрос в том, как определить, какая часть оплаты за аренду относится к перевозке по территории РФ, а какая – за ее пределами. Во избежание разногласий с налоговыми органами целесообразно составить договор таким образом, чтобы оплату можно было однозначно распределить на относящуюся и не относящуюся к услугам в пределах РФ. Например, указать сумму арендной платы в день или четко определить стоимость услуг на территории РФ и за ее пределами.

Пример 5

Российская организация зафрахтовала морское судно у иностранного перевозчика на условиях тайм-чартера. Согласно договору перевозчик должен доставить груз из Новой Зеландии в Новороссийск. Срок действия договора – 30 дней. Размер фрахта 400 долл. США за каждый день аренды. Во время рейса судно находилось в территориальных водах РФ пять дней. Сумма фрахта за время нахождения в территориальных водах РФ составила 2000 долл. США (400 долл. США * 5 дн.).

Перевозчик не является российским, поэтому подпункт 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ применить нельзя. Следовательно, с суммы фрахта за дни нахождения в территориальных водах РФ придется заплатить НДС. Его должна исчислить и заплатить российская организация, являющаяся налоговым агентом по отношению к иностранному перевозчику в соответствии со статьей 161 НК РФ.

Таким образом, сумма НДС составит 360 долл. США (2000 долл. США * 18%).

Сумма фрахта за дни нахождения за пределами РФ – 10 000 долл. США [400 долл. США * (30 дн. – 5 дн.)]. Эта сумма на территории РФ НДС не облагается.

Таблица 2

**РАСХОДЫ ПО ДОГОВОРУ АРЕНДЫ ТРАНСПОРТНОГО СРЕДСТВА,
УМЕНЬШАЮЩИЕ НАЛОГООБЛАГАЕМУЮ ПРИБЫЛЬ**

Виды расходов	У арендатора	У арендодателя	Примечание
Арендная плата	Расходы, связанные с производством и реализацией (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ)	-	-
Содержание транспортного средства	-	Расходы, связанные с производством и реализацией (пп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ), или внереализационные расходы (пп. 1 п. 1 ст. 265 НК РФ)	Если по договору эти расходы осуществляет арендатор, арендодатель обязан ему их возместить. Правовых оснований для включения их в налоговую базу у арендатора нет в силу статьи 634 ГК РФ
Техническое обслуживание транспортного средства	-	Расходы, связанные с производством и реализацией (п. 1 ст. 254 НК РФ), или внереализационные расходы (пп. 1 п. 1 ст. 265 НК РФ)	
Текущий и капитальный ремонт	-	Прочие расходы (ст. 260 НК РФ) или внереализационные расходы (пп. 1 п. 1 ст. 265 НК РФ)	
Коммерческая эксплуатация транспортного средства (в том числе топливо)	Расходы, связанные с производством и реализацией (статьи 254 и 264 НК РФ)	-	
Услуги и содержание экипажа (в том числе питание экипажей морских, речных и воздушных судов)	Расходы, связанные с производством и реализацией (п. 21 ст. 255 НК РФ)	Расходы, связанные с производством и реализацией (ст. 255 НК РФ)	Осуществляет арендодатель, если договором не установлено иное*
	Подпункт 13 пункта 1 статьи 264 НК РФ, в пределах норм, утвержденных постановлением Правительства РФ от 07.12.2001 г. № 861		
Страхование транспортного средства	Расходы, связанные с производством и реализацией (ст. 263 НК РФ)		
Страхование ответственности за ущерб, который может быть причинен в связи с эксплуатацией транспортного средства	Расходы, связанные с производством и реализацией, только в случае, если такое страхование является условием осуществления деятельности в соответствии с международными обязательствами Российской Федерации или общепринятыми международными нормами (пп. 8 п. 1 ст. 263 НК РФ)		

*Расходы на содержание экипажа учитываются только в том случае, если они не указаны в статье 270 НК РФ. Кроме того, нужно учитывать положения статьи 11 ТК РФ. В ней говорится, что если в судебном порядке установлено, что договором гражданско-правового характера фактически регулируются трудовые отношения между работником и работодателем, то к таким отношениям применяются положения трудового законодательства.

Налог на прибыль

Вопрос, какие расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль, решается в зависимости от того, как составлен договор. Часть расходов, которые согласно Гражданскому кодексу обязан нести арендодатель, несет только арендодатель, независимо от того, кто их фактически осуществлял. Это расходы на поддержку транспортного средства в надлежащем состоянии, текущий и капитальный ремонт, предоставление принадлежности, необходимых для эксплуатации транспортного средства (ст. 634 ГК РФ).

Члены экипажа всегда являются работниками арендодателя (п. 2 ст. 635). Расходы же на оплату услуг экипажа и его содержание оплачивает сторона, которая их осуществляет по договору. Причем у арендодателя расходы будут квалифицироваться как расходы, связанные с производством и реализацией, или внереализационные расходы, в зависимости от того, на какой основе предоставляется транспортное средство в аренду: на систематической или нет. Расходы, осуществляемые сторонами и включаемые в налогооблагаемую базу, приведены в табл. 2¹³.

¹³ Арутюнова О.Л. Аренда транспортного средства с экипажем: как платить налоги / Журнал «Российский налоговый курьер» №6, 2004 г.

На арендатора могут возлагаться обязанности налогового агента не только по налогу на добавленную стоимость и НДС, но и по налогу на прибыль. В случае, когда российский арендатор арендует транспортное средство у иностранной организации и иностранный арендодатель имеет постоянное представительство в Российской Федерации, он уплачивает налог на прибыль самостоятельно (ст. 307 НК РФ) по ставкам, установленным п. 1 статьи 284 Кодекса. Если иностранный арендодатель не имеет постоянного представительства – арендатор является по отношению к нему налоговым агентом (пп. 7 п. 1 ст. 309 НК РФ). Следовательно, арендатор обязан удержать налог из выплачиваемых арендодателю доходов (пп. 2 п. 2 ст. 284 НК РФ). При этом необходимо учитывать нормы соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных с разными странами.

Учет операций по аренде транспортного средства без экипажа – когда арендатор своими силами эксплуатирует и обслуживает арендованный транспорт – ведется в том же порядке, что и по арендованным транспортным средствам без экипажа. Но в этом случае у арендатора не возникает обязанностей налогового агента по НДС (за исключением ситуации, когда транспортное средство арендуется у физического лица) и обязанности уплаты ЕСН с суммы вознаграждения членам экипажа, не являющимся работниками арендатора.

4. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ В УСЛОВИЯХ ДОЛГОСРОЧНОЙ АРЕНДЫ

Долгосрочная аренда основных средств рассматривается как **аренда с правом выкупа и финансовая аренда (лизинг)**. Различие между ними связано с тем, что в операциях аренды с правом выкупа речь идет об имуществе, ранее находившемся в эксплуатации у арендодателя. В условиях финансовой аренды объектом договора является новое имущество с четко определенными объемом передаваемых прав собственности и сроком пользования, порядком учета, содержания и ремонта, а также расчетов (графика платежей) и пр. Финансовая аренда согласно ст. 665 ГК РФ предусматривает приобретение в собственность арендодателем определенного имущества у продавца, указанного арендатором, с последующим предоставлением ему данного имущества за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей. Статья 2 Закона «О лизинге» дополняет, что такая сделка должна предусматривать, кроме того, и на определенных условиях право выкупа имущества покупателем (лизингополучателем).

В соответствии с Международным стандартом 17, посвященным учету аренды, отличительные признаки финансовой аренды следующие:

- участниками сделки по договору являются три стороны: завод-изготовитель, покупатель и лизинговая компания или гражданин-предприниматель, имеющие лицензию на осуществление такого рода деятельности;
- объектом сделки является **новое имущество**. Прежде всего это активная часть имущества (машины и оборудование);
- имущество приобретает у завода-изготовителя по указанию лизингополучателя;
- такое имущество предназначено для использования лизингополучателем только в предпринимательских целях. Поэтому лизинговые платежи следует рассматривать как часть его текущих издержек, формирующих себестоимость продукции (работ, услуг);
- в зависимости от условий договора по окончании срока аренды арендатор может приобрести такое имущество в собственность, вернуть его лизингодателю или переоформить договор на более льготных условиях;
- все риски и вознаграждения (доходы) от пользования подобным имуществом переходят к арендатору.

В более широком аспекте объектом лизинга могут быть предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое движимое и недвижимое имущество, которое относится к основным средствам и используется в предпринимательской деятельности.

Лизингополучателем признается юридическое лицо или гражданин, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя, получающие имущество в пользование по договору лизинга за определенную плату. Не могут быть предметом лизинга земельные участки и другие природные объекты, а также имущество, которое по законодательству запрещено для свободного обращения или для которого установлен отдельный порядок обращения.

Продавцом лизингового имущества является организация-изготовитель или другое юридическое лицо, или гражданин, продающий имущество, являющееся объектом лизинга.

На рынке лизинговых услуг в качестве лизингодателя выступают:

- финансовые лизинговые компании;
- брокерские лизинговые фирмы;
- банковские организации;
- страховые пенсионные фонды;
- филиалы промышленных корпораций и банков, занимающиеся лизинговым обслуживанием;
- специализированные (сервисные) лизинговые компании, ориентирующие свою деятельность на узкий сегмент рынка, поставляющие оборудование определенного типа, как правило, предприятиям малого бизнеса.

Статья 326 ГК РФ рассматривает арендатора и арендодателя как солидарных кредиторов в отношениях с продавцом. При этом следует отметить, что солидарная ответственность для арендатора наступает только с момента перехода на него риска случайной гибели или случайной порчи имущества. Указанные обстоятельства, равно как и последствия, вытекающие от неисполнения обязательств по платежу, наступают с даты передачи ему арендованного имущества, если иное не предусмотрено договором финансовой аренды. В то же время для арендодателя отмеченные обстоятельства влекут за собой ответственность перед продавцом на более ранней стадии.

Солидарная ответственность арендодателя и арендатора по отношению к продавцу отсутствует непосредственно между первыми участниками сделки, если иное не предусмотрено договором. Тем не менее такая ситуация не исключает расчетные взаимоотношения этих участников как объектов учета. Более того, если по договору финансовой аренды ответственность за выбор продавца возлагается на арендодателя, объектом учета становятся и обязательства, вытекающие из договора купли-продажи. Весь вопрос сводится лишь к тому, в каком соотношении эти обязательства арендатор сочтет необходимым предъявить к продавцу и арендодателю.

Лизинговые операции предусматривают возможность оплаты приобретаемого имущества частями в течение срока долгосрочной аренды. По истечении данного срока имущество в соответствии с условиями договора выкупается с переходом права собственности к новому владельцу-лизингополучателю или возвращается прежнему владельцу-лизингодателю.

По сроку действия различают:

- **долгосрочный лизинг** – осуществляемый в течение трех и более лет;
- **среднесрочный лизинг** (хайринг) – на срок от полутора до трех лет;
- **краткосрочный лизинг** (рентинг, чартер) – на срок менее полутора лет.

Собственностью лизингополучателя признается имущество, если оно в период действия договора полностью амортизировано и иное не предусмотрено договором.

Наряду с финансовым лизингом различают возвратный и оперативный лизинг.

Возвратный лизинг представляет собой разновидность финансового лизинга. Здесь продавец (поставщик) предмета лизинга одновременно является и лизингополучателем. Такой вариант имеет место, когда лизинговая компания приобретает имущество у предприятия-изготовителя, приходит на свой баланс и в дальнейшем передает его предприятию по договору с последующим возмещением в виде арендной платы. Объект после этого становится собственностью покупателя.

Оперативный лизинг означает, что после погашения лизингополучателем полной суммы по договору

предмет лизинга возвращается лизингодателю. Последний не теряет право собственности на данный объект, в связи с чем он может быть передан в лизинг несколько раз до полного погашения его стоимости. Поэтому переход права собственности на предмет лизинга может быть оформлен на основании договора купли-продажи.

Независимо от вида лизинга в договоре лизинговой сделки могут быть предусмотрены различные дополнительные услуги (проведение монтажных, шефмонтажных и пусконаладочных работ, послегарантийное обслуживание и ремонт и пр.).

Основные требования к договору лизинга:

- лизингополучатель, если иное не предусмотрено договором, имеет право на выбор лизингодателя в определении объекта лизинга;
- приобретение лизингового имущества допускается лизингополучателем только в целях предпринимательской деятельности;
- лизингодатель приобретает лизинговое имущество у продавца данного имущества только на условиях его передачи в финансовую аренду лизингополучателю. При этом продавцом может выступать не только предприятие-изготовитель, но и любая коммерческая организация;
- период, на который предоставляется лизинг, не должен превышать срок службы данного объекта, чем стимулируется своевременное возмещение его морального износа. Более того, лизингополучателю разрешается, если это не предусмотрено договором, применять механизм ускоренной амортизации;
- размер платежа по лизингу должен компенсировать первоначальную стоимость такого имущества на дату заключения договора, независимо от его условий, с учетом перехода права владения к новому владельцу и возврата лизингополучателю. Не исключается при этом и досрочный выкуп. Ограничением может быть лишь одно условие: исключается неоднократное переоформление договора по лизинговому имуществу в течение его нормативного срока службы. Содержание финансовой аренды, как видим, имеет много общего с долгосрочной арендой по срокам, условиям выполнения обязательств, предусмотренных договором в части перехода собственности к новому владельцу, и т. п. Отличие проявляется в количестве участников сделки. В условиях долгосрочной аренды их два, а финансовой – три. Некоторые отличия касаются условий эксплуатации лизингового имущества.

Для лизингодателя оказание услуг представляет продолжение прямых инвестиций, которые лизингополучатель должен компенсировать в любой материальной или денежной форме, а также выплатить соответствующее вознаграждение сверх инвестиционных издержек. Размер платы исчисляется суммой арендных платежей, составляющими частями которых являются:

- сумма, возмещающая полную (или близкую к ней) стоимость лизингового имущества;
- сумма, выплачиваемая лизингодателю за кредит, использованный им для приобретения имущества по лизинговому договору;
- комиссионное вознаграждение лизингодателю;
- в случае страхования имущества – сумма страхового вознаграждения;
- другие затраты лизингодателя, предусмотренные договором финансовой аренды.

Погашение указанных расходов лизингополучатель начинает с момента использования лизингового имущества, если иное не предусмотрено договором лизинга. Инвестиционные издержки возмещаются лизингополучателем по фактическим затратам, так как в противном случае неизбежно возникает прибыль или убыток. Затраты делятся на текущие (связанные с текущей дея-

тельностью лизингодателя по реализации лизингового договора) и капитальные (включаемые в балансовую стоимость лизингового имущества). Учет тех и других зависит от условий договора, в том числе от того, кто является балансодержателем предмета лизинга. Лизингополучатель при осуществлении договора также может нести как текущие, так и капитальные затраты.

Учет у лизингодателя и лизингополучателя

В соответствии с п. 1 ст. 28 Федерального закона от 29.10.98 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (с изм. и доп. на 23.12.03 г.) в лизинговые платежи, наряду с возмещением затрат, включается доход лизингодателя. Под доходом лизингодателя понимается не вся сумма лизинговых платежей (приказ Минфина России от 17.02.97 г. № 15, утвердивший Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга), а только его вознаграждение, определенное сверх инвестиционных затрат. До внесения изменений или разъяснений в нормативные документы, регулирующие бухгалтерский учет лизинговых операций, необходимо пользоваться этим приказом, согласно которому на балансе лизингодателя доход по лизинговым платежам отражается в полной сумме на счете **90 «Продажи», субсчет «Выручка»**, а все затраты (инвестиционные и общехозяйственные) на счетах **20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы»**.

Лизинговый договор реализуется в результате последовательных этапов:

- приобретение лизингового имущества;
- текущие расчеты по сделке;
- завершение договора.

На практике возможны случаи:

лизинговое имущество находится на балансе лизингополучателя либо на балансе лизингодателя; оборудование приобретает на условиях возвратного лизинга;

по окончании договора лизинга оборудование переходит в собственность лизингополучателя либо возвращается к лизингодателю.

Этап 1. Приобретение лизингового имущества

Приобретение лизингового имущества включает следующие основные операции:

- текущие расчеты по сделке;
- учет затрат по приобретению лизингового имущества;
- расчеты по сопутствующим договорам, связанным с приобретением лизингового имущества;
- оприходование на балансе лизингодателя лизингового имущества, передача предмета лизинга лизингополучателю на баланс (если это предусмотрено договором).

Следует отметить, что передача на баланс лизингополучателя лизингового имущества противоречит принципу имущественной обособленности предприятия, декларируемому ГК РФ, Федеральным законом от 21.11.96 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», а также ПБУ 1/98 «Учетная политика организации». Однако, приказом Минфина России № 15¹⁴ предусмотрено отражение в бухгалтерском учете передачи лизингового имущества на баланс лизингополучателя с использованием счета **91 «Прочие доходы и расходы», субсчет**

¹⁴ Приказ Минфина РФ от 17 февраля 1997 г. № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» (с изменениями от 23 января 2001 г.).

«Прочие расходы», несмотря на то, что перехода права собственности не осуществляется. Не проясняют ситуацию Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н, и Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. В соответствии с этими документами имущество лизингодателя учитывается на его балансе при приобретении прав собственности на него.

Кроме того, существующая практика судебных разбирательств показывает, что в случае банкротства лизингополучателя, который имеет на балансе лизинговое имущество, лизингодатель ставится в равные с прочими кредиторами условия, т.е. в пятую очередь погашения задолженности. Бремя доказывания прав собственности на объект лизинга при отсутствии его на балансе лизингодателя лежит на лизингодателе.

Этап 2. Текущие расчеты по лизинговой сделке

Одним из основных приложений к договору лизинга является график платежей, устанавливающий объемы и сроки начисления и оплаты лизинговых платежей лизингополучателя. Суммы и сроки начисления необязательно должны совпадать с суммами и сроками оплаты, поскольку порядок начисления регламентирован нормативными документами по бухгалтерскому учету, а порядок оплаты – исключительно договором. Однако итоги сумм начисленных и сумм к оплате должны быть равны. При не совпадающих по времени графиках начислений и оплат у сторон возникает дебиторская либо кредиторская текущая задолженность. Операция авансирования лизингополучателем не описана в приказе № 15. Но в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов арендодателю необходимо учитывать указанные поступления по **Кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Доходы, полученные в счет будущих периодов»** в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Структуру и порядок расчета регламентируют Методические рекомендации по расчету лизинговых платежей, утвержденные Минэкономки России и Минфином России 16.04.96 г. Согласно этому документу в состав лизингового платежа включаются амортизация, проценты по кредитам, комиссионное вознаграждение, дополнительные услуги и НДС.

Доминирующая составляющая лизингового платежа – амортизация. Согласно п. 7 ст. 259 НК РФ к основной норме амортизации налогоплательщик, у которого объект лизинга учитывается на балансе, вправе применять коэффициент ускорения не выше 3. Для целей бухгалтерского учета амортизационные отчисления могут начисляться одним из четырех способов, указанных в п. 18 ПБУ 6/01. Ускоренное начисление амортизации этим документом не предусмотрено. Однако, срок полезного использования объекта лизинга следует определять исходя из срока договора, что дает возможность обложить налоговую и бухгалтерскую суммы амортизации.

В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объект основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным

рыночным ценам с отнесением возникающих разниц на добавочный капитал организации, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

В процессе реализации договора возможно хищение предмета лизинга при отсутствии договора имущественного страхования. Согласно ст. 26 Закона № 164-ФЗ утрата предмета лизинга или утрата предметом лизинга своих функций по вине лизингополучателя не освобождает лизингополучателя от финансовых обязательств по договору лизинга. Это обстоятельство, как правило, предусматривается в договорах лизинга. В случае хищения предмета лизинга инвентаризационной комиссией фиксируется факт его недостачи, на основании которого осуществляется списание предмета лизинга с баланса лизингодателя, отнесение недостачи за счет виновного и фиксирование разности между суммой договора лизинга и недоамортизированной стоимостью выбывшего имущества на **счете 98, субсчет «Разница между суммой, подлежащей взысканию, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей»**.

В ходе реализации договора объекту лизинга может потребоваться капитальный ремонт. В зависимости от условий договора обязанность капитального ремонта должна быть закреплена за одной из сторон. В этом случае стороны могут создавать резерв на капитальный ремонт, если эта возможность предусмотрена их учетной политикой. Если создание резерва не предусмотрено учетной политикой, то лизингодатель имеет право включать фактические затраты по ремонту в состав лизинговых платежей, заключив дополнительное соглашение с лизингополучателем.

Этап 3. Завершение договора лизинга

В соответствии с условиями договора финансовой аренды лизингополучатель по окончании срока договора вправе приобрести имущество в собственность (ст. 624 ГК РФ), возобновить договор на более льготных условиях или же вернуть имущество лизингодателю. Таким образом, существуют следующие варианты завершения лизинговой сделки:

- завершение по истечении срока договора. В этом случае может произойти либо возврат имущества лизингодателю, либо выкуп лизингового имущества, т.е. право собственности перейдет к лизингополучателю;
- завершение лизинговой сделки до истечения срока договора. В этом случае может произойти досрочный выкуп либо прерывание договора лизинга и возврат имущества лизингодателю. Такой исход возможен, если лизингополучатель не выполнил своих обязательств.

Если при завершении сделки не происходит смены балансодержателя или стоимость лизингового имущества была полностью погашена в течение времени действия договора, то отражение в бухгалтерском учете таких операций не вызывает трудностей. Однако, у сторон лизингового договора возникнут вопросы в случае перехода лизингового имущества с одного баланса на другой, если имущество не полностью амортизировано.

Кроме того, при отражении в учете необходимо принимать во внимание:

- предусматривали ли лизинговые платежи полное погашение стоимости имущества;
- планирует ли лизингодатель в случае возврата использовать возвращенное имущество в качестве предмета лизинга повторно.

При досрочном выкупе в момент выкупа лизингодатель получает доход, который он планировал получать

в течение оставшегося срока договора. Лизингополучатель же, расплатившись с лизингодателем, должен списывать понесенные при выкупе затраты равномерно в течение ранее установленного договором срока. Следует отметить, что в приказе не регламентирован порядок отражения в учете операций по досрочному выкупу имущества у лизингодателя, кроме операций учета дохода в виде досрочно начисленных платежей по **Дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и Кредиту счета 90, субсчет «Выручка»**, что представляется не совсем обоснованным, поскольку в данной ситуации происходит выкуп имущества, традиционно отражаемый на **счете 91**.

Бухгалтерский учет у лизингодателя при наличии имущества на его балансе.

Затраты, связанные с приобретением лизингового имущества за счет собственных или заемных средств, отражаются по **Дебету счета 08, субсчет «Приобретение объектов основных средств»** в корреспонденции со **счетом 60**. Имущество, предназначенное для сдачи в лизинг по договору, в сумме всех затрат, связанных с его приобретением и доведением до состояния, пригодного к эксплуатации, приходится по **Дебету счета 03, субсчет «Имущество для сдачи в аренду»** в корреспонденции со **счетом 08**. Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество поставляется его продавцом непосредственно лизингополучателю, минуя лизингодателя, то указанные записи делаются в бухгалтерском учете транзитом на основании первичного учетного документа лизингополучателя.

Что касается применения налогового вычета «входного» НДС по затратам на приобретение и сооружение лизингового имущества, то позиция налоговых органов по этому вопросу изложена в письме МНС России от 29.06.2004 № 03-2-06/1/1420/22¹⁵.

В нем сказано следующее: несмотря на то, что согласно законодательству о лизинге лизинговая деятельность определяется как вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его в лизинг, для целей исчисления НДС это не означает, что передача объекта лизинга лизингополучателю является передачей имущества инвестиционного характера. При передаче объекта лизинга лизингополучателю происходит не передача имущества в порядке инвестирования, а оказание платной услуги по приобретению и предоставлению имущества в пользование. При этом данная услуга является объектом налогообложения по НДС (п. 1 ст. 146 НК РФ). Предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя (ст. 11 Закона № 164-ФЗ).

Таким образом, лизингодатель вправе принять «входной» НДС к вычету в общеустановленном порядке, при соблюдении обязательных условий, установленных статьями 171 и 172 НК РФ:

- использование имущества в деятельности, облагаемой НДС;
- наличие счета-фактуры, выставленного лизингодателем продавцом предмета лизинга (организациями, выполнившими работы, связанные с приобретением и сооружением этого объекта), а также регистрация счета-фактуры в книге покупок;
- наличие документов, подтверждающих фактическую оплату сумм НДС поставщику предмета лизинга;

- принятие на учет приобретенного налогоплательщиком предмета лизинга.

Причем вычет НДС возможен вне зависимости от того, на чьем балансе предмет лизинга будет учитываться согласно договору лизинга, – лизингодателя или лизингополучателя.

Начисление амортизационных отчислений на полное восстановление лизингового имущества, учитываемого лизингодателем на своем балансе (на **счете 03**), производится одним из четырех способов, предусмотренных ПБУ 6/01.

На сумму начисленной амортизации делается запись: **Дебет 20, Кредит 02**.

Ежемесячно накопленные на **счете 20** суммы списываются в **Дебет счета 90, субсчет «Себестоимость продаж»**.

Причитающиеся по договору лизинга суммы лизинговых платежей за отчетный период отражаются по **Дебету счета 62** в корреспонденции со **счетом 90, субсчет «Выручка»**. Поступление от лизингополучателя лизинговых платежей отражается по **Кредиту счета 62** в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

В случае хищения предмета лизинга производится списание с баланса в соответствии с результатами инвентаризации. Кроме того, лизингополучатель должен компенсировать еще и разницу между суммой непогашенных лизинговых платежей и выявленной недостачи.

В случае осуществления выкупа до истечения договора лизинга досрочно начисленные платежи отражаются по **Дебету счета 62** в корреспонденции со **счетом 90, субсчет «Выручка»**. Выкуп имущества происходит по цене не ниже остаточной стоимости по данным бухгалтерского учета с отражением по **Кредиту счета 91, субсчет «Прочие доходы»** в корреспонденции со **счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**, с одновременным списанием имущества с **Кредита счета 03, субсчет «Имущество для сдачи в аренду»** в **Дебет счета 91, субсчет «Прочие расходы»**.

При возврате лизингового имущества и прекращении использования для лизинга его стоимость переносится с **Кредита счета 03, субсчет «Имущество для сдачи в лизинг»** на **счет 01 «Основные средства»**.

Бухгалтерский учет у лизингодателя при условии передачи имущества на баланс лизингополучателя.

Передача лизингового имущества лизингополучателю отражается на **счете 91**:

по **Кредиту** в корреспонденции со **счетом 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»** на сумму задолженности согласно договору лизинга;

по **Дебету** в корреспонденции со **счетом 03, субсчет «Имущество для сдачи в аренду»** на **стоимость лизингового имущества**;

по **Дебету** в корреспонденции со **счетом 98** на разницу между общей суммой лизинговых платежей согласно договору лизинга и стоимостью лизингового имущества.

При этом лизингодатель учитывает указанное имущество на забалансовом **счете 011 «Основные средства, сданные в аренду»** в разрезе лизингополучателей и видов имущества.

Причитающаяся по договору лизинга сумма лизингового платежа, поступившая в отчетном периоде, отражается по **Кредиту счета 76, субсчет «Задолжен-**

¹⁵ Письмо Управления МНС по г. Москве от 14 июля 2004 г. № 24-14/46279 «О налогообложении НДС».

ность по лизинговым платежам» в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Одновременно разница, учитываемая на **счете 98**, списывается с этого счета в корреспонденции с **Кредитом счета 91, субсчет «Доходы от сдачи имущества в лизинг»** в части разницы между суммой лизинговых платежей и стоимости имущества. На забалансовом **счете 011 «Основные средства, сданные в аренду»** ведется учет по уменьшению стоимости имущества в соответствии с его оплатой в составе лизинговых платежей. Ежемесячно накопленные на **счете 20** суммы списываются в **Дебет счета 91, субсчет «Расходы от сдачи имущества в лизинг»**.

При возврате лизингового имущества остаточная стоимость его на основании первичного учетного документа лизингополучателя, сверенного с данными забалансового учета лизингодателя, отражается по **Дебету счета 03** в корреспонденции со **счетом 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»**. Если при этом возвращается имущество с полностью погашенной стоимостью, то оно приходится на **счет 03** по условной оценке 1 руб.

В случае хищения предмета лизинга лизингодатель в соответствии с результатами инвентаризации списывает имущество со **счета 011 «Основные средства, сданные в аренду»**, при этом задолженность, учитываемая на **Дебите счета 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»** переносится в **Дебет счета 76, субсчет «Расчеты по претензиям»**. При погашении этой задолженности в корреспонденции со счетами учета денежных средств разница, учитываемая на **счете 98**, списывается в **Кредит счета 91, субсчет «Доходы от возмещения ущерба»** в соответствии с графиком возмещения ущерба.

Налоговый учет лизинговых операций у лизингодателя

В налоговом учете имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга), включается в состав амортизируемых основных средств (в соответствующую амортизационную группу) той стороной, у которой оно должно учитываться по договору лизинга. Об этом сказано в пункте 7 статьи 258 НК РФ. Расходы на приобретение амортизируемого имущества уменьшают налогооблагаемую прибыль не одновременно (п. 5 ст. 270 НК РФ), а через начисление амортизации. Причем на основании пункта 7 статьи 259 НК РФ к основной норме амортизации налогоплательщик, у которого лизинговое имущество учитывается согласно условиям договора лизинга, вправе применять специальный коэффициент, но не выше 3. Таким образом, если объект лизинга учитывает на балансе лизингодатель, то в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, он ежемесячно отражает суммы начисленной амортизации по данному имуществу.

Следует учитывать, что согласно пункту 5 статьи 15 Закона № 164-ФЗ за пользование предметом лизинга лизингополучатель выплачивает лизингодателю лизинговые платежи. Порядок и сроки их уплаты предусматриваются договором лизинга. При этом под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга. В нее входит:

- возмещение затрат лизингодателя на приобретение и передачу предмета лизинга лизингополучателю;

- возмещение затрат, связанных с оказанием других услуг, предусмотренных договором лизинга;
- доход лизингодателя.

В общую сумму договора лизинга может быть включена выкупная цена предмета лизинга. Для этого в договоре лизинга должен быть предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю. На это указывает пункт 1 статьи 28 Закона № 164-ФЗ.

Таким образом, лизингодатель для целей налогообложения прибыли отражает полученные от лизингополучателя лизинговые платежи в составе доходов от реализации. Если лизингодатель применяет метод начисления, то моментом признания дохода согласно подпункту 3 пункта 4 статьи 271 НК РФ является:

- дата осуществления расчетов в соответствии с условием заключенных договоров;
- или дата предъявления налогоплательщику документов, подтверждающих произведенные расчеты;
- или последний день отчетного (налогового) периода.

При получении лизингодателем аванса, например, за квартал, доход признается ежемесячно равными долями.

В договоре лизинга может быть установлен неравномерный график осуществления лизинговых платежей. При этом они могут быть неравной стоимости. В такой ситуации доход по лизинговой сделке в налоговом учете лизингодателя должен признаваться в соответствии с графиком, установленным договором, поскольку в пункте 2 статьи 28 Закона № 164-ФЗ сказано, что размер, способ осуществления и периодичность лизинговых платежей определяются договором лизинга.

Если лизингодатель применяет кассовый метод, то его доход признается на дату фактического поступления лизинговых платежей на его расчетный счет или в кассу (п. 2 ст. 273 НК РФ). При этом, если лизингодатель получит авансовый платеж за несколько месяцев, вся сумма платежа включается в доходы от реализации текущего месяца. То есть того месяца, в котором был фактически получен авансовый платеж.

Пример 6¹⁶

Лизингодатель в ноябре 2004 года приобрел у поставщика по договору купли-продажи оборудование. Первоначальная стоимость оборудования в налоговом и бухгалтерском учете равна 997 200 руб.

31 декабря 2004 года лизингодатель передал это оборудование лизингополучателю в лизинг сроком на 3 года (36 мес.). Общая сумма лизинговых платежей составляет 1 274 400 руб. (в том числе НДС – 194 400 руб.). В эту сумму включена стоимость оборудования – 1 176 696 руб. (в том числе НДС – 179 496 руб.).

Оборудование в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, относится к пятой амортизационной группе.

В нее входит имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно. Лизингодатель установил в налоговом учете срок полезного использования этого оборудования, равный 9 годам (108 мес.). В целях налогообложения прибыли амортизация объекта лизинга производится с применением коэффициента 3. В бухгалтерском учете срок использования оборудования установлен исходя из срока договора ли-

¹⁶ Матиташвили А.А. Лизинговые сделки: учет и налогообложение у лизингодателя. Журнал «Российский налоговый курьер» №4, 2005г.

зинга, то есть 3 года. Лизингодатель исчисляет НДС «по отгрузке». Для целей налогообложения прибыли применяется метод начисления. В целях бухгалтерского и налогового учета амортизация начисляется линейным методом.

Условиями договора установлено, что лизингополучатель уплачивает лизинговые платежи ежемесячно в размере:

1 274 400 руб. / 36 мес. = 35 400 руб. (в том числе НДС – 5400 руб.).

Лизинговое имущество находится на балансе лизингодателя. По окончании договора при условии погашения всей суммы лизинговых платежей право собственности на оборудование переходит к лизингополучателю.

В налоговом учете лизингодатель ежемесячно отражает:

- в составе доходов – доход от реализации в сумме 30 000 руб.;
- в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, – начисленную по оборудованию амортизацию в сумме 27 700 руб. (997 200 руб. / 108 мес. * 3).

Ежемесячно с выручки от реализации услуги по договору лизинга лизингодатель исчисляет и уплачивает в бюджет НДС в сумме 5 400 руб.

В бухгалтерском учете лизингодателя нужно сделать следующие записи:

31 декабря 2004 года (на дату передачи оборудования лизингополучателю)

Дебет 03 субсчет «Имущество, переданное в лизинг» Кредит 03 субсчет «Имущество, предназначенное для передачи в лизинг» 997 200 руб. – учтено оборудование в составе имущества, переданного в лизинг;

в январе 2005 года и далее ежемесячно в течение срока договора лизинга

Дебет 20 Кредит 02 27 700 руб. (997 200 руб. / 36 мес.) – начислена амортизация по оборудованию, переданному в лизинг;

Дебет 76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» Кредит 90-1 35400 руб. – отражен доход по лизинговой деятельности (за текущий месяц);

Дебет 90-2 Кредит 20 27 700 руб. – списаны текущие затраты лизингодателя (ежемесячно в течение срока действия договора лизинга);

Дебет 90-3 Кредит 68 5 400 руб. – начислен НДС к уплате в бюджет;

на дату получения лизингового платежа

Дебет 51 Кредит 76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» 35 400 руб. – поступил лизинговый платеж по договору (ежемесячно в течение действия договора лизинга).

По окончании срока договора лизинга при переходе права собственности на оборудование от лизингодателя к лизингополучателю (при выкупе лизингового имущества по договору купли-продажи) в том случае, если лизинговое имущество полностью самортизировано, в учете лизингодателя делается такая запись:

Дебет 02 Кредит 03 субсчет «Имущество, переданное в лизинг» 997 200 руб. – списана сумма начисленной амортизации по лизинговому оборудованию.

В случае, когда предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя, передача лизингового имущества лизингополучателю оформляется актами о приеме-передаче основных средств (формы № ОС-1, № ОС-1а и № ОС-1б). Такой порядок установлен постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7.

В налоговом учете поступающие лизинговые платежи (за вычетом НДС) отражаются у лизингодателя в составе доходов от реализации в течение срока действия договора так же, как было рассмотрено ранее (при учете предмета лизинга на балансе лизингодателя). Как уже было сказано, имущество, переданное в финансовую аренду по договору лизинга, включается в соответствующую амортизационную группу той стороной, у которой оно должно учитываться согласно договору (п. 7 ст. 258 НК РФ). Таким образом, если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то амортизацию по такому имуществу лизингодатель не начисляет.

Следует учесть, что до момента выкупа предмета лизинга в налоговом учете лизингодатель не может отразить в составе расходов затраты на приобретение этого объекта, а именно первоначальную стоимость лизингового имущества. Для целей налогообложения прибыли его стоимость может быть учтена в составе расходов одновременно только в момент реализации (ст. 268 НК РФ). Поскольку реализацией признается переход права собственности на объект имущества, то в данном случае первоначальную стоимость предмета лизинга лизингодатель вправе включить в расходы только после получения всех лизинговых платежей по окончании (в последнем месяце) договора лизинга.

В этом случае в конце срока действия договора у лизингодателя возникает убыток. Этот убыток, вызванный неспособностью величины дохода в сумме месячного лизингового платежа и расхода, равного первоначальной стоимости лизингового имущества, лизингодатель вправе учесть одновременно. Причем вне зависимости от того, совпадает ли срок договора лизинга со сроком полезного использования предмета лизинга. Такова позиция Минфина России, изложенная в письмах от 10.06.2004 № 03-02-05/2/35 и от 15.06.2004 № 03-02-05/2/54.

Пример 7¹⁷

Воспользуемся данными примера 6. Предположим, что по условиям договора лизинговое оборудование находится на балансе лизингополучателя. В налоговом учете ежемесячный доход лизингодателя от реализации услуг равен 30 000 руб. Сумма НДС, ежемесячно исчисляемая к уплате в бюджет с лизингового платежа, составляет 5 400 руб.

В бухгалтерском учете лизингодателя нужно сделать следующие записи:

31 декабря 2004 года, на дату передачи имущества лизингополучателю

Дебет 76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» Кредит 91-1 – 1 274 400 руб. – отражена сумма задолженности лизингополучателя по лизинговым платежам;

Дебет 91-2 Кредит 03 997 200 руб. – списана стоимость лизингового имущества;

Дебет 91-2 Кредит 76 субсчет «НДС отложенный» 179 496 руб. – отражен НДС, относящийся к стоимости оборудования;

Дебет 91-2 Кредит 98 97 704 руб. (1 274 400 руб. – 997 200 руб. – 179 496 руб.) – отражена разница между общей суммой лизинговых платежей и стоимостью лизингового имущества;

¹⁷ Матиташвили А.А. Лизинговые сделки: учет и налогообложение у лизингодателя. Журнал «Российский налоговый курьер» №4, 2005 г.

Дебет 011 1 274 400 руб. – отражена на забалансовом счете стоимость переданного лизингового имущества в оценке, предусмотренной договором;

в январе 2005 года и далее ежемесячно в течение срока договора лизинга

Дебет 51 Кредит 76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» 35 400 руб. – поступил лизинговый платеж по договору;

Дебет 76 субсчет «НДС отложенный» Кредит 68 4986 руб. (179 496 руб. / 36 мес.) – начислен НДС к уплате в бюджет со стоимости оборудования;

Дебет 98 Кредит 90-1 2714 руб. (97 704 руб. / 36 мес.) – отражен доход по лизинговой деятельности;

Дебет 90-3 Кредит 68 414 руб. (2714 * 18% / 118%) – начислен НДС к уплате в бюджет с дохода по лизинговой деятельности.

По окончании срока договора лизинга при переходе права собственности на оборудование от лизингодателя к лизингополучателю нужно сделать такую проводку:

Кредит 011 1 274 400 руб. – списана с забалансового учета стоимость лизингового имущества.

В январе 2005 года у лизингодателя сумма прибыли в бухгалтерском учете равна 2300 руб. (2714 руб. – 414 руб.), а в налоговом – 30 000 руб. (35 400 руб. – 5400 руб.). Разница сумм прибыли в налоговом и бухгалтерском учете – 27 700 руб. (30 000 руб. – 2300 руб.).

Эта разница будет сохраняться в течение 35 месяцев. И лишь в последнем, 36-м, месяце в бухучете будет отражена прибыль в сумме 2300 руб., а в налоговом учете – убыток в размере 967 200 руб. (997 200 руб. – 30 000 руб.), поскольку в целях налогообложения одновременно в составе расходов в полной сумме будет учтена первоначальная стоимость лизингового имущества.

Таким образом, в месяце окончания действия договора лизинга разница между суммой прибыли в бухгалтерском учете и убытком в налоговом учете составит 969 500 руб. (967 200 руб. + 2300 руб.).

Следовательно, у лизингодателя в течение 35 месяцев (если он применяет ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль») ежемесячно возникает вычитаемая временная разница на сумму 27 700 руб. В бухгалтерском учете лизингодатель отражает отложенный налоговый актив на сумму 6648 руб. (27 700 руб. * 24%).

За 35 месяцев договора лизинга вычитаемая временная разница составит 969 500 руб. (27 700 руб. * 35 мес.). По окончании срока договора вычитаемая временная разница погашается одновременно на сумму 969 500 руб. Это в свою очередь приводит к полному погашению отложенного налогового актива в сумме 232 680 руб. (969 500 руб. * 24%).

Бухгалтерский учет у лизингополучателя при условии передачи имущества на его баланс

Лизингополучатель приходит имущество, переданное лизингодателем в установленном порядке, по **Дебету счета 08, субсчет «Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга»** в корреспонденции с **Кредитом счета 76, субсчет «Арендные обязательства»**. Если лизингополучатель несет дополнительные затраты по доведению лизингового имущества до состояния, пригод-

ного к эксплуатации, то данные затраты также относятся в **Дебет счета 08, субсчет «Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга»**.

Затраты, связанные с получением лизингового имущества, и стоимость поступившего имущества списываются с **Кредита счета 08, субсчет «Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга»** в **Дебет счета 01, субсчет «Арендное имущество»**. Начисление причитающихся лизингодателю лизинговых платежей отражается по **Дебету счета 76, субсчет «Арендные обязательства»** в корреспонденции со **счетом 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»**.

Начисление амортизационных отчислений на полное восстановление лизингового имущества производится исходя из его стоимости и норм, утвержденных в установленном порядке, либо указанных норм, увеличенных в связи с применением механизма ускоренной амортизации на коэффициент не выше 3, и отражается по **Дебету счетов учета издержек производства (обращения)** в корреспонденции со **счетом 02, субсчет «Амортизация имущества, находящегося в лизинге»**.

Возврат лизингового имущества лизингодателю при условии погашения всей суммы предусмотренных договором лизинга лизинговых платежей отражается на **счете 91** по остаточной стоимости.

При выкупе лизингового имущества и переходе его в собственность лизингополучателя при условии погашения всей суммы предусмотренных договором лизинговых платежей на **счетах 01 и 02 «Амортизация основных средств»** производится внутренняя запись, связанная с переносом данных с субсчета по имуществу, полученному в лизинг, на субсчет собственных основных средств.

При выкупе до истечения срока договора лизинга досрочно начисленные платежи относятся либо в **Дебет счета 97**, либо, в случае принятия лизингополучателем решения об использовании собственных источников, – в **Дебет счета 91, субсчет «Прочие расходы»** с корректировкой налогооблагаемой прибыли в корреспонденции со **счетом 02, субсчет «Амортизация имущества, находящегося в лизинге»**, с переносом данных с субсчетов по имуществу, полученному в лизинг, на субсчета собственных основных средств.

При хищении предмета лизинга производится его списание с баланса лизингополучателя в соответствии с актом инвентаризации с одновременным списанием износа, учтенного на **счете 02, субсчет «Амортизация имущества, находящегося в лизинге»**, и выведением результатов на **счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»**. Сумма недостачи должна быть отнесена в **Дебет счета 76, субсчет «Расчеты по претензиям»**. Кроме того, лизингополучатель должен компенсировать разницу между суммой непогашенных лизинговых платежей и выявленной недостачей, учтенной на **счете 76, субсчет «Расчеты по претензиям»** в соответствии с графиком погашения ущерба.

Пример 8

Организация получает по договору лизинга оборудование сроком на 4 года. Транспортировку лизингополу-

чатель осуществляет своими силами, затраты по которой составляют 6000 руб. Сумма лизинговых платежей составляет 576 000 руб. (в том числе НДС 20% – 96 000 руб.). По окончании договора лизинга предусмотрен переход права собственности на оборудование при условии погашения всей суммы лизинговых платежей, которые погашаются ежемесячно равными долями. По соглашению сторон к оборудованию применяется коэффициент ускоренной амортизации 2. Срок полезного использования оборудования составляет 6 лет.

Поступление оборудования по договору лизинга при учете на балансе лизингополучателя отражается по **Дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение объектов основных средств по договору лизинга»**. По этому же счету отражаются и другие затраты, связанные с транспортировкой оборудования и вводом его в эксплуатацию.

Дебет 08, субсчет «Приобретение объектов основных средств по договору лизинга», Кредит 76, субсчет «Лизинговые обязательства» – 480 000 руб. – получено имущество лизингополучателем по акту приемки-передачи оборудования, по договорной стоимости.

Сумма НДС отражается по **Дебету счета 19** и подлежит вычету по мере погашения лизинговых платежей.

Дебет 19, Кредит 76, субсчет «Лизинговые обязательства» – 96 000 руб. – отражена сумма НДС по приобретенным основным средствам;

Дебет 08, субсчет «Приобретение объектов основных средств по договору лизинга», Кредит 23 – 6000 руб. – отражены расходы по транспортировке оборудования своими силами;

Дебет 01, субсчет «Арендованные основные средства», Кредит 08, субсчет «Приобретение объектов основных средств по договору лизинга» – 486 000 руб. – полученное по договору лизинга оборудование введено в эксплуатацию.

Погашение текущей задолженности по лизинговым платежам происходит согласно установленному графику платежей (в данном примере ежемесячно) за счет уменьшения долгосрочных лизинговых обязательств, учитываемых на **счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Лизинговые обязательства»**.

Дебет 76, субсчет «Лизинговые обязательства», Кредит 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» – 12 000 руб. ($576\,000/12 * 4$) – отражена задолженность перед лизингодателем по лизинговым платежам;

Дебет 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам», Кредит 51 – 12 000 руб. – погашена текущая задолженность по лизинговым платежам;

Дебет 68, Кредит 19 – 2 000 руб. – принят к вычету НДС в части погашенного лизингового платежа.

Так как оборудование по условию договора лизинга учитывается на балансе лизингополучателя, то амортизацию по предмету лизинга начисляет лизингополучатель. При этом согласно п. 7 ст. 259 НК РФ для амортизируемых средств, которые являются предметом договора лизинга, может применяться специальный коэффициент ускорения, не превышающий 3. В описываемом случае коэффициент ускорения равен 2, а срок полезного использования составляет 6 лет.

Дебет 20, Кредит 02, субсчет «Амортизация арендованных основных средств» – 13 365 руб.

($486\,000 * 33\%/12$) – начислена амортизация по полученному в лизинг оборудованию.

При выкупе лизингового имущества и переходе его в собственность лизингополучателя при условии погашения всей суммы предусмотренных договором лизинга лизинговых платежей производится на **счетах 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств»** внутренняя запись, связанная с переносом данных с субсчета по имуществу, полученному в лизинг, на субсчет собственных основных средств.

Дебет 01, субсчет «Собственные основные средства», Кредит 01, субсчет «Арендованные основные средства» – 486 000 руб. – оборудование отражено в составе собственных средств;

Дебет 02, субсчет «Амортизация арендованных основных средств», Кредит 02, субсчет «Амортизация собственных основных средств» – 486 000 руб. – амортизация, начисленная по предмету лизинга, отражена в составе амортизации собственных основных средств.

Бухгалтерский учет у лизингополучателя в случае учета имущества на балансе лизингодателя

Стоимость лизингового имущества, поступившего лизингополучателю, учитывается на забалансовом **счете 001 «Арендованные основные средства»**. Начисление причитающихся лизингодателю лизинговых платежей за отчетный период отражается по **Кредиту счета 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»** в корреспонденции со **счетами учета издержек** производства и обращения. При возврате лизингового имущества лизингодателю его стоимость списывается с забалансового учета. При выкупе лизингового имущества его стоимость на дату перехода права собственности списывается с забалансового **счета 001**. Одновременно производится запись на эту стоимость по **Дебету счета 01 и Кредиту счета 02, субсчет «Амортизация собственных основных средств»**.

При выкупе до истечения срока договора лизинга досрочно начисленные платежи относятся либо в **Дебет счета 97**, либо, в случае принятия лизингополучателем решения об использовании собственных источников, – в **Дебет счета 91, субсчет «Прочие расходы»** с корректировкой налогооблагаемой прибыли в корреспонденции со **счетом 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»**.

В случае хищения у него предмета лизинга лизингополучатель производит его списание с забалансового учета в соответствии с актом инвентаризации. Задолженность по лизинговым платежам, учитываемая на **счете 76**, переносится в **Дебет счета 76, субсчет «Расчеты по претензиям»**.

Налоговый учет лизинговых операций у лизингополучателя

При отражении лизинговых операций в налоговом учете необходимо руководствоваться положениями главы 25 НК РФ.

Порядок формирования первоначальной стоимости имущества, являющегося предметом лизинга, при учете его на балансе у лизингополучателя для целей налогообложения прибыли определен п.1 ст. 257 НК РФ. Первоначальной стоимостью имущества, являющегося

предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования. В эти расходы не включаются суммы налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ. Положения п. 1 ст. 257 действуют как при учете согласно договору лизингового имущества на балансе лизингодателя, так и на балансе у лизингополучателя. Таким образом, для целей отражения лизинговых операций в налоговом учете лизингополучателю необходимо иметь данные о первоначальной стоимости объекта лизинга, предоставленные лизингодателем. При этом лизинговая стоимость имущества, определяемая как сумма лизинговых платежей по договору, составляющая первоначальную стоимость предмета лизинга в бухгалтерском учете, для целей налогового учета не применима.

Определив первоначальную стоимость имущества, необходимо установить порядок начисления амортизации по этому имуществу. Как следует из положений п.1 ст. 256 НК РФ, в качестве основного условия отнесения имущества к амортизируемому является принадлежность этого имущества, приобретенного в установленном законом порядке, налогоплательщику на праве собственности. Из данного правила есть исключение – лизинговое имущество, числящееся на балансе лизингополучателя.

Согласно п. 7 ст. 258 НК РФ имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга), включается в соответствующую амортизационную группу той стороной, у которой данное имущество должно учитываться по условиям договора финансовой аренды (договора лизинга). Для определения амортизационной группы объектов лизинга следует применять Классификацию основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденную постановлением Правительства Российской Федерации от 1.01.02 г. № 1.

Статьей 259 НК РФ установлено, что к нормам амортизации имущества, являющегося предметом лизинга, могут применяться специальные коэффициенты. Порядок применения коэффициентов следует установить учетной налоговой политикой организации. Для амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), к основной норме амортизации налогоплательщик, у которого данное основное средство должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга), вправе применять специальный коэффициент, но не выше 3. Данные положения не распространяются на основные средства, относящиеся к I, II и III амортизационным группам, если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом.

В соответствии с п. 5.3. Методических рекомендаций по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик может применять коэффициенты, предусмотренные по договору лизинга, или повышающие коэффициенты по условиям эксплуатации объекта. По легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам, имеющим первоначальную стоимость соответственно более 300 тыс. руб. и 400 тыс. руб., основная норма амортизации применяется со специальным коэффициентом 0,5 (п. 9 ст. 259 НК РФ). Организации, по-

лучившие (передавшие) указанные легковые автомобили и пассажирские микроавтобусы в лизинг, включают это имущество в состав соответствующей амортизационной группы и применяют основную норму амортизации (с учетом применяемого налогоплательщиком по такому имуществу коэффициента) со специальным коэффициентом 0,5. Для сторон договора лизинга транспортных средств (легковых автомобилей и пассажирских микроавтобусов, имеющих первоначальную стоимость соответственно более 300 тыс. руб. и 400 тыс. руб.) повышающий коэффициент в размере, не превышающем 3, применяется одновременно с коэффициентом 0,5.

Таким образом, если сторонами договора лизинга транспортных средств предусмотрено использование повышающего коэффициента в размере, не превышающем 3, то коэффициент, применяемый к основной норме амортизации, вычисляется как произведение коэффициента, применяемого сторонами договора лизинга (не более 3), на 0,5.

Пример 9

Приобретенный в лизинг легковой автомобиль, первоначальная стоимость которого составляет 400 000 руб., учитывается на балансе лизингополучателя. Данный объект основных средств относится к III амортизационной группе и по нему установлен срок полезного использования 4 года и 6 месяцев (54 мес.). Лизингополучатель применяет линейный метод начисления амортизации и устанавливает по этому основному средству повышающий коэффициент 2,5 (на основании п. 7 ст. 259 НК РФ) и понижающий коэффициент 0,5 (на основании п. 9 ст. 259).

Коэффициент, применяемый к основной норме амортизации, равен $2,5 * 0,5 = 1,25$.

Ежемесячная норма амортизации составляет $(1 / 54 \text{ мес.}) * 100\% * 1,25 = 2,31\%$.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений, учитываемых при налогообложении прибыли, составляет $400\,000 \text{ руб.} * 2,31\% / 100\% = 9\,223 \text{ руб.}$

Финансовая аренда имеет возмездный характер, т.е. одна сторона уплачивает определенные платежи за оказание услуг другой стороне. Таким образом, лизингополучатель помимо амортизации отражает в составе прочих расходов, учитываемых для налогообложения, сумму уплачиваемых арендных платежей. При этом согласно п.п. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ в случае, если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, арендные (лизинговые) платежи признаются расходом за вычетом сумм начисленной в соответствии со ст. 259 НК РФ по этому имуществу амортизации.

Таким образом, если сумма амортизации по лизинговому имуществу превышает размер лизингового платежа, определенного за соответствующий месяц, то уплачиваемые лизингодателю лизинговые платежи не учитываются в составе расходов для налогообложения. И наоборот, если величина лизингового платежа превышает сумму начисленной амортизации, то указанную разницу лизингополучатель вправе дополнительно учесть в составе прочих расходов отчетного периода.

Если согласно условиям договора лизинга платежи производятся неравномерно в течение срока лизинга (например, один платеж за год или каждые полгода), следует обратить внимание на порядок признания лизинговых платежей в качестве расходов для целей на-

логообложения. Правила признания расходов в налоговом учете определены ст. 272 НК РФ. Пунктом 1 ст. 272 (в ред. от 31.12.02 г. № 191-ФЗ) установлен общий принцип признания расходов исходя из условий сделок.

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. В случае, если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. Расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.

В пределах отчетного периода дата отражения расходов в налоговом учете для лизинговых платежей определяется в соответствии с п. 7 ст. 272 НК РФ – это может быть:

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

Принцип равномерного и пропорционального признания расходов по сделкам, длящимся более одного отчетного (налогового) периода, означает, что график уплаты лизинговых платежей не влияет непосредственно на период и сумму расходов, учитываемых для целей исчисления налогооблагаемой прибыли. Таким образом, размер, способ осуществления и периодичность уплаты лизинговых платежей, установленные договором лизинга (графиком уплаты), не определяют сумму расходов, подлежащих признанию в данном отчетном периоде, за исключением случая, когда лизинговые платежи по графику производятся в одинаковых суммах равномерно по отчетным периодам начиная с первого и до последнего месяца лизинга.

Налоговый учет операций по выкупу предмета лизинга

На практике нередко встречаются случаи, когда лизингополучатель по прошествии определенного времени решает выкупить имущество, являющееся предметом лизинга. Российское законодательство предусматривает несколько способов выкупа такого имущества.

Способ первый: выкуп имущества совершается в рамках реализации лизинговой сделки. В соответствии со ст. 2 Закона № 164-ФЗ лизинг определен как совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в связи с реализацией договора лизинга, в том числе приобретением предмета лизинга. При этом согласно абзацу 3 ст. 2 этого Закона лизинговая сделка – совокупность договоров, необходимых для реализации договора лизинга между лизингодателем, лизингополучателем и продавцом (поставщиком) предмета лизинга.

Таким образом, лизинговые правоотношения, как правило, оформляются несколькими взаимосвязанными договорами:

- договором купли-продажи, заключаемым лизингодателем и продавцом;
- договором финансовой аренды, заключаемым лизингодателем и лизингополучателем;

- договором купли-продажи предмета лизинга между лизингодателем и лизингополучателем.

В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю. Выкуп, совершаемый в рамках договора лизинга по окончании срока договора, признается составной частью реализуемой лизинговой сделки. Указанные правовые особенности оказывают непосредственное влияние на порядок отражения в налоговом учете затрат по выкупаемому лизинговому имуществу.

Осуществляемые лизингополучателем платежи по выкупу лизингового имущества признаются расходами, не учитываемыми в целях налогообложения прибыли, на основании п. 5 ст. 270 НК РФ. Поэтому, несмотря на то, что при досрочном выкупе лизингового имущества оно переходит в собственность лизингополучателя, это имущество продолжает оставаться предметом лизинга. Соответственно, при определении первоначальной стоимости предмета лизинга следует руководствоваться положениями п. 1 ст. 257 НК РФ. Другими словами, если в рамках лизинговой сделки происходит выкуп имущества лизингополучателем, то первоначальная стоимость имущества для целей налогового учета исчисляется как сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов согласно НК РФ.

В случае выкупа имущества лизингополучателем право собственности на предметы лизинга переходит лизингополучателю. Поэтому организация-лизингополучатель не осуществляет лизинговые платежи, а в качестве расходов в налоговом учете подлежит отражению только начисляемая на выкупленное имущество амортизация.

Способ второй: выкуп имущества совершается в рамках самостоятельного договора купли-продажи. В этом случае выкуп лизингового имущества юридически может быть оформлен следующим образом:

- расторжение договора лизинга по взаимному согласию сторон (в результате которого предмет лизинга подлежит возврату собственнику-лизингодателю);
- заключение самостоятельного договора купли-продажи имущества с собственником.

При этом организация-покупатель формирует первоначальную стоимость приобретаемого объекта как сумму произведенных расходов на приобретение, доставку, доведение до состояния, пригодного к использованию объекта, и т.д. (п. 1 ст. 257 НК РФ). При начислении амортизации организация не вправе применить специальный коэффициент, установленный пп. 7, 8, 9 ст. 259 НК РФ для предметов лизинга, поскольку имущество уже не признается лизинговым (лизинговые правоотношения прекратились). Срок полезного использования приобретенного оборудования определяется в соответствии с п. 12 ст. 259 для объектов, бывших в эксплуатации, т.е. норма амортизации по этому имуществу исчисляется с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками (до выкупа имущества собственником являлся лизингодатель).

Налоговые проблемы учета выкупной стоимости

Как указывалось выше, в соответствии с законом, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к получателю, в общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга.

Федеральная налоговая служба выпустила Письмо от 16 ноября 2004 г. № 02-5-11/172@ «О порядке учета лизинговых операций», в котором Управление налогообложения прибыли (дохода) сообщило следующее. В соответствии со ст. 28 Закона № 164-ФЗ «О лизинге» под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя.

Выкупная стоимость – это затраты организации на приобретение объекта лизинга без учета услуг по лизингу

Следовательно, выкупная стоимость не учитывается в составе лизингового платежа, уменьшающего налоговую базу по налогу на прибыль у лизингополучателя, в составе текущих расходов независимо от формы и способа расчетов.

Договор лизинга с переходом права собственности фактически объединяет в себе два типа договора – аренды и купли-продажи. Очевидно, что Управление налогообложения прибыли (дохода) ФНС данным Письмом хочет выделить в договоре лизинга эти две его составляющие.

Пример 10

Общая сумма договора лизинга составляет 2 400 000 руб. Срок действия – 2 года. Право собственности переходит к лизингополучателю по окончании действия договора лизинга при условии выплаты всей суммы лизинговых платежей, включая выкупную цену. Ежемесячная сумма платежей равна 100 000 руб., из которых 70 000 руб. – выкупная цена имущества, 30 000 руб. – плата за аренду (лизинг). НДС в примере не учитывается.

Руководствуясь приведенным выше Письмом, лизингополучатель, не учитывающий имущество на своем балансе, может ежемесячно относить на расходы 30 000 руб., а учитывающий – эту же сумму, уменьшенную на величину амортизационных отчислений. 70 000 руб. до момента перехода права собственности будут числиться в налоговом учете лизингополучателя как перечисленный аванс.

Очевидно, что у лизингодателя учет должен быть «зеркальным»: плата за услугу по предоставлению имущества в аренду в сумме 30 000 руб. должна ежемесячно признаваться доходом, но 70 000 руб. тогда должны числиться как полученный аванс (они не входят, по мнению ФНС, в лизинговый платеж, и не могут до момента перехода права собственности учитываться в качестве оплаты приобретенного имущества).

В целом от такого варианта учета бюджет не получит никакой выгоды (расходы не будут учтены, но не будут признаны и доходы). К тому же он противоречит указанному выше Письму Минфина России от 10 июня

2004 г. № 03-02-05/2/35, согласно которому сумма выкупной стоимости имущества отражается в составе доходов лизингодателя по мере поступления этих платежей.

Если же в Письме ФНС имеется в виду, что лизингодатель должен признать доход в момент начисления лизинговых платежей, а лизингополучатель расход в этот момент признать не может, то это будет означать, что у одной стороны – покупателя данная сумма является авансом, а у другой – продавца не является, что лишено экономического смысла, и потому неправомерно.

Интерес для бюджета при таком варианте учета может представлять лишь НДС, потому что лизингодатель должен будет уплатить НДС и с авансов, а лизингополучатель сможет принять этот НДС к вычету лишь после получения права собственности на это имущество. Однако, суды такую позицию не поддерживают. Так, ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 11 сентября 2002 г. по делу № Ф04/3420-356/А67-2002 указал, что «лизинговый платеж является единым платежом, производимым в рамках единого договора лизинга. Несмотря на то, что в расчет лизингового платежа входит несколько составляющих, нельзя рассматривать этот платеж как несколько самостоятельных платежей». На этом основании суд признал неправомерным вывод налогового органа о том, что вычет НДС не может быть произведен в отношении той части лизингового платежа, которая носит инвестиционный характер. Такой же позиции придерживались ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 15 июня 2004 г. по делу № Ф04/3251-499/А70-2004, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении по делу от 15 мая 2002 г. № А56-32337/01.

Следует отметить, что и в бухгалтерском учете никакими нормативными документами не предусмотрен отдельный порядок учета у лизингополучателя дохода лизингодателя, выкупной цены лизингового имущества и т.д., входящих в общую сумму платежей по договору лизинга. Начисление причитающихся лизингополучателю лизинговых платежей производится лизингополучателем в полной сумме, указанной в договоре лизинга, без разделения на составляющие ее затраты.

Поэтому, по мнению авторов данной статьи, выводы, сделанные в указанном выше Письме ФНС, неправомерны. Правильность того или иного утверждения при трактовке законодательства докажет арбитражная практика.

Если право собственности на предмет лизинга передается от лизингодателя к лизингополучателю, в договоре лизинга обязательно должна быть указана выкупная стоимость имущества или порядок ее расчета (иное противоречит законодательству). Поэтому организация не может игнорировать условие о выкупной цене.

Позиция Минфина РФ по вопросу выкупной стоимости объекта лизинга в течение 2004-2005 годов претерпевала некоторые изменения. Так, в октябре 2004 года Минфин РФ признавал, что выкупная цена лизинга определяется соглашением лизингодателя и лизингополучателя в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации и не является предметом ведения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах¹⁸. А в ноябре 2005 года Минфин утверждает, что в случае, если договором ли-

¹⁸ Письмо Минфина РФ от 26 октября 2004 г. № 03-03-01-04/4/15.

зинга предусмотрено, что предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя после выплаты всех лизинговых платежей, а выкупная цена в договоре лизинга явно не указана, **всю сумму лизинговых платежей следует рассматривать** как выкупную стоимость. А погашение выкупной стоимости – это расходы, направленные на приобретение права собственности на предмет лизинга, являющийся амортизируемым имуществом. Такие расходы должны включаться в первоначальную стоимость амортизируемого имущества после перехода права собственности на него к лизингополучателю¹⁹. Поскольку вся сумма договора, в этом случае, будет составлять выкупную цену объекта лизинга, – это фактически приравнивает договор лизинга к договору купли-продажи объекта основных средств в рассрочку, с той лишь разницей, что НДС по лизинговым платежам разрешается зачитывать в общем порядке.

По мнению авторов данной статьи, при досрочном выкупе объекта лизинга лизингополучателем – либо в случае, когда лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя и на момент выкупа имеет ненулевую остаточную стоимость, выкупная цена предмета лизинга может составлять сумму, близкую к остаточной стоимости выкупаемого объекта. Досрочный выкуп лизингового имущества рекомендуется оформлять самостоятельным договором купли-продажи, которым и будет определяться выкупная цена объекта лизинга.

Если договором предусматривается переход права собственности на объект лизинга к лизингополучателю по окончании срока договора при условии полной выплаты всех лизинговых платежей, не следует в договорах указывать, что выкупная стоимость имущества равна нулю. Для лизингополучателя и лизингодателя это может создать дополнительные налоговые проблемы, так как существует риск признания в этом случае факта безвозмездной реализации со всеми вытекающими последствиями (п.8 ст.250 НК РФ). Во избежание серьезных налоговых последствий представляется целесообразным в случае, если выкуп объекта происходит после полной выплаты всей суммы лизинговых платежей и объект не имеет остаточной стоимости, сумму выкупной стоимости в договоре лизинга указать условной – например, 1 рубль. Вполне приемлемо рассматривать также последний лизинговый платеж как погашение выкупной стоимости лизингового объекта – при этом желательно в графике лизинговых платежей явно указать, что этот именно платеж и является погашением выкупной цены объекта.

В случае, если в договоре не указан размер выкупной стоимости, вся сумма лизинговых платежей в соответствии с Письмом Минфина от 09 ноября 2005 года № 03-03-04/1/348 может быть признана выкупной ценой арендованного имущества. Однако, в соответствии со ст.624 ГК РФ следует признать, что такие платежи имеют двойную юридическую природу. С одной стороны, они, безусловно, являются платой за право пользования имуществом, с другой – эти средства направляются на приобретение оборудования в собственность. Таким образом, можно сделать вывод, что данные платежи с равным основанием относятся как к оплате за право владения и пользования имуществом, так и к расходам

на приобретение данного имущества. Однако, по мнению авторов данной статьи, в гл.25 НК РФ существует положение, позволяющее обособить правомерность отнесения всей суммы арендного платежа, засчитываемой в выкупную стоимость имущества, не в его первоначальную стоимость, а в текущие расходы, как это предусмотрено для арендных (лизинговых) платежей. Так в соответствии со ст.252 НК РФ если некоторые затраты с равным основанием могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, то налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие расходы. Руководствуясь изложенной нормой, налогоплательщик при получении права собственности может не восстанавливать с включением в первоначальную стоимость основных средств арендную плату (лизинговые платежи), отнесенную до перехода права собственности в соответствии с пп.10 п.1 ст.264 НК РФ на прочие расходы. Но правильность такого подхода скорее всего придется доказывать в суде.

Таким образом, недостаточная определенность норм Налогового кодекса РФ в вопросах отражения операций по выкупу лизингового имущества при любом варианте заключения договора создает риск попыток со стороны налоговых органов квалифицировать его не в пользу налогоплательщика и может повлечь налоговые риски.

5. ВОССТАНОВЛЕНИЕ, РЕМОНТ И РЕКОНСТРУКЦИЯ АРЕНДОВАННЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Арендодатель предоставляет арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (ст. 606 ГК РФ), при этом большое значение придается обеспечению сохранности имущества, являющегося предметом договора аренды. Такое имущество должно быть:

- передано арендодателем арендатору в состоянии, соответствующем условиям договора аренды и назначению имущества (п. 1 ст. 611 ГК РФ);
- возвращено арендатором арендодателю при прекращении договора аренды в том состоянии, в котором оно было передано с учётом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором (ст. 622 ГК РФ).

Кроме того, арендатор обязан пользоваться арендованным имуществом в соответствии с договором аренды или его назначением. В противном случае арендодатель имеет право потребовать расторжения договора аренды и возмещения убытков (п. 3 ст. 615 ГК РФ).

В процессе эксплуатации в течение срока действия договора аренды имущество может быть повреждено или утрачено, реконструировано или модернизировано.

5.1. Утрата и повреждение арендованного имущества – учет у арендатора и арендодателя

Порча (утрата) имущества по вине арендатора

Согласно пп. 1, 2 ст. 1064 ГК РФ вред, причиненный имуществу юридического лица, подлежит возмещению в полном объеме лицом, причинившим вред. Лицо, причинившее вред, освобождается от возмещения вреда, если докажет, что вред причинен не по его вине.

Для возложения ответственности необходимо наличие в совокупности следующих элементов:

¹⁹ Письмо Минфина РФ от 9 ноября 2005 г. № 03-03-04/1/348.

- наступление вреда;
- противоправность поведения причинителя вреда;
- причинная связь между действиями лица и наступившим вредом;
- вина причинителя вреда.

Следовательно, арендатор должен возместить арендодателю ущерб, если не докажет, что повреждение арендованного имущества произошло не по его вине. Если в повреждении имущества отсутствует вина арендатора, то взыскать с него ущерб от повреждения имущества бывает затруднительно, а в ряде случаев – невозможно.

В связи с изложенным, важную роль приобретает документальное оформление арендных отношений. В частности, в качестве доказательств понесенных убытков необходимы:

- документы, подтверждающие собственность арендодателя на переданное в аренду имущество;
- договор аренды со всеми необходимыми реквизитами, зарегистрированный в установленном порядке;
- акты приема-передачи (от арендодателя арендатору и от арендатора арендодателю) с подробным описанием технического состояния объекта аренды.

Во избежание спорных ситуаций представляется целесообразным в договоре указать:

- все случаи, в которых арендатор будет возмещать ущерб арендодателю;
- расчет суммы возможного ущерба в зависимости от повреждения, в том числе можно предусмотреть, что в ряде случаев необходимо привлекать независимого оценщика;
- форму возмещения (перечисление денежного эквивалента, проведение ремонтных работ за счет арендатора, предоставление аналогичного имущества и т.п.).

Повреждение арендованного имущества может произойти не по вине арендатора, а из-за действий третьих лиц или вследствие обстоятельств непреодолимой силы (землетрясения, наводнения, пожара и т.п.).

Порча (утрата) имущества по вине третьих лиц

В этом случае арендатор может потребовать от третьего лица возместить расходы, связанные с восстановлением поврежденного арендованного имущества или его утратой. При этом арендатору необходимо доказать причинную связь между действиями этого лица и повреждением имущества, а также реальность понесенных затрат, связанных с восстановлением поврежденного имущества.

В ряде случаев повреждение арендованного имущества может произойти из-за действий или бездействия работников организации-арендатора. Статьей 238 ТК РФ установлена материальная ответственность работника как за прямой действительный ущерб, непосредственно причиненный им работодателю, так и за ущерб, возникший у работодателя в результате возмещения им ущерба иным лицам.

Статьей 243 ТК РФ установлено, что на работника возлагается материальная ответственность в полном размере причиненного ущерба в случаях:

- когда в соответствии с ТК РФ или иными федеральными законами на работника возложена материальная ответственность в полном размере за ущерб, причиненный работодателю при исполнении работником трудовых обязанностей;
- обнаружения недостачи ценностей, вверенных ему на основании специального письменного договора или полученных им по разовому документу;
- умышленного причинения ущерба;
- причинения ущерба в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;

- причинения ущерба в результате преступных действий работника, установленных приговором суда;
- причинения ущерба в результате административного проступка, если таковой установлен соответствующим государственным органом;
- разглашения сведений, составляющих охраняемую законом тайну (служебную, коммерческую или иную), в случаях, предусмотренных федеральными законами;
- причинения ущерба не при исполнении работником трудовых обязанностей.

Материальная ответственность в полном размере причиненного работодателю ущерба может быть установлена трудовым договором, заключаемым с руководителем организации, заместителями руководителя, главным бухгалтером. Если сумма ущерба превышает средний месячный заработок работника или работник не согласен добровольно возместить ущерб, то взыскание должно производиться в судебном порядке (ст. 248 ТК РФ). При этом в общем случае сумма удержаний не может превышать 20% заработка работника (ст. 138 ТК РФ).

Необходимо отметить, что право арендатора требовать от третьих лиц возмещения от потерь от порчи или утраты арендованного имущества не означает, что арендатор освобождается от обязательств перед арендодателем – арендатор может компенсировать свои убытки за счет третьих лиц.

Порча (утрата) имущества вследствие обстоятельств непреодолимой силы

В ряде случаев установить виновника ущерба от порчи имущества невозможно. Тогда потери от порчи и утраты имущества являются убытками арендодателя. Кроме того, ущерб может компенсироваться за счет страховых выплат. Причем страхователем и получателем страховых сумм могут являться как арендодатель, так и арендатор. Правоотношения сторон в области страхования регулируются главой 48 ГК РФ и Законом Российской Федерации от 27.11.92 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации».

По договору страхования имущество страхуется от определенных событий, рассматриваемых в качестве страхового риска (п. 1 Закона № 4015-1). Такие события должны обладать признаками вероятности и случайности их наступления. Например, имущество можно застраховать на случай гибели от пожара, взрыва, затопления в результате аварии в системах водоснабжения, кражи, стихийного бедствия и т.п.

Кроме того, в случае, когда выгодоприобретателем по договору страхования является арендодатель и при наступлении страхового случая страховое возмещение не покрывает сумму ущерба, арендодатель имеет право требовать с арендатора разницу между страховой суммой и суммой фактического ущерба. Однако, по общему правилу арендатор возмещает убытки от утраты арендованного имущества, только если будет доказана его вина или в договоре аренды прямо предусмотрена такая обязанность арендатора.

Бухгалтерский и налоговый учет операций, связанных с возмещением убытков при утрате и порче арендованных основных средств

Если арендатор возмещает убытки, связанные с утратой или повреждением арендованного имущества, то эти затраты признаются внереализационным рас-

ходом как в бухгалтерском учете (п. 12 ПБУ 10/99), так и в налоговом учете (п.п. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ). У арендодателя соответственно полученная компенсация признается внереализационным доходом в бухгалтерском учете (п. 8 ПБУ 9/99) и в налоговом учете (п. 3 ст. 250 НК РФ).

Если убытки нанесены действиями третьих лиц, то арендатор должен возместить арендодателю убытки, но у него есть право в порядке регресса потребовать от третьих лиц, виновных в утрате или повреждении арендованного имущества, компенсации убытков.

Если имущество утрачено или повреждено по вине работников арендатора, убытки возмещает арендатор, но он может потребовать от работника компенсацию причиненного ущерба в размере возмещения, выплаченного арендодателю, поскольку согласно статье 238 Трудового кодекса работник несет материальную ответственность за ущерб, возникший у работодателя в результате возмещения им ущерба иным лицам. Размер ущерба определяется исходя из рыночных цен, действующих на день причинения ущерба, но не ниже остаточной стоимости имущества (ст. 246 ТК РФ).

Налогообложение у арендатора

Арендатор может компенсировать причиненные убытки арендодателю различными способами: возместить стоимость имущества денежными средствами, отремонтировать имущество за свой счет и, наконец, передать арендодателю аналогичное по назначению имущество.

Для целей налогообложения прибыли арендатор – независимо от способа компенсации – может учесть сумму компенсации в составе внереализационных расходов на основании подпункта 13 пункта 1 статьи 265 НК РФ. При методе начисления такая компенсация учитывается либо на дату признания арендатором обязанности возместить убытки, либо на дату вступления в силу решения суда (подп. 8 п. 7 ст. 272 НК РФ). Из пункта 3 статьи 273 Кодекса следует, что при кассовом методе расходы по возмещению ущерба признаются после оплаты компенсации арендодателю, причем оплатой считается любое прекращение обязательства по возмещению ущерба.

Арендатор при получении возмещения убытков от работников или третьих лиц отражает в налоговом учете внереализационный доход (п. 3 ст. 250 НК РФ). Этот доход при методе начисления арендатор указывает на дату признания ущерба должником или на дату вступления в силу решения суда (подп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ). При кассовом методе датой получения дохода считается день поступления средств на счета в банках или в кассу, а также погашение задолженности иным способом (п. 2 ст. 273 НК РФ).

Пример 11

В результате попадания шаровой молнии в арендованную станцию спутниковой связи последняя сгорела. Первоначальная стоимость станции (приобретенной арендодателем в 2003 году) – 80 000 руб., сумма начисленной амортизации – 20 000 руб., НДС с остаточной стоимости – 12 000 руб. По условиям договора аренды все риски, связанные с возможной утратой и повреждением арендованной станции, несет арендатор.

Станция не подлежит восстановлению. Организация-арендатор по договоренности с арендодателем взамен поврежденной станции спутниковой связи покупает новую. Кроме того, по условиям договора аренда-

тор возмещает арендодателю упущенную выгоду в виде арендной платы до тех пор, пока новая станция не будет передана взамен старой. Арендатор для целей налогообложения прибыли применяет метод начисления.

Рыночная стоимость новой станции составила 88 500 руб. (в том числе НДС – 13 500 руб.), а упущенная арендодателем выгода – 5 000 руб. В налоговом учете суммы, израсходованные арендатором на приобретение станции спутниковой связи, а также на компенсацию упущенной выгоды, являются внереализационным расходом. Он составит 93 500 руб. (88 500 руб. + 5 000 руб.).

Убытки признаются в налоговом учете на дату признания арендатором своей обязанности возместить ущерб. При кассовом методе внереализационный расход арендатор признал бы в момент передачи новой станции арендодателю.

Налог на добавленную стоимость

Налоговые последствия по НДС для арендатора возникают, только если он в качестве возмещения ущерба передает другое имущество. Такая передача рассматривается как безвозмездная реализация имущества (п. 1 ст. 39 и п/п. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). При этом налоговая база определяется согласно пункту 2 статьи 154 НК РФ – исходя из рыночной цены. Уплаченный арендатором при приобретении имущества, передаваемого арендодателю, НДС можно принять к вычету.

Бухучет у арендатора

Как признанные, так и присужденные суммы возмещений ущерба арендатор отражает в учете согласно Инструкции по применению Плана счетов по **Кредиту счета 76 субсчет «Расчеты по претензиям»**. Корреспондирующим счетом является **счет 91**, поскольку компенсация, учитывается в составе внереализационных расходов (п. 12 ПБУ 10/99 «Расходы организации»). Арендатор, компенсируя потери арендодателя аналогичным имуществом, может купить это имущество по стоимости, которая больше или меньше стоимости утраченного. В этом случае дополнительные расходы (доходы) арендатора учитываются в составе внереализационных расходов (доходов) (п. 12 ПБУ 10/99 и п. 8 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

Пример 12

Учет у арендатора в условиях примера 11.

В бухучете арендатор всю сумму ущерба признает внереализационным расходом.

Дебет 91 Кредит 76 субсчет «Расчеты по претензиям»

72 000 руб. (60 000 руб. + 12 000 руб.) – отражена в составе внереализационных расходов задолженность перед арендодателем;

Имущество, приобретенное для возмещения ущерба можно учитывать на **счете 41 «Товары»**:

Дебет 41 Кредит 60

75 000 руб. (88 500 руб. – 13 500 руб.) – закуплена новая станция;

Дебет 19 Кредит 60

13 500 руб. – отражен НДС со стоимости новой станции;

Дебет 76 субсчет «Расчеты по претензиям» Кредит 41

75 000 руб. – передана новая станция арендодателю;

Дебет 76 субсчет «Расчеты по претензиям» Кредит 19

13 500 руб. – передан НДС со стоимости новой станции.

Компенсация упущенной выгоды, разница между остаточной стоимостью поврежденного имущества и стоимостью имущества, переданного взамен отражаются так:

Дебет 76 Кредит 51

5 000 руб. – перечислена компенсация упущенной выгоды арендодателю;

Дебет 91 Кредит 76 субсчет «Расчеты по претензиям»

21 500 руб. (75 000 руб. + 13 500 руб. + 5 000 руб. - 72 000 руб.) – отражена разница между суммой возмещаемого ущерба (в т.ч. компенсация упущенной выгоды и стоимость переданной станции с НДС) и суммой, начисленной в составе внереализационных расходов.

Бухучет и налогообложение у арендодателя

Согласно подпункту 6 пункта 2 статьи 265 НК РФ в целях налогообложения прибыли убытки, полученные вследствие чрезвычайной ситуации, учитываются в составе внереализационных расходов как потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций.

Если имущество похищено, порядок его списания зависит от того, обнаружены виновные лица или нет. Если виновные не обнаружены, убытки от потери имущества учитываются в составе внереализационных расходов. Такой порядок установлен подпунктом 5 пункта 2 статьи 265 НК РФ.

Сумму полученного возмещения арендодатель учитывает в составе внереализационных доходов согласно пункту 3 статьи 250 НК РФ. В пункте 8 указанной статьи сказано, что если в качестве возмещения получено имущество, оно должно быть оценено в соответствии со статьей 40 Кодекса и учтено в составе внереализационных доходов. Сумма, в которую оценено имущество, являющееся основным средством, будет определять его первоначальную стоимость. Об этом сказано в пункте 1 статьи 257 НК РФ. Данная стоимость списывается в состав расходов через амортизацию.

При списании имущества возникает закономерный вопрос: нужно ли восстанавливать НДС, ранее принятый к вычету арендодателем со стоимости основного средства?

По мнению налоговых органов, при утрате основного средства ранее принятый к вычету с его стоимости НДС нужно восстановить – они объясняют это тем, что имущество больше не используется для операций, облагаемых НДС, следовательно, на основании подпункта 1 пункта 2 статьи 170 НК РФ налог нужно восстановить. Но арбитражная практика по аналогичным ситуациям складывается в пользу налогоплательщиков, не восстанавливающих НДС. Кроме того, федеральный закон 119-ФЗ от 27.07.05 явно определил перечень случаев, в которых НДС подлежит восстановлению – случай утраты основного средства в данном перечне отсутствует.²⁰

Средства, полученные арендодателем от арендатора в качестве возмещения ущерба, по мнению налого-

вых органов, включаются в налоговую базу по НДС арендодателя, поскольку пунктом 2 статьи 153 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы по НДС выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате этих товаров (работ, услуг). Согласно статье 162 НК РФ налоговая база по НДС определяется с учетом сумм, полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг). Суммы возмещений связаны с расчетами по оплате услуг по предоставлению в аренду имущества, и поэтому они включаются в налоговую базу по НДС.

По мнению авторов данной статьи, компенсация ущерба не должна облагаться НДС по следующим соображениям. Объекты налогообложения по НДС, формирующие налоговую базу по этому налогу, перечислены в пункте 1 статьи 146 НК РФ, согласно которому операции по возмещению ущерба не признаются объектом налогообложения. Не являются основанием для начисления НДС на сумму возмещения ущерба и положения пункта 1 статьи 162 НК РФ. В соответствии с данным пунктом в налоговую базу по НДС включаются все доходы налогоплательщика, связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг). Для арендодателя реализацией являются услуги по предоставлению имущества в аренду. Но средства, полученные в счет возмещения убытков, не связаны с расчетами по арендной плате. Следовательно, они не облагаются НДС. Но эту позицию налогоплательщику придется отстаивать в суде.

Может случиться так, что имущество уже утрачено, а арендодатель еще не знает об этом и продолжает начислять амортизацию по основному средству. В такой ситуации арендодатель должен внести изменения в налоговую базу по налогу на прибыль – уменьшить расходы на сумму излишне начисленной амортизации. Если об утрате имущества собственник узнал в другом налоговом (отчетном) периоде, то в соответствии с пунктом 2 статьи 54 НК РФ он также должен подать уточненную декларацию по налогу на прибыль. Это связано с тем, что с гибелью или уничтожением имущества прекращается право собственности на это имущество (п. 1 ст. 235 ГК РФ). А в соответствии с пунктом 1 статьи 256 НК РФ амортизируемым имуществом признается имущество, которое находится у налогоплательщика на праве собственности. На основании полученных данных арендодатель должен исключить утраченное имущество из состава амортизируемого в том периоде, в котором прекратилось право собственности, и произвести перерасчет сумм амортизации.

Вносить изменения в налоговую базу по **налогу на имущество** в периоде, в котором имущество было повреждено или утрачено, не нужно, поскольку согласно пункту 1 статьи 374 НК РФ объектом обложения по налогу на имущество признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухучета. В бухгалтерском учете ошибки исправляются на дату их выявления. Следовательно, в периоде, в котором утрачено имущество, стоимость основных средств не изменится.

В учете арендодателя отражаются операции по списанию утраченного имущества и по получению возме-

²⁰ Федеральный закон от 22 июля 2005 г. № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» / Правовая система «Гарант».

щения убытков от арендатора. В случае повреждения имущества могут быть отражены операции по его ремонту и частичной ликвидации.

Чтобы определить размер ущерба, нанесенного имуществу, арендодателю (либо арендатору) необходимо провести инвентаризацию. Согласно пункту 2 статьи 12 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» предприятие обязано проводить инвентаризацию в случае стихийного бедствия, пожара, других чрезвычайных ситуаций, а также при порче и хищении имущества. Для этого на предприятии создается инвентаризационная комиссия. В ее состав могут входить оценщики и при необходимости другие специалисты. Желательно, чтобы в комиссию входили представители и арендатора, и арендодателя. Так будет легче согласовать размер ущерба, причиненного имуществу. Результатом работы комиссии служит инвентаризационная опись основных средств, в которую вносится стоимость имущества с учетом повреждения.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов до выяснения обстоятельств, из-за которых утрачено имущество, последнее учитывается на **счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»**.

Утраченное имущество арендодатель списывает на основании полученных от арендатора документально подтвержденных сведений об утрате имущества в результате чрезвычайных обстоятельств, хищения или иных обстоятельств. В этих документах должны быть указаны сведения, позволяющие точно идентифицировать утраченное имущество как имущество, переданное в аренду. О наличии чрезвычайных обстоятельств свидетельствуют справки о пожаре, наводнении, стихийном бедствии, выданные органами МЧС России. Если имущество похищено, факт кражи подтверждают документы, выданные органами МВД России.

Остаточная стоимость имущества, утраченного в результате чрезвычайных обстоятельств, списывается в **Дебет счета 99 «Чрезвычайные расходы»**.

Имущество может быть утрачено из-за неправомерных действий третьих лиц. После того как они сами или суд признают их обязанность возместить убытки, задолженность третьих лиц отражается по **Дебету счета 76 субсчет «Расчеты по претензиям» в корреспонденции со счетом 94**. Если виновные лица не установлены, стоимость имущества списывается со **счета 94 на счет 91** как внереализационные расходы.

В налоговом учете убыток от списания утраченного имущества отражается в составе внереализационных расходов и в том, и в другом случае.

Бывает, что уничтожено не все основное средство, а только часть. В этом случае может быть произведена частичная ликвидация. Она заключается в том, что стоимость основного средства уменьшается на стоимость выбывающей детали.

Компенсация ущерба в бухучете арендодателя отражается в составе внереализационных доходов на **счете 91** в корреспонденции со **счетом 76 субсчет «Расчеты по претензиям»**. Если арендатор передает арендодателю имущество, стоимость которого больше или меньше стоимости утраченного имущества, стоимостная разница отражается в составе внереализационных доходов (расходов).

Пример 13. Учет у арендодателя в условиях приме-
ра 11.

Бухгалтер сделает следующие проводки:

Дебет 94 Кредит 03 субсчет «Выбытие материальных ценностей»

60 000 руб. – отражена порча станции спутниковой связи;

Дебет 68 Кредит 19

12 000 руб. – сторнирован принятый к вычету НДС, приходящийся на остаточную стоимость станции;

Дебет 94 Кредит 19

12 000 руб. – отражен НДС, приходящийся на остаточную стоимость испорченной станции;

Дебет 76 субсчет «Расчеты по претензиям» Кредит 94

72 000 руб. (60 000 руб. + 12 000 руб.) – отражена задолженность арендатора по возмещению прямого ущерба;

Дебет 08 Кредит 76 субсчет «Расчеты по претензиям»

75 000 руб. – получена в качестве возмещения ущерба новая станция спутниковой связи;

Дебет 19 Кредит 76 субсчет «Расчеты по претензиям»

13 500 руб. – отражен НДС со стоимости новой станции;

Дебет 51 Кредит 76 субсчет «Расчеты по претензиям»

5 000 руб. – получена упущенная выгода;

Дебет 76 субсчет «Расчеты по претензиям» Кредит 91

21 500 руб. (75 000 руб. + 13 500 руб. + 5 000 руб. – 60 000 руб. – 12 000 руб.) – отражена разница между суммой полученной компенсации и реальным ущербом в составе внереализационных доходов.

5.2. Текущий и капитальный ремонт арендованного имущества

В соответствии со статьёй 616 ГК РФ текущий ремонт арендованного имущества обязан проводить арендатор, а капитальный ремонт – арендодатель. Это правило применяется, если иное не установлено договором либо законом. Последний случай упомянут в статье 661 ГК РФ, согласно которой при аренде предприятий капитальный ремонт обязан делать тоже арендатор.

Особенности идентификации расходов на ремонт и реконструкцию (модернизацию) арендованных основных средств

При рассмотрении вопросов о ремонте арендованного имущества прежде всего следует определиться с тем, что считать текущим ремонтом основных средств, что – капитальным, а что – реконструкцией или модернизацией. Поскольку понятий текущего и капитального ремонта в НК РФ не даётся, для их толкования необходимо обратиться к гражданскому законодательству и терминам, применяемым в строительстве (п. 1 ст. 11 НК РФ).

Текущий ремонт направлен на поддержание имущества в исправном состоянии и проводится по мере необходимости.

Под капитальным ремонтом подразумевается проведение работ, которые требуют значительных затрат на восстановление существенных частей, элементов вещи в связи с их износом (ремонт крыши, замена перекрытий, ремонт отопительной системы и т.д.).

Подобный ремонт предполагает проведение работ капитального характера, при которых производится

смена изношенных конструкций и деталей или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов, за исключением полной смены основных конструкций, срок службы которых в данном объекте является наибольшим, то есть каменных и бетонных фундаментов зданий, труб подземных сетей, опоры мостов и т. п.

При капитальном ремонте оборудования и транспортных средств, как правило, производится полная разборка агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов на новые и более современные, сборка, регулирование и испытание агрегата.

Капитальный должен производиться в срок, установленный договором, а если ремонт вызван неотложной необходимостью – то в разумный срок.

Нарушение арендодателем обязанности по производству капитального ремонта дает арендатору право по своему выбору:

- 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.

Таким образом, осуществление капитального ремонта по общему правилу является обязанностью именно арендодателя, тогда как осуществление реконструкции или модернизации (в виде отдельных или неотделимых улучшений) – это прерогатива арендатора.

Расходы на реконструкцию (модернизацию) амортизируемого имущества увеличивают первоначальную стоимость объекта основных средств (п. 2 ст. 257 НК РФ). Они учитываются в расходах, уменьшающих полученные доходы, посредством начисления амортизации по объекту.

В действующих Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств (утверждены приказом Минфина РФ от 13.10.03 № 91н) не раскрываются понятия «модернизация» и «реконструкция». В п. 27 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденного приказом Минфина РФ от 30.03.01 № 26н, указано только, что в результате модернизации и реконструкции могут улучшаться (повышаться) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т. п.) объекта основных средств.

В главе 25 НК РФ приводится понятие работ по достройке, дооборудованию, модернизации. Таковыми признаются работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами (п. 2 ст. 257 НК РФ).

Таким образом, отнесение работ к капитальному ремонту или реконструкции требует оценки эффекта от всех сделанных изменений в целом. Поэтому по завершении ремонтных работ желательно осуществить экспертизу на предмет того, какие эксплуатационные показатели объекта основных средств изменились и в какой степени.

Оформление расходов на ремонт

Так как расходы на ремонт основных средств, а в особенности зданий и сооружений, содержат риск налоговых споров по квалификации проводимых работ,

то рекомендуется оформлять соответствующие расходы так, чтобы уменьшить возможные разночтения с налоговыми органами.

В этой связи можно рекомендовать воспользоваться Положением о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений (утв. постановлением Госстроя СССР от 29.12.73 № 279). Данное Положение касается ремонта производственных зданий. Однако, приведенный там перечень проводимых работ может быть использован и для иных зданий и помещений.

Ремонт основных средств может быть плановым и внеплановым. Плановый ремонт обычно проводится в соответствии с графиком и сметой. Они утверждаются заранее, как правило, на год вперед.

При внеплановом ремонте основанием для его проведения является акт о выявленных дефектах объекта либо дефектная ведомость. В документе отмечается состояние объекта на определенную дату и указывается перечень дефектов, подлежащих устранению.

Исходя из этого, при проведении внепланового ремонта можно рекомендовать подготовить следующие документы:

- приказ на осмотр производственных зданий и сооружений;
- приказ о создании комиссии, производящей осмотр;
- акт комиссии о проведенном осмотре с указанием обнаруженных дефектов, мер по их устранению и сроков выполнения.

Унифицированной формы документа в альбомах Госкомстата России не содержится. Таковая имеется лишь для оформления дефектов оборудования, выявленных в процессе монтажа, наладки или испытания, а также по результатам контроля – унифицированная форма № ОС-16 «Акт о выявленных дефектах оборудования» (утв. постановлением Госкомстата России от 21.01.03 № 7). Поэтому организация вправе использовать самостоятельно разработанную форму. Но при этом необходимо не забывать о требованиях, предъявляемых к первичному учетному документу в бухгалтерском учете. Перечень обязательных реквизитов первичного учетного документа, форма которого не предусмотрена в вышеупомянутых альбомах, установлен статьей 9 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Приведенные выше документы утверждаются руководителем организации. После этого составляется график ремонтных работ и смета на их проведение.

По завершении ремонтных работ двусторонняя комиссия с участием заказчика и подрядчика (при наличии такового) подписывает акт выполненных работ. При этом если основное средство находится на балансе организации, то завершение ремонта оформляется актом по унифицированной форме ОС-3 «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств» (утверждена тем же постановлением Госкомстата России от 21.01.03 № 7).

Учет расходов на ремонт арендованного имущества, производимый арендатором

Здесь может быть несколько ситуаций:

- когда расходы по ремонту должен нести арендатор;
- когда такие расходы возмещает арендодатель (это должно оговариваться в договоре аренды);
- когда арендатор ремонтирует ОС и составляет документы на имя арендодателя, оформляя операции по реализации ремонта арендодателю.

Расходы за счет средств арендатора

При отражении таких расходов в бухучете нужно руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Оно утверждено приказом Минфина России от 06.05.99 № 33н. Согласно этому документу порядок отражения расходов на ремонт зависит от того, как используется арендованное основное средство. Как правило, такие объекты необходимы арендатору для осуществления основной деятельности. В таком случае расходы на их ремонт отражаются в бухучете в составе расходов по обычным видам деятельности. Так предписывает пункт 5 ПБУ 10/99.

При формировании учетной политики в бухгалтерском учете предприятие может включать расходы на ремонт непосредственно в себестоимость по мере их возникновения.

Пример 14

Организация арендует ОС. Договором аренды предусмотрено, что текущий ремонт ОС арендатор осуществляет за свой счет. Такой ремонт обошелся организации в 12 000 руб. (в том числе НДС – 2 000 руб.).

Бухгалтер организации должен сделать следующие проводки:

Дебет 26 (44) Кредит 60

10 000 руб. (12 000 руб. – 2 000 руб.) – отражены расходы на проведение ремонта;

Дебет 19 Кредит 60

2 000 руб. – учтен НДС со стоимости ремонтных работ;

Дебет 60 Кредит 51

12 000 руб. – оплачены ремонтные работы;

Дебет 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» Кредит 19

2 000 руб. – принят к вычету НДС со стоимости ремонтных работ.

Расходы возмещаются арендодателем

Как правило, расходы на ремонт, которые понес арендатор, засчитываются в счет арендной платы. Иными словами, производится зачет взаимных задолженностей.

Пример 15

В условиях примера 14 Договором предусмотрено, что текущий ремонт ОС осуществляет арендодатель, а расходы на него возмещает арендодатель за счет причитающейся ему арендной платы. Арендная плата согласно договору – 18 000 руб. (в том числе НДС – 3 000 руб.) в месяц.

Бухгалтер организации должен сделать следующие проводки:

Дебет 76 Кредит 60

12 000 руб. – отражены расходы на проведение ремонта;

Дебет 60 Кредит 51

12 000 руб. – оплачены ремонтные работы;

Дебет 26 (44) Кредит 76

15 000 руб. (18 000 руб. – 3 000 руб.) – отражена арендная плата;

Дебет 19 Кредит 76

3 000 руб. – учтен НДС со стоимости арендной платы.

После подписания акта зачета взаимной задолженности на сумму 18 000 руб. (в том числе НДС – 3 000 руб.) НДС по арендной плате можно принять к вычету:

Дебет 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» Кредит 19

3 000 руб. – принят к вычету НДС по расходам на аренду помещения.

Расходы возмещаются арендодателем с составлением первичных документов

В рассмотренном выше примере 15 расходы на текущий ремонт помещения не учитываются при расчете налога на прибыль ни арендатора, ни арендодателя.

Арендодатель может учесть расходы на проведение ремонта, возмещаемые им арендатору, только в том случае, если первичные документы будут выписаны на его имя.

Однако арендатор, составляя первичные документы на имя арендодателя от своего имени, должен иметь в виду, что такая операция будет учтена как операция по реализации работ.

Пример 16

В условиях примера 14 арендатор впоследствии составил первичные учетные документы от своего имени на имя арендодателя.

Бухгалтер организации-арендатора должен сделать следующие проводки:

Дебет 26 (44) субсчет «Расходы по аренде помещения» Кредит 60 субсчет «Расчеты с арендодателем»

15 000 руб. – отражены затраты на аренду помещения;

Дебет 19 Кредит 60 субсчет «Расчеты с арендодателем»

3 000 руб. – учтен НДС по затратам на аренду помещения;

Дебет 26 (44) субсчет «Расходы на ремонт помещения» Кредит 60 субсчет «Расчеты по ремонту»

10 000 руб. – отражены затраты на проведение ремонта;

Дебет 19 Кредит 60 субсчет «Расчеты по ремонту»

2 000 руб. – учтен НДС со стоимости расходов на ремонтные работы;

Дебет 60 субсчет «Расчеты по ремонту» Кредит 51

12 000 руб. – оплачены ремонтные работы;

Дебет 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» Кредит 19

2 000 руб. – принят к вычету НДС со стоимости ремонтных работ.

На основании первичных документов, составленных от имени арендатора на имя арендодателя, бухгалтер организации-арендатора делает в бухгалтерском учете следующие проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

12 000 руб. – отражена выручка от реализации работ;

Дебет 90-3 Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС» (76 субсчет «Расчеты по отложенному НДС»)

2 000 руб. – начислен НДС, подлежащий уплате в бюджет.

После подписания акта зачета взаимной задолженности на сумму 12 000 руб. (в том числе НДС – 2 000 руб.) в бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

Дебет 60 субсчет «Расчеты с арендодателем» Кредит 62

12 000 руб. – проведен зачет взаимных требований;

Дебет 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» Кредит 19

2 000 руб. – принят к вычету НДС по расходам на аренду помещения.

Расходы на проведение ремонта отражаются в налоговом учете арендодателя, но так как в соответствии с договором ремонт должен осуществлять арендатор, в бухучете арендодателя они не могут быть отражены в составе расходов по обычным видам деятельности. Такие расходы учитываются в составе внереализационных расходов, то есть на **счете 91 «Прочие доходы и расходы»** (п.12 ПБУ 10/99).

Налоговый учет расходов на ремонт

Налоговый учет в двух разных ситуациях (когда расходы по ремонту должен нести арендатор и когда такие расходы возмещает арендодатель) также различен.

Затраты отражаются у арендатора, если арендодатель не возмещает расходов по ремонту (пример 14).

В налоговом учете расходы на проведение ремонта отражаются в составе прочих расходов. Для налогоплательщиков, применяющих метод начисления, признаются в качестве расхода в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, вне зависимости от их оплаты с учетом особенностей, предусмотренных ст.260 НК РФ.

Для налогоплательщиков, применяющих кассовый метод, расходы на ремонт признаются после их фактической оплаты (п.3 ст. 273 НК РФ).

Налогоплательщик вправе создавать резерв на ремонт основных средств, если таковой длится более одного налогового периода. При этом можно предусмотреть одинаковый порядок создания и списания резерва в бухгалтерском и налоговом учете.

Когда арендатор проводит ремонт своими силами, а арендодатель оплачивает его (возмещает расходы), такие затраты арендатору не следует включать в состав собственных расходов и учитывать при налогообложении прибыли (пример 15). Арендатор не может учесть расходы на ремонт при исчислении налога на прибыль, если арендодатель возмещает ему расходы на ремонт (п.2 ст. 260 НК РФ).

Если договором аренды обязанности по ремонту арендуемых объектов основных средств и иного имущества возложены на арендатора (с последующим возмещением вышеуказанных расходов арендодателем), то расходы на ремонт имущества, осуществленные арендатором, учитываются им в составе расходов в порядке, установленном ст.260 НК РФ, но в том периоде (пример 16), когда арендатор реализует работы по ремонту ОС арендодателю и тот возмещает вышеуказанные расходы арендатору.

5.3. Учет затрат на капитальные вложения в арендованные основные средства

В случае производственной необходимости арендаторы осуществляют не только ремонт основных средств, полученных по договору аренды, но и производят их улучшения, затраты на которые считаются капитальными вложениями. Такие улучшения производятся посредством модернизации и реконструкции.

Реконструкцией зданий и сооружений, а также модернизацией машин и оборудования является выполнение таких работ, в результате которых у объекта основных средств появляются новые качественные или количественные параметры и характеристики.

Капитальные вложения в арендованное имущество – правовые и налоговые аспекты

Когда арендатор производит модернизацию (дооборудование, реконструкцию, достройку) арендованного имущества, происходит улучшение нормативных показателей функционирования объекта основных средств. В этих случаях ПБУ 6/01 «Учёт основных средств» предписывает учитывать капитальные вложения в арендованное имущество в составе основных средств (п. 5 ПБУ 6/01). Капитальными вложениями в соответствии с Федеральным законом от 25.02.99 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» признаются инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-испытательские работы и другие затраты (ст. 1 закона № 39-ФЗ). Поэтому затраты арендатора на проведение модернизации (дооборудование, реконструкцию, достройку) арендованного имущества вполне уместно отнести к капитальным вложениям.

Субъектами инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, являются инвесторы, заказчики, подрядчики, пользователи объектов капитальных вложений и другие лица. Организация, направившая средства на осуществление капитальных вложений на территории РФ с использованием собственных и (или) привлечённых средств, признаётся инвестором (п. 1 и 2 ст. 4 закона № 39-ФЗ). Инвестор имеет право в том числе на:

- владение, пользование и распоряжение объектами капитальных вложений и результатами осуществлённых капитальных вложений;
- передачу по договору своих прав на осуществление капитальных вложений и на их результаты другим лицам (ст. 6 закона № 39-ФЗ).

Пользователями же объектов капитальных вложений являются лица, для которых создаются указанные объекты. Среди них могут быть и инвесторы (п. 5 ст. 4 закона № 39-ФЗ).

Арендодатель, хотя и является собственником объекта, на котором проводятся капитальные вложения, но в качестве самостоятельного субъекта инвестиционной деятельности не выступает. Он может быть им только в качестве пользователя произведённых инвестором (арендатором) капитальных вложений.

Отношения между субъектами инвестиционной деятельности осуществляются на основе договора и (или) государственного контракта, заключаемого между таковыми субъектами в соответствии с ГК РФ (п. 1 ст. 8 закона № 39-ФЗ). В отношениях между арендатором и арендодателем при осуществлении капитальных вложений в арендованное имущество таким договором выступает договор аренды.

Поскольку улучшения арендованного имущества могут быть как делимые, так и неделимые, в каждом случае возникают определённые правовые и налоговые последствия как у арендатора, так и у арендодателя. В данном разделе рассматриваются некоторые наиболее острые проблемы, которые возникают у участников сделки по аренде недвижимого имущества в случае его улучшения.

Правовое регулирование

В соответствии с пунктом 1 статьи 623 Гражданского кодекса РФ (далее – ГК РФ) произведенные арендатором отдельные улучшения арендованного имущества являются его собственностью, если иное не предусмотрено договором аренды. Неотделимые же улучшения принадлежат собственнику имущества, то есть арендодателю (п. 2 ст. 623 ГК РФ). Одной из главных проблем, возникающих в этой ситуации, является определение характера улучшений. Исходя из анализа нормы статьи 623 ГК РФ можно сделать вывод, что критерием в данном случае является нанесение или не нанесение вреда в случае отделения улучшений.

В то же время, понятие «нанесение вреда» не имеет точного законодательного определения и может быть трактовано весьма широко. В целях статьи 623 ГК РФ не представляется возможным определить, идет ли речь о нанесении вреда имуществу в его первоначальном виде или имуществу, которое уже было улучшено. Если иметь в виду второе, то отделение любого улучшения принесет вред имуществу, так как имущество лишится некоего своего объекта. Поэтому, по всей видимости, в статье 623 ГК РФ говорится о вреде, который будет нанесен имуществу в его первоначальном виде в случае отделения улучшений. Так, неотделимые улучшения можно охарактеризовать как прочно связанные с арендуемым объектом, изменяющие его состояние бесспорно. В качестве примеров неотделимых улучшений обычно приводят установку охранно-пожарной системы в здании, установку системы вентиляции, полную реконструкцию здания и т.д. А установку, например, несложной системы видеонаблюдения или установку мобильных кондиционеров можно расценивать как отдельные улучшения. Чтобы избежать неопределенности в этом вопросе, рекомендуется при заключении договора аренды достаточно детально прописать какие именно улучшения может производить арендатор, являются ли эти улучшения отдельными или нет и т.д. В самом договоре аренды можно избежать такой конкретики, поскольку, как правило, на момент заключения договора этот вопрос вряд ли можно решить с определенной точностью, а вот в процессе арендных отношений при возникновении необходимости осуществления улучшений желательно заключить дополнительное соглашение о согласовании осуществления улучшений. Это важно сделать по следующим соображениям.

В соответствии с пунктом 2 статьи 623 ГК РФ арендатор имеет право на возмещение стоимости произведенных им улучшений только в том случае, если они согласованы с арендодателем. При этом пункт 3 статьи 623 ГК РФ содержит прямую норму, в соответствии с которой стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором без согласия арендодателя, возмещению не подлежит. Исключения составляют неотделимые улучшения, арендованного предприятия, стоимость которых согласно статье 662 ГК РФ подлежит возмещению арендатору независимо от разрешения арендодателя на такие улучшения.

Таким образом, арендатор имеет право на возмещение стоимости этих улучшений в случае, если:

- улучшения были произведены за собственный счет арендатора;
- улучшения были произведены с согласия арендодателя.

Арендатор имеет право на возмещение стоимости улучшений после прекращения договора аренды, если договором не предусмотрено иное. В то же время договором аренды могут быть установлен иной порядок и срок возмещения стоимости улучшений. Помимо этих условий, Президиум ВАС РФ в своем Постановлении от 22.09.1998 № 2405/98 установил, что право арендатора на возмещения стоимости неотделимых улучшений возникает при возврате имущества арендодателю в случае, если указанные улучшения имеют действительную стоимость. Под действительной стоимостью следует понимать реальную стоимость улучшений на момент возврата арендованного имущества арендодателю.

Следует отметить, что право на возмещения улучшений, произведенных арендатором, возникнет у арендатора только после прекращения договора аренды и в случае, если указанные улучшения будут согласованы с арендодателем. Приведенный вывод подтверждается также арбитражной практикой (см., например, Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 10.09.2002 № КГ – А40/5975-02; Постановления Президиума ВАС РФ от 22.09.1998 по делу № 2405/98, от 15.10.2002 по делу № 2617/02, 2621/02).

В то же время следует обратить внимание на то, что статьей 623 ГК РФ урегулирован вопрос принадлежности неотделимых улучшений только на момент прекращения срока действия договора аренды – они остаются в собственности арендодателя. Из этого можно сделать вывод, что в течение срока аренды они могут принадлежать как арендатору, так и арендодателю в зависимости от условий договора.

Поэтому при его заключении стороны должны договориться, на чьем балансе будут учитываться произведенные арендатором неотделимые улучшения, в зависимости от этого и будет решаться вопрос собственности на них. Гражданское законодательство не содержит для этого никаких препятствий (нормативными актами бухгалтерского учета такой порядок предусмотрен – п.3 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н).

Анализ арбитражной практики показывает, что судебные органы не видят каких-либо нарушений действующего законодательства, если договором аренды предусмотрено, что все неотделимые улучшения арендованного имущества считаются собственностью арендатора в период действия договора, а по истечении срока действия договора арендодатель возмещает арендатору затраты на неотделимые улучшения²¹.

Кроме того, по окончании срока действия договора арендатор имеет право распорядиться судьбой произведенных им неотделимых улучшений, не согласованных с арендодателем, – либо безвозмездно передать их арендодателю, либо демонтировать, приведя арендуемое имущество в первоначальное состояние. В данном случае речь идет о праве распоряжения имуществом, которое, согласно статье 209 ГК РФ, может принадлежать лишь его собственнику.

Остается вопрос о согласовании стоимости неотделимых улучшений. Согласование арендатором и арендодателем подразумевает уточнение в дополнительном соглашении к договору аренды следующих ключевых аспектов:

²¹ Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 16.04.2002 по делу № А11-3026/2000-К1-4/127.

- признание арендодателем факта того, что улучшения были реально осуществлены арендатором и действительно улучшают потребительские качества арендованного имущества;
- полезность произведенных улучшений для арендодателя;
- стоимость произведенных улучшений, подлежащая возмещению арендатору.

Следует отметить, что согласование арендатором и арендодателем неотделимых улучшений имеет значение и для целей налогообложения. Прежде всего, дополнительные соглашения, которыми оформлены такие согласования, могут послужить ещё одним документальным обоснованием расходов, которые осуществил арендатор и расходов, произведенных арендодателем при возмещении затрат на улучшения. В случае возникновения спора с налоговыми органами арендатор и арендодатель, сославшись на дополнительные соглашения, смогут подтвердить то, что улучшения были действительно произведены, имели характер неотделимых, а также обосновать стоимость этих улучшений.

Стоимость произведенных улучшений может быть установлена как по предоставленным арендатором первичным документам, подтверждающим осуществление расходов на реконструкцию арендуемого имущества, так и любым другим способом, согласованным сторонами. Действующее законодательство не обязывает стороны договора аренды использовать независимую оценку в качестве способа определения стоимости неотделимых улучшений, подлежащей возмещению арендодателем арендатору. В то же время, действующее законодательство не запрещает арендодателю за счет собственных средств осуществить независимую оценку произведенных арендатором улучшений арендуемого имущества с целью определения их действительной стоимости. В данном случае следует руководствоваться статьей 5 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации».

Налоговые последствия признания неотделимых улучшений

В соответствии с пунктом 2 статьи 257 НК РФ первоначальная стоимость основных средств изменяется в том числе и в случае реконструкции объектов основных средств. В целях налогообложения прибыли на основании пункта 2 статьи 257 НК РФ 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.

При осуществлении неотделимых улучшений арендованного имущества на основании пункта 2 статьи 257 НК РФ арендодатель должен увеличить балансовую (первоначальную) стоимость этого имущества с учетом произведенных улучшений с момента составления акта приемки-передачи имущества и принятия его на баланс.

В связи с тем, что в аренду, как правило, предоставляют амортизируемое имущество, следует учитывать, что расходы на возмещение стоимости реконструкции здания, произведенной арендатором, не учитываются у арендодателя в текущем периоде, а принимаются через амортизационные отчисления, которые будут

определяться исходя из увеличенной балансовой (первоначальной) стоимости здания.

Передавая арендодателю неотделимые улучшения, арендованного имущества на возмездной основе, арендатор, по смыслу пункта 1 статьи 39 НК РФ, осуществляет их реализацию, которая, согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ, признается объектом обложения НДС. Это отмечается, в частности, и арбитражными судами²². Таким образом, арендатор на основании пункта 1 статьи 168 НК РФ должен предъявить к оплате арендодателю сумму НДС, исчисленную исходя из стоимости улучшений, возмещаемых арендодателем. Уплаченная сумма НДС может быть принята арендодателем к вычету на основании пункта 1 статьи 171 НК РФ и в порядке, предусмотренном статьей 172 НК РФ.

Если арендатор или арендодатель являются взаимозависимыми лицами, то здесь важно обратить внимание на следующее. Стоимость улучшений, произведенных арендатором, должна быть определена с учетом требований статьи 40 НК РФ. Именно независимая экспертная оценка стоимости улучшений позволит обосновать их рыночную стоимость в случае проведения налоговыми органами правильности применения цены сделки между арендатором и арендодателем по оплате указанных улучшений.

Налоговые последствия отказа арендодателя от возмещения стоимости улучшений, произведенных арендатором

Сам факт отказа арендодателя от возмещения стоимости улучшений, произведенных арендатором, не означает непризнание арендодателем того, что были произведены изменения арендованного имущества. В то же время изменения арендованного имущества, произведенные арендатором без согласия арендодателя, не всегда могут быть экономически выгодны арендодателю. В случае, если такие изменения не являются улучшениями в смысле норм статьи 623 ГК РФ.

Однако в целях налогообложения прибыли существует риск признания налоговыми органами указанных изменений в качестве экономической выгоды, полученной арендодателем от арендатора. В соответствии со статьей 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. На основании подпункта 8 статьи 250 НК РФ доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав признаются внереализационными доходами налогоплательщика и включаются в налоговую базу по налогу на прибыль. При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 40 НК РФ, но не ниже определяемой в соответствии с главой 25 НК РФ остаточной стоимости – по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) – по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком-получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

²² Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22.01.04 № А66-3915-03.

Если рассматривать произведенные улучшения арендованного имущества как полученные арендодателем на безвозмездной основе, то в соответствии с пунктом 1 статьи 257 НК РФ остаточная стоимость имущества должна быть увеличена на стоимость указанных улучшений. При этом балансовая стоимость имущества увеличивается на сумму, в которую оценены такие улучшения. По общепринятому мнению, оценка таких улучшений, как уже было отмечено выше, должна быть произведена независимым оценщиком. Если стороны договора аренды не хотят нести дополнительные затраты на услуги оценщика, то можно составить двухсторонний акт, в котором арендатор и арендодатель указывают стоимость улучшений и приводят обоснования такой стоимости. В этом случае стоимость улучшений может быть обоснована затратным методом, то есть арендатор, за счет которого были произведены улучшения, должен привести смету расходов, связанных с осуществлением улучшений. Однако, такой способ оценки стоимости улучшений, в отличие от акта независимого оценщика, для налоговых органов и для суда не будет являться столь существенным аргументом.

В целях налогообложения НДС существует риск того, что налоговые органы расценят осуществление арендатором неотделимых улучшений как безвозмездное выполнение работ. В соответствии с пунктом 1 статьи 146 НК РФ безвозмездное выполнение работ является объектом обложения НДС. В этом случае налоговая база должна определяться как стоимость работ, исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному статьей 40 НК РФ (п. 2 ст. 154 НК РФ).

Бухгалтерский и налоговый учет улучшений арендованного имущества

При отнесении капитальных вложений в арендованное имущество к объекту основных средств в бухгалтерском учете производятся следующие записи:

Дебет 08 Кредит 60, 76

- отражена стоимость работ и услуг сторонних организаций, связанных с улучшением арендованного имущества;

Дебет 08 Кредит 02, 10, 69, 70 и т. д.

- отражены расходы организации по улучшению арендованного имущества;

Дебет 01 Кредит 08

- учтены как отдельный инвентарный объект затраты по улучшению арендованного имущества.

При этом арендатор открывает инвентарную карточку на отдельный инвентарный объект на сумму произведенных затрат (п. 35 Методических указаний).

Как было отмечено выше, отдельные улучшения арендованного имущества, произведенные арендатором, являются его собственностью. И он вправе их изъять, если иное не предусмотрено договором аренды. А неотделимые улучшения арендованного имущества носят капитальный характер и не могут быть изъяты без вреда для этого имущества. Кто и как должен учитывать расходы, связанные с неотделимыми улучшениями – это будет зависеть от того, с согласия арендодателя произведены улучшения или без согласия. В первом случае в соответствии с пунктом 2 статьи 623 ГК РФ арендатор имеет право на возмещение стоимости улучшений, если иное не предусмотрено договором аренды. Во втором – арендодатель не возмещает арендатору стоимость улучшений, так как последний не

вправе был вносить какие-либо изменения в арендованное имущество.

В налоговом учете затраты по созданию неотделимых улучшений в составе амортизируемого имущества арендатора до 01.01.06 не учитывались, поскольку это не было предусмотрено главой 25 НК РФ – считалось, что капитальные вложения могут быть произведены организацией, а затем списаны через амортизацию только в собственное имущество. Минфин России и ФНС России не признавали арендатора собственником неотделимых улучшений во время действия договора аренды. Поэтому арендатор, на их взгляд, не вправе был относить затраты на капитальные вложения в неотделимые улучшения к амортизируемому имуществу²³.

Но если срок договора аренды будет довольно большим, произведенные улучшения фактически полностью использует сам арендатор. Причем для деятельности, приносящей доход. Следовательно, расходы на улучшение арендованного имущества соответствуют общим критериям, которые установлены в пункте 1 статьи 252 НК РФ, и у арендатора имеются достаточно веские основания их списать. Однако в пункте 1 статьи 256 НК РФ сказано, что капитальные вложения в основные средства списываются только посредством начисления амортизации. Единообразно их списать нельзя. Начисление амортизации по капитальным вложениям в чужое имущество главой 25 НК РФ в прежней редакции предусмотрено не было. Поэтому, если арендодатель не возмещал арендатору затраты по улучшению объекта аренды, арендатор в налоговом учете такие расходы признать не мог.

Несколько прояснили ситуацию с капитальными вложениями в арендованные объекты (неотделимыми улучшениями арендованного имущества) поправки к главе 25 Налогового кодекса, которые были приняты Федеральным Законом от 6 июня 2005 года № 58-ФЗ. Согласно п.1 ст. 256 НК РФ (в новой редакции), амортизируемым имуществом признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя. Если арендодатель возмещает расходы арендатора на неотделимые улучшения, то их стоимость амортизируется у арендодателя. Но сначала он должен выплатить арендатору компенсацию, иначе согласно новой редакции пункта 2 статьи 259 Налогового кодекса начислять амортизацию он не имеет права.

В соответствии с принятыми поправками, с 2006 года арендаторы получили право амортизировать капитальные вложения, произведенные с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, в течение срока действия договора аренды исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств в соответствии с Классификацией основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

Таким образом, в новой редакции статьи 258 Кодекса речь идет о том, что амортизация по сумме неотделимых улучшений арендатором начисляется исходя из сроков полезного использования, которые установлены согласно Классификации основных средств для самого объекта аренды, например здания. Так опре-

²³ Письмо Минфина России от 04.05.05 № 03-03-01-04/2/74.

деляется норма амортизации. А период начисления амортизации – это срок, пока арендатор использует сам объект аренды.

Стоимость неотделимых улучшений может быть полностью погашена посредством амортизационных отчислений в случае, когда срок аренды больше или равен сроку полезного использования арендованного объекта. Если же арендатор произвел неотделимые улучшения арендованного объекта, и срок аренды заканчивается раньше, чем истекает срок полезного использования этого объекта, то у арендатора остается недоамортизированная стоимость улучшений.

Предполагается, что уменьшить на эту сумму налогооблагаемую прибыль у арендатора уже не будет оснований, потому что недоамортизированная стоимость улучшений – это отдельный объект учета, не подпадающий под общие правила учета амортизации.

Учет отдельных улучшений

Отделимые улучшения арендованного имущества могут быть физически отделены от данного имущества без причинения ему вреда. Следовательно, по истечении срока аренды арендуемое имущество возвращается арендодателю, а улучшения остаются у арендатора. По своему усмотрению он может продолжать их использовать либо же реализовать, в том числе и арендодателю. Между арендодателем и арендатором может быть заключено соглашение, предусматривающее передачу отдельных улучшений арендодателю с возмещением их стоимости арендатору.

В бухгалтерском учёте, как было сказано выше, такие капитальные вложения при их использовании свыше 12 месяцев учитываются в составе основных средств. В налоговом учёте их также можно учитывать как амортизируемое имущество.

Основные средства, в том числе и капитальные вложения в арендованные основные средства, принимаются к бухгалтерскому учёту по первоначальной стоимости. Ею в данном случае признаётся сумма фактических затрат организации, связанная с их созданием, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (п. 8 ПБУ 6/01).

Пример 17

Организация арендовала офисное помещение. В августе 2005 года ею в арендованном помещении введена в эксплуатацию сплит-система, стоимость которой 35 695 руб., в том числе НДС – 5 445 руб. За установку системы дополнительно уплачено 10 325 руб., в том числе НДС – 1 575 руб. При вводе её в эксплуатацию в бухгалтерском и налоговом учёте установлен срок полезного использования – 65 месяцев.

Операции по приобретению сплит-системы, её установке и начислению амортизации отражаются в бухгалтерском учёте арендатора следующим образом. В августе 2005 года:

Дебет 60 Кредит 51

- 46 020 руб. (35 695 + 10 325) – перечислены денежные средства за сплит-систему и её установку;

Дебет 08 субсчёт «Капитальные вложения в отдельные улучшения» Кредит 60

- 30 250 руб. (35 695 – 5 445) – принят к оплате счёт за кондиционер;

Дебет 19 Кредит 60

- 5 445 руб. – выделен НДС, уплачиваемый за кондиционер;

Дебет 08 субсчёт «Капитальные вложения в отдельные улучшения» Кредит 60

- 8 750 руб. (10 325 – 1 575) – принят к оплате счёт за установку кондиционера;

Дебет 19 Кредит 60

- 1 575 руб. – выделен НДС за установку кондиционера;

Дебет 01 субсчёт «Основные средства в эксплуатации» Кредит 08 субсчёт «Капитальные вложения в отдельные улучшения»

- 30 000 руб. (30 250 + 8 750) – принята к учёту в качестве объекта основных средств сплит-система;

Дебет 68 субсчёт «Расчёты по НДС» Кредит 19

- 7 020 руб. (5 445 + 1 575) – принят к вычету НДС, уплаченный фирме за кондиционер и его установку.

В сентябре 2005 года:

Дебет 26 Кредит 02

- 600 руб. (39 000 руб. / 65 мес. * 1 мес.) – начислена амортизация по сплит-системе.

Данная проводка будет осуществляться бухгалтерией организации ежемесячно в течение действия договора аренды, если его срок не превышает 65 месяцев.

При определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль за 9 месяцев 2005 года в расходах, уменьшающих величину полученных доходов, будет учтена и вышеприведённая сумма амортизации по кондиционеру.

Как было сказано выше, после истечения срока договора аренды с отдельными улучшениями арендатор вправе совершать любые действия, если договором аренды не предусмотрены определённые действия.

Пример 18

В условиях примера 17 Договор аренды заключён до конца 2007 года. Условиями договора аренды предусмотрено преимущественное право на приобретение отдельных улучшений арендодателем. При возврате арендованного помещения арендодатель согласился приобрести установленную сплит-систему за 23 600 руб., в том числе НДС – 3 600 руб.

В период с сентября 2005 года по декабрь 2007 года сумма начисленной амортизации по кондиционеру составит 16 800 руб. (600 руб./мес. x (4 мес. + 12 мес. + 12 мес.)), где 4, 12 и 12 – количество месяцев эксплуатации сплит-системы в 2005, 2006 и 2007 годах.

При возвращении помещения в декабре 2007 года в бухгалтерском учёте арендатора производятся следующие записи:

Дебет 001

- списана стоимость возвращаемого помещения;

Дебет 76 Кредит 91-1

- 23 600 руб. – отражена задолженность арендодателя за установленную в возвращаемом помещении сплит-систему;

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчёт «Расчёты по НДС»

- 3 600 руб. – начислен НДС по передаваемому кондиционеру;

Дебет 01 субсчёт «Выбытие основных средств» Кредит 01 субсчёт «Основные средства в эксплуатации»

- 39 000 руб. – списана первоначальная стоимость сплит-системы;

Дебет 02 Кредит 01 субсчёт «Выбытие основных средств»

- 16 800 руб. – списана начисленная сумма амортизация по кондиционеру;

Дебет 91-2 Кредит 01 субсчёт «Выбытие основных средств»

- 22 200 руб. (39 000 – 16 800) – списана остаточная стоимость сплит-системы;

Дебет 51 Кредит 62

- 23 600 руб. – поступили денежные средства от арендодателя.

При определении сальдо прочих доходов и расходов за декабрь 2007 года будет учтён убыток от реализации кондиционера – 2 200 руб. (22 200 – 20 000).

В налоговом учёте эта сумма также признаётся убытком. Но учитывается она в прочих расходах несколько в ином порядке: равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования имущества и фактическим сроком эксплуатации объекта до момента его реализации (п. 3 ст. 268 НК РФ). В нашем случае это будет 37 мес. (65 – 28). Поэтому начиная с января 2008 года налогоплательщик вправе учитывать в прочих расходах 59,46 руб. (2200 руб. / 37 мес. * 1 мес.). И последним месяцем учёта этого убытка в прочих расходах будет январь 2011 года (1 мес. (37 – 12 – 12 – 12)), где 12, 12, 12 – число месяцев учёта убытка в 2008, 2009 и 2010 годах.

Разница в величинах, учитываемых при исчислении прибыли до налогообложения в бухгалтерском учёте и облагаемой базы по налогу на прибыль в налоговом учёте, заставляют обратиться к ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль» (утв. приказом Минфина России от 19.11.02 № 114н). Эта разница признаётся вычитаемой временной. Она приводит к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшать сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчётным или последующих отчётных периодах (п. 11 ПБУ 18/02). Наличие вычитаемой временной разницы приводит к необходимости отражения в учёте исчисленной величины отложенного налогового актива (п. 14 ПБУ 18/02):

Дебет 09 Кредит 68 субсчёт «Расчёты по налогу на прибыль»

- 528 руб. (2200 руб. * 24%) – начислен отложенный налоговый актив.

Начиная с января 2008 года величина вычитаемых временных разниц будет уменьшаться ежемесячно на 59,46 руб. Это приводит к уменьшению суммы отложенного налогового актива на 14,27 руб. (59,46 руб. * 24%). Поэтому в бухгалтерском учёте вплоть до января 2011 года включительно необходимо будет производить запись:

Дебет 68 субсчёт «Расчёты по налогу на прибыль» Кредит 09

- 14,27 руб. – уменьшена величина отложенного налогового актива.

В бухгалтерском учёте арендодателя отражение операции по приобретению отдельных улучшений сопровождается следующими проводками:

Дебет 08 Кредит 60

- 20 000 руб. – отражена задолженность за приобретаемые отдельные улучшения;

Дебет 19 Кредит 60

- 3 600 руб. – выделен НДС, уплачиваемый арендатору за отдельные улучшения;

Дебет 60 Кредит 51

- 23 600 руб. – перечислены денежные средства арендатору;

Дебет 01 Кредит 08

- 20 000 руб. – введена в эксплуатацию сплит-система;

Дебет 68 субсчёт «Расчёты по НДС» Кредит 19

- 3 600 руб. – принят к вычету НДС, уплаченный арендатору.

Как в ПБУ 6/01, так и в Методических указаниях отсутствует специальная норма по установлению срока полезного использования по объектам основных средств, ранее бывшим в эксплуатации. Поэтому срок полезного использования устанавливается в момент ввода в эксплуатацию сплит-системы в общем порядке.

В налоговом учёте налогоплательщикам, приобретающим ранее используемые объекты основных средств, предоставлено право определения нормы амортизации по ним с учётом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации таких объектов предыдущим собственником (п. 12 ст. 259 НК РФ). Поэтому арендодатель при определении величины амортизации за месяц может уменьшить установленный срок полезного использования (полагаем, что арендодатель установил его в 61 месяц) на количество месяцев её эксплуатации у арендатора – 28 месяцев. Таким образом, ежемесячная величина амортизации при линейном способе её начисления составит 606,06 руб. (20 000 руб. / (61 мес. – 28 мес.)). Эти действия будут правомерными, если арендодатель получит от арендатора документы, подтверждающие срок эксплуатации сплит-системы у него.

Упомянутую разницу – 33 мес. (61 – 28) – вполне уместно рассматривать как срок полезного использования сплит-системы и в бухгалтерском учёте. Установление линейного способа амортизации позволяет получить идентичность величин амортизации в налоговом и бухгалтерском учёте.

Учет неотделимых улучшений

Неотделимые улучшения – это улучшения, которые не отделимы от арендуемого объекта без причинения ему ущерба, прочно связаны с объектом аренды, и после окончания договора подлежат передаче арендодателю вместе с арендуемым имуществом.

По окончании договора аренды неотделимые улучшения возвращаемого объекта в силу того, что их невозможно отделить от самого объекта аренды, будут признаны собственностью арендодателя и перейдут к нему. В течение же действия договора аренды с момента начала использования неотделимых улучшений они могут признаваться собственностью арендатора, если в договоре аренды это явно указано.

Неотделимые улучшения арендованного имущества могут осуществляться арендатором как с согласия арендодателя, так и без его согласия.

Согласованные улучшения

В бухгалтерском учёте арендатор, так же как и в случае с отдельными улучшениями, учитывает капитальные затраты как отдельный объект основных средств. Арендатор при принятии объекта к бухгалтерскому учёту вправе использовать один из предлагаемых ПБУ 6/01 способов начисления амортизации. При этом срок полезного использования объекта для целей бухгалтерского учёта устанавливается им на общих основаниях, а для целей налогового учёта – в соответствии с Классификацией основных средств.

Пример 19

Организация арендует отдельное здание. По согласованию с арендодателем к зданию в июле 2005 года было пристроено помещение. Затраты на строитель-

ство пристройки составили 217 500 руб. В данные затраты вошли стоимость строительных материалов, оплата сторонней организации за проведённые работы, заработная плата сотрудникам организации и начисления ЕСН и страховых взносов. Суммарная величина, уплаченная поставщикам материалов и сторонней организации, составила 200 600 руб., в том числе НДС – 30 600 руб.

Компенсировать арендатору понесённые затраты по неотделимым улучшениям арендодатель может сразу же в момент их завершения или же по окончании договора аренды.

Вариант 1. Арендодатель возмещает арендатору понесённые им расходы по неотделимым улучшениям при вводе их в эксплуатацию и засчитывает их сумму в счёт арендной платы.

В бухгалтерском учёте арендатора осуществление неотделимых улучшений и передача их арендодателю отражаются следующим образом:

Дебет 08 Кредит 10, 60, 69, 70

- 217 500 руб. – отражены затраты по сооружению пристройки здания;

Дебет 60 Кредит 51

- 200 600 руб. – перечислены денежные средства за строительные материалы и сторонней организации;

Дебет 68 субсчёт «Расчёты по НДС» Кредит 19

- 30 600 руб. – принят к вычету НДС, уплаченный поставщику материалов и сторонней организации;

Дебет 76 субсчёт «Расчёты по возмещению стоимости неотделимых улучшений» Кредит 91-1

- 256 650 руб. (217 500 руб. + 217 500 руб. * 18%) – отражена величина компенсации за передаваемые неотделимые улучшения;

Дебет 91-2 Кредит 08

- 217 500 руб. – списана стоимость неотделимых улучшений;

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчёт «Расчёты по НДС»

- 39 150 руб. (217 500 руб. * 18%) – начислен НДС со стоимости передаваемых неотделимых улучшений;

Дебет 76 субсчёт «Расчёты по арендной плате»

Кредит 76 субсчёт «Расчёты по возмещению стоимости неотделимых улучшений»

- 256 650 руб. – зачтена в счёт арендной платы стоимость передаваемых неотделимых улучшений.

Финансовый результат у арендатора от передачи неотделимых улучшений в бухгалтерском учёте равен 0 руб. (256 650 – 217 500 – 39 150). Таков он и в налоговом учёте, так как при реализации прочего имущества налогоплательщик вправе уменьшить полученный доход на стоимость приобретения такого имущества (п.п. 2 п. 1 ст. 268 НК РФ) – 0 руб. (217 500 – 217 500).

В бухгалтерском учёте арендодателя получение неотделимых улучшений и начисление компенсации за них сопровождаются следующими записями:

Дебет 08 Кредит 60

- 217 500 руб. – отражена задолженность за получаемые неотделимые улучшения;

Дебет 19 Кредит 60

- 39 150 руб. – выделен НДС, уплачиваемый арендатору за неотделимые улучшения;

Дебет 01 Кредит 08

- 217 500 руб. – увеличена первоначальная стоимость помещения на стоимость неотделимых улучшений;

Дебет 60 Кредит 76

- 256 650 руб. – зачтена в счёт арендных платежей стоимость неотделимых улучшений;

Дебет 68 субсчёт «Расчёты по НДС» Кредит 19

- 39 150 руб. – принят к вычету НДС, уплаченный арендатору.

Так как первоначальная стоимость помещения увеличилась, то начиная с августа 2005 года ежемесячная величина амортизации изменится.

Вариант 2. Давая согласие на проведения работ по достройке, арендодатель уточнил, что компенсировать расходы арендатора он будет при возврате помещения по остаточной стоимости. Срок окончания договора аренды – декабрь 2009 года. При передаче помещения уточнён и размер компенсации – 206 500 руб., в том числе НДС – 31 500 руб.

Завершив работы по пристройке, арендатор в бухгалтерском учёте принимает её как объект основных средств, устанавливая при вводе её в эксплуатацию срок полезного использования – 250 мес. и способ начисления амортизации – линейный. Исходя из этого ежемесячная величина амортизации – 870 руб/мес. (217 500 руб. / 250 мес.). На момент возврата помещения сумма начисленной амортизации по пристройке – 46 110 руб. (870 руб/мес. * (5 мес. + 12 мес. + 12 мес. + 12 мес. + 12 мес.)), где 5, 12, 12, 12 – количество месяцев в 2005, 2006, 2007, 2008 и 2009 годах, в которых арендатор использовал пристройку в хозяйственной деятельности. С учётом этого остаточная стоимость пристройки при передаче – 171 390 руб. (217 500 – 46 110).

В бухгалтерском учёте ввод в эксплуатацию пристройки, начисление амортизации и передача её по окончании действия договора отражаются следующим образом.

В июле 2005 года:

Дебет 08 Кредит 10, 60, 69, 70

- 217 500 руб. – отражены затраты по сооружению пристройки здания;

Дебет 60 Кредит 51

- 200 600 руб. – перечислены денежные средства за строительные материалы и сторонней организации;

Дебет 01 Кредит 08

- 217 500 руб. – введён в эксплуатацию объект основных средств.

В августе 2005 года:

Дебет 68 субсчёт «Расчёты по НДС» Кредит 19

- 30 600 руб. – принят к вычету НДС, уплаченный поставщику материалов и сторонней организации;

Дебет 20 Кредит 02

- 870 руб. – начислена амортизация по пристройке.

В декабре 2009 года:

Дебет 001

- списана стоимость возвращаемого помещения по оценке, указанной в договоре аренды;

Дебет 76 субсчёт «Расчёты по возмещению стоимости неотделимых улучшений» Кредит 91-1

- 206 500 руб. – отражена величина компенсации за передаваемую пристройку;

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчёт «Расчёты по НДС»

- 31 500 руб. – начислен НДС со стоимости передаваемой пристройки;

Дебет 01 субсчёт «Выбытие основных средств» Кредит 01 субсчёт «Основные средства в эксплуатации»

- 217 500 руб. – списана первоначальная стоимость пристройки;

Дебет 02 Кредит 01 субсчёт «Выбытие основных средств»

- 46 110 руб. – списана начисленная сумма амортизации;

Дебет 91-2 Кредит 01 субсчёт «Выбытие основных средств»

- 171 390 руб. – списана остаточная стоимость передаваемой пристройки;

Дебет 51 Кредит 76 субсчёт «Расчёты по возмещению стоимости неотделимых улучшений»

- 206 500 руб. – поступили денежные средства от арендодателя.

Финансовый результат от передачи пристройки – прибыль в размере 3 610 руб. (206 500 – 31 500 – 171 390) – будет учтён при определении сальдо прочих доходов и расходов за декабрь 2009 года.

В налоговом учёте амортизируемым имуществом признаётся имущество, находящееся у налогоплательщика в собственности (п. 1 ст. 256 НК РФ). Минфин России и ФНС России не признавали арендатора собственником неотделимых улучшений во время действия договора аренды. Поэтому арендатор, на их взгляд, не вправе был относить затраты на капитальные вложения в неотделимые улучшения к амортизируемому имуществу (письмо Минфина России от 04.05.05 № 03-03-01-04/2/74).

Включаемая в бухгалтерском учёте ежемесячно в расходы по обычным видам деятельности величина амортизации будет признаваться вычитаемой временной разницей. Поэтому, как и в примере 2, исчисляется отложенный налоговый актив:

Дебет 09 Кредит 68 субсчёт «Расчёты по налогу на прибыль»

- 208,8 руб. (870 руб. * 24%) – начислен отложенный налоговый актив.

Данная проводка будет осуществляться ежемесячно вплоть до окончания договора аренды.

Так как создание неотделимых улучшений было согласовано с арендодателем, то в момент их передачи у арендатора происходит реализация прочего имущества. В этом случае он вправе уменьшить получаемый доход на цену приобретения такого имущества. Ею же будут затраты, понесённые арендодателем, при строительстве пристройки. Таким образом, в налоговом учёте в момент возврата арендованного помещения с пристройкой у арендатора возникает доход – 175 000 руб. и расходы – 217 500 руб. Результат операции – убыток в размере 42 500 руб. Его можно представить как разность двух величин: 46 110 руб. – 3 610 руб. Величина вычитаемого равна прибыли от операции передачи пристройки в бухгалтерском учёте, значение же уменьшаемого – сумма начисленной амортизации в бухгалтерском учёте, которая признаётся вычитаемой временной разницей. Поэтому при передаче пристройки происходит погашение исчисленной величины отложенного налогового актива:

Дебет 68 субсчёт «Расчёты по налогу на прибыль» Кредит 09

- 11 066,40 руб. (208,80 руб./мес. * 53 мес. = 46 110 руб. * 24%) – погашен отложенный налоговый актив.

Учет согласованных неотделимых улучшений арендованного имущества с 1 января 2006 года

Начиная с 2006 года капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в фор-

ме неотделимых улучшений, произведённых арендатором с согласия арендодателя, признаются амортизируемым имуществом²⁴.

Таким образом, если условия примера 19 сдвинуть на год, т. е. на июль 2006 года, то арендатор вправе будет включить капитальные вложения в пристройку в амортизируемое имущество. Так как срок полезного использования пристройки в бухгалтерском учёте устанавливался исходя из интервала, установленного для амортизируемой группы, в которую попадает арендованное помещение в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. постановлением Правительства РФ от 01.01.02 № 1), то эту величину можно использовать и в налоговом учёте. Установление в налоговом учёте линейного метода начисления амортизации позволяет организации иметь идентичные данные по расходам в обоих учётах. А это, в свою очередь, избавляет бухгалтерию от необходимости применять нормы ПБУ 18/02.

Хотя если арендатор воспользуется правом на включение в расходы отчётного (налогового) периода затраты на капитальное вложение в размере 10% от первоначальной стоимости объекта (п. 13 ст. 1 закона № 58-ФЗ), то в суммах, включаемых в расходы при исчислении прибыли до налогообложения в бухгалтерском учёте и облагаемой базы по налогу на прибыль – в налоговом, вновь возникает разница. В этом случае она признаётся налогооблагаемой временной, так как приводит к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличивать сумму налога на прибыль в следующем за отчётным или в последующих отчётных периодах. Наличие налогооблагаемой временной разницы влечёт за собой обязанность исчисления отложенного налогового обязательства (п. 12 и 15 ПБУ 18/02).

В этом случае в налоговом учёте в августе 2006 года арендатор вправе будет учесть в расходах:

21 750 руб. (217 500 руб. * 10%) – как единовременное списание 10% первоначальной стоимости пристройки;

783 руб. – как амортизационные отчисления.

В бухгалтерском же учёте в расходы по обычным видам деятельности будет включено 870 руб. Величина отложенного налогового обязательства составит 5 199,12 руб. ((21 750 руб. + 783 руб. – 870 руб.) * 24%). Для его отражения осуществляется следующая проводка:

Дебет 68 субсчёт «Расчёты по налогу на прибыль» Кредит 77

- 5 199,12 руб. – начислено отложенное налоговое обязательство.

Так как величина ежемесячной амортизации в бухгалтерском учёте превосходит эту величину в налоговом (870 > 783), то начиная с сентября 2006 года исчисленное значение отложенного налогового обязательства будет уменьшаться на 20,88 руб. ((870 руб. – 783 руб.) * 24%). И это будет подтверждаться ежемесячной проводкой в течение действия договора аренды:

Дебет 77 Кредит 68 субсчёт «Расчёты по налогу на прибыль»

- 20,88 руб. – уменьшено отложенное налоговое обязательство.

²⁴ Федеральный закон от 06.06.05 № 58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах», п. 10 ст. 1.

Оставшаяся часть отложенного налогового обязательства на момент окончания договора аренды будет списана полностью при возврате помещения с пристройкой. Здесь прибыль по этой хозяйственной операции в бухгалтерском учёте будет меньше, чем в налоговом.

Сдвинув дату ввода пристройки на год, аналогичное действие совершим и со сроком окончания договора аренды, которым будет считаться декабрь 2010 года. В бухгалтерском учёте останутся данные, приведённые в варианте 2: первоначальная стоимость пристройки – 217 500 руб., сумма амортизации – 46 110 руб., остаточная её стоимость – 171 390 руб., прибыль от передачи пристройки – 3 610 руб.

В налоговом учёте доход от реализации пристройки – 175 000 руб., расходы же в виде остаточной стоимости – 154 251 руб. (217 500 руб. – 21 750 руб. – 783 руб/мес. * 53 мес.). Прибыль от этой хозяйственной операции – 20 749 руб. (175 000 – 154 251) – представим в виде совокупности двух величин 20 749 руб. (17 139 + 3 610). Первое слагаемое представляет собой не что иное, как остаток налогооблагаемой временной разницы на момент передачи пристройки – 17 139 руб. (21 750 руб. – (870 руб/мес. – 783 руб/мес.) * 53 мес.). Поэтому, с учётом уменьшения отложенного налогового обязательства из-за разницы в величинах амортизации списываемая его величина в декабре 2010 года составит 4 134,24 руб. (17 139 руб. * 24% + 20,88 руб.):

Дебет 77 Кредит 68 субсчёт «Расчёты по налогу на прибыль»

- 4 134,24 руб. – списано отложенное налоговое обязательство.

В бухгалтерском учёте арендодателя при возвращении помещения с пристройкой производятся следующие записи:

Кредит 011

- отражён возврат помещения по окончании договора аренды (по оценке, указанной в договоре аренды);

Дебет 08 Кредит 76 субсчёт «Расчёты с арендатором»

- 175 000 руб. – отражена стоимость пристройки на момент её передачи;

Дебет 19 Кредит 76 субсчёт «Расчёты с арендатором»

- 31 500 руб. – выделен НДС, подлежащий уплате арендатору;

Дебет 01 Кредит 08

- 175 000 руб. – увеличена первоначальная стоимость помещения за счёт стоимости передаваемой пристройки;

Дебет 76 субсчёт «Расчёты с арендатором» Кредит 51

- 206 500 руб. – перечислены денежные средства арендатору в счёт неотделимых улучшений;

Дебет 68 субсчёт «Расчёты по НДС» Кредит 19

31 500 руб. – принят к возмещению НДС, уплаченный арендатору за неотделимые улучшения.

Так же как и в варианте 1, при возврате помещения с пристройкой первоначальная её стоимость увеличивается. Поэтому со следующего месяца ежемесячная величина амортизации изменится.

Несогласованные улучшения – порядок учета до 01 января 2006 года

При осуществлении неотделимых улучшений без согласия арендодателя их стоимость возмещению не

подлежит, если иное не предусмотрено законом (п. 3 ст. 623 ГК РФ).

В бухгалтерском учёте у арендатора и в этом случае произведённые капитальные вложения формируются как объект основных средств. В момент постановки объекта на учёт, как и по любому объекту, устанавливается способ начисления амортизации и срок полезного использования.

Как было сказано выше, по окончании договора аренды арендатор обязан вернуть арендодателю имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учётом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором. Поэтому арендодатель может принять имущество с такими улучшениями, не возместив понесённые затраты, или же потребовать от арендатора привести в первоначальное состояние переданное ему в аренду имущество.

При приёме арендодателем имущества с неотделимыми улучшениями без возмещения затрат в бухгалтерском учёте арендатора их выбытие соответствует безвозмездной передаче.

Пример 20

Используем данные примера 19 с учётом того, что неотделимые улучшения осуществлены без согласия арендодателя.

В бухгалтерском учёте проводки по вводу в эксплуатацию пристройки и начисления амортизации остаются теми же, что и в варианте 2 примера 19. Отражение же операции по возврату помещения несколько изменится:

Дебет 001

- списана стоимость возвращаемого помещения;

Дебет 01 субсчёт «Выбытие основных средств» Кредит 01 субсчёт «Основные средства в эксплуатации»

- 217 500 руб. – списана первоначальная стоимость пристройки;

Дебет 02 Кредит 01 субсчёт «Выбытие основных средств»

- 46 110 руб. – списана начисленная сумма амортизации;

Дебет 91-2 Кредит 01 субсчёт «Выбытие основных средств»

171 390 руб. – списана остаточная стоимость передаваемой пристройки.

В целях главы 21 НК РФ передача прав собственности на товары на безвозмездной основе признаётся их реализацией. А операции по реализации признаются объектом налогообложения по НДС (п/п.1 п.1 ст.146 НК РФ). Поэтому при передаче пристройки арендатор должен начислить НДС. При этом налоговая база определяется как стоимость этого объекта, исчисленная исходя из рыночных цен. Ею, пока не доказано иное, можно считать остаточную стоимость:

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчёт «Расчёты по НДС»

- 30 850,20 руб. (171 390 руб. * 18%) – начислен НДС по передаваемой пристройке.

Так как осуществляется операция, облагаемая НДС, то у налоговиков не возникнет требования по восстановлению с остаточной стоимости объекта НДС, ранее принятого к вычету.

Убыток от безвозмездной передачи неотделимых улучшений – остаточная их стоимость – будет учтён в общих финансовых результатах, отражённых по субсчёту 91-9 за декабрь 2009 года.

Стоимость безвозмездно переданного имущества и затрат, связанных с такой передачей, не принимается к учёту в расходах, уменьшающих полученные доходы при исчислении налога на прибыль. Их законодатель включил в расходы, не учитываемые в целях налогообложения (п. 16 ст. 270 НК РФ). Поэтому налоговики не позволяют арендатору учесть затраты, связанные с неотделимыми улучшениями, в расходах при исчислении налога на прибыль.

Для арендодателя капитальные вложения арендатора в неотделимые улучшения после прекращения договора аренды являются безвозмездно полученными. Стоимость несогласованных неотделимых улучшений, переданных арендатором арендодателю до 01 января 2006 года, должна учитываться у последнего в составе внереализационных доходов (п. 8 ПБУ 9/99 «Доходы организации»; утв. приказом Минфина России от 06.05.99 № 32н). Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией безвозмездно, признаётся их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учёту. Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учёту (п. 29 Методических указаний).

Инструкция по применению Плана счетов (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н), а также Методические указания предписывают отражать рыночную стоимость безвозмездно полученных объектов основных средств активов по **кредиту счёта 98 «Доходы будущих периодов» субсчёт «Безвозмездные поступления»** в корреспонденции со **счётом 08**. По мере начисления амортизации по поступившему безвозмездно объекту в бухгалтерском учёте производится запись по **дебету счёта 98-2 и кредиту счёта 91-1**.

В налоговом учёте арендодатель при исчислении налога на прибыль во внереализационные доходы включает стоимость безвозмездно полученного имущества (п. 8 ст. 250 НК РФ). При этом оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учётом положений статьи 40 НК РФ, но не ниже определяемой в соответствии с главой 25 НК РФ остаточной стоимости передаваемых улучшений. Датой получения дохода признаётся дата подписания акта приёма-передачи неотделимых улучшений (подп. 1 п. 4 ст. 271 НК РФ).

Разница в величинах, включаемых во внереализационные доходы в бухгалтерском и налоговом учёте, в этом случае признаётся вычитаемой временной. Следовательно, в бухгалтерском учёте производится начисление отложенного налогового актива.

Пример 21

Используем данные примера 20, сдвинув условия примера на 4 года назад – так, чтобы возврат помещения с пристройкой произошел в декабре 2005 года. Ежемесячная сумма амортизации помещения с учётом увеличения её первоначальной стоимости – 8 456 руб. Помещение используется при осуществлении обычного вида деятельности. Оставшийся срок амортизации на момент возврата помещения – 158 месяцев.

В бухгалтерском учёте **арендодателя** получение неотделимых улучшений при возврате арендованного имущества и начислении амортизации по возвращённому объекту сопровождается следующими записями.

В декабре 2009 года:

Кредит 011

– отражён возврат помещения по окончании договора аренды по оценке, указанной в договоре аренды;

Дебет 08 Кредит 98-2

– 171 390 руб. – отражена стоимость неотделимых улучшений на момент их передачи;

Дебет 01 Кредит 08

– 171 390 руб. – увеличена первоначальная стоимость возвращённого после окончания договора аренды помещения за счёт стоимости пристройки;

Дебет 09 Кредит 69 субсчёт «Расчёты по налогу на прибыль»

– 41 133,60 руб. (171 390 руб. * 24%) – начислен отложенный налоговый актив.

В январе 2010 года:

Дебет 20 Кредит 02

– 8 456 руб. – начислена амортизация по помещению;

Дебет 98-2 Кредит 91-1

– 1 084,74 руб. (171 390 руб. / 158 мес. * 1 мес.) – отражено ежемесячное начисление дохода, связанного с передачей безвозмездно неотделимых улучшений;

Дебет 68 субсчёт «Расчёты по налогу на прибыль» Кредит 09

260,34 руб. (1 084,74 руб. * 24%) – уменьшена величина отложенного налогового актива.

Последние три проводки осуществляются ежемесячно.

Изменения с 2006 года

С 2006 года капитальные вложения в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведённые арендатором, отнесены законодателем к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль (п. 6 ст. 1 закона № 58-ФЗ).

Действие этой нормы, на взгляд авторов данной работы, логично распространять только на согласованные капитальные вложения, так как в этом случае понесённые расходы учитываются у арендатора или арендодателя как амортизируемое имущество. Однако законодатель при её вводе не сделал никаких исключений. Поэтому эта норма не только позволяет арендодателю не включать во внереализационные доходы стоимость поступивших неотделимых улучшений при исчислении налога на прибыль, но и изменяет характер возникающих в учётах разниц в величинах, включаемых во внереализационные доходы. Теперь эта разница признаётся постоянной. В бухгалтерском учёте ежемесячно при начислении амортизации во внереализационные доходы включается её сумма, в налоговом же учёте данные величины не учитываются ни в отчётном, ни в последующих отчётных периодах (п. 4 ПБУ 18/02). Упомянутая разница приводит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчётном периоде и появлению в этом случае постоянного налогового актива (если передача арендованного объекта с неотделимыми улучшениями произошла после 01.01.2006 г.):

Дебет 68 субсчёт «Расчёты по налогу на прибыль» Кредит 99

260,34 руб. (1 084,74 руб. * 24%) – начислен постоянный налоговый актив.

Безвозмездная передача имущества в гражданском законодательстве признаётся дарением (ст. 572 ГК РФ). При этом в отношениях между коммерческими организациями не допускается дарение, за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает 5 МРОТ (п. 4 ст. 575 ГК РФ). Сделка же, не соответст-

вующая требованиям закона или иных правовых актов, ничтожна (ст. 168 ГК РФ).

Недействительная сделка не влечёт за собой никаких юридических последствий с самого момента заключения, каждая сторона обязана возвратить другой всё полученное. Требование о применении последствий недействительности ничтожной сделки может быть предъявлено любым заинтересованным лицом. Иск же о применении последствий недействительности ничтожной сделки может быть предъявлен в течение десяти лет со дня, когда началось её исполнение (ст. 166, 167, 181 ГК РФ).

Поэтому вполне возможно, что арендодатель настаивает на приведении арендованного имущества в первоначальное состояние. В этом случае у арендатора в бухгалтерском учёте, помимо ранее произведённых расходов, связанных с созданием неотделимых улучшений – остаточной стоимости объекта, возникнут ещё и затраты по их разборке, а также, возможно, и доходы в виде материалов (запасных частей):

Дебет 91-2 Кредит 01

- списана остаточная стоимость капитальных вложений;

Дебет 91-2 Кредит 02, 69, 70, 76 и т. д.

- отражены затраты, связанные с приведением арендованного имущества в первоначальное состояние;

Дебет 10 Кредит 91-1

- отражена стоимость оприходованных материалов от разборки неотделимых улучшений.

Убыток от данной операции будет учтён в общих финансовых результатах, отражённых по субсчёту **91-9** за тот месяц, когда происходит возврат арендованного имущества.

Затраты на приведение в первоначальное состояние арендованного имущества арендатор может попытаться учесть при исчислении налога на прибыль, обосновав их обязанностью, возложенной на него ГК РФ, по возврату арендодателю имущества в том состоянии, в котором оно было получено. Однако, скорее всего, как и расходы на осуществление неотделимых улучшений, налоговики не позволят учесть в расходах, уменьшающих полученные доходы при исчислении налога.

Стоимость полученных материалов или иного имущества при разборке неотделимых улучшений перед возвращением арендованного объекта арендатор должен включить во внереализационные доходы (п. 13 ст. 250 НК РФ). При этом до 2006 года налоговики не позволяли включать в расходы, учитываемые при исчислении налога на прибыль, стоимость материально-производственных запасов, полученных при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств. Обосновывается эта позиция тем, что фактически затрат на их приобретение у налогоплательщика не было.

В 2006 году стоимость имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, определяется как сумма налога, исчисленная с его стоимости, учитываемой во внереализационных доходах (п. 8 закона № 58-ФЗ). Эта сумма уменьшает налогооблагаемую базу по прибыли при продаже указанного имущества либо при передаче его в производство для повторного использования.

У арендодателя в бухгалтерском учёте при возврате арендованного имущества в первоначальное состояние производится единственная проводка по списанию его стоимости с забалансового счёта:

Кредит 011

- отражён возврат помещения по окончании договора аренды.

6. СТАНДАРТ IAS 17. УЧЕТ В УСЛОВИЯХ АРЕНДЫ

Общие положения, сфера применения и основные понятия МСФО 17

Данный раздел посвящен особенностям учета операций, связанных с арендой имущества, в соответствии с международным стандартом IAS 17 (МСФО 17).

Основная проблема, которую призван был решить МСФО 17 – устранить искажения финансовой отчетности, создаваемые в связи с учетом операций аренды. До вступления в силу этого стандарта бухгалтерский баланс не отражал ни стоимость используемого актива, ни полную сумму арендных обязательств. Вместо отражения получения займа или приобретения актива компаниям предлагалось отражение аренды за балансом.

МСФО 17 разрешает данную проблему, предусматривая порядок учета финансовой аренды аналогичный тому, который применяется в отношении приобретения актива, как если бы это приобретение происходило за счет заемных средств. Арендванный актив отражается в бухгалтерском балансе даже в том случае, если арендатор им не владеет.

Одной из форм аренды является продажа актива с последующей обратной арендой. В данном случае продавец актива (арендатор) владеет активом, контроль над которым он хочет сохранить. Арендатор продает актив арендодателю, который, в свою очередь, сдает его обратно в аренду арендатору. В конце периода аренды арендатор или продлевает договор аренды, или выкупает актив у арендодателя, или отказывается от дальнейшей аренды.

Сфера применения

МСФО 17 применяется для учета всех видов аренды, за исключением:

- аренды, связанной с добычей или использованием полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов;
- лицензионных соглашений в отношении таких объектов, как художественные фильмы, видеозаписи, театральные постановки, рукописи, патенты и авторские права.

Методы оценки активов, приведенные в МСФО 17, не применяются в отношении:

- объектов собственности, находящихся в распоряжении арендатора, которые учитываются как инвестиционная собственность (см. МСФО 40 «Инвестиционная собственность»);
- инвестиционной собственности, предоставляемой арендодателем по операционной аренде (см. МСФО 40);
- биологических активов, находящихся в распоряжении арендатора по договору финансовой аренды (см. МСФО 41 «Сельское хозяйство»);
- биологических активов, предоставляемых арендодателем по операционной аренде (см. МСФО 41).

МСФО 17 применяется к договорам, которые предусматривают передачу права на использование активов, даже если договора предоставляют арендодателю возможность предоставлять услуги, связанные с техническим обеспечением и обслуживанием указанных активов.

Основные понятия (определения)

Аренда. Аренда оформляется договором, в соответствии с которым арендодатель предоставляет арендатору право на использование актива в течение согласованного периода времени в обмен на арендную плату.

Арендодатель. Арендодатель – это собственник арендуемых объектов, который предоставляет их пользователю, или «арендатору».

Арендатор. Арендатор использует арендованные объекты и регулярно производит оплату аренды.

Финансовая аренда. Финансовая аренда предусматривает передачу практически всех рисков и вознаграждений, связанных с использованием актива, от арендодателя арендатору. Со временем право собственности на арендуемый актив может передаваться или не передаваться арендатору.

Операционная аренда. Операционная аренда – это аренда, не являющаяся финансовой арендой.

Нерасторжимая аренда. Нерасторжимая аренда – это аренда, которая может быть расторгнута только в следующих случаях:

- при наступлении каких-либо внешних непредвиденных (форс-мажорных) обстоятельств;
- с разрешения арендодателя;
- при заключении арендатором нового договора по аренде того же самого или аналогичного актива с тем же самым арендодателем;
- после выплаты арендатором суммы такого крупного размера, что вероятность того, что аренда когда-либо будет расторгнута, ничтожно мала.

Начало аренды. Начало срока аренды – это дата, с которой арендатор может использовать арендуемый актив. По состоянию на указанную дату:

- аренда классифицируется или как операционная, или как финансовая аренда;
- в случае финансовой аренды суммы, подлежащие отражению в начале срока аренды, должны быть четко определены.

Срок аренды. Срок аренды – период, на который арендатор заключил договор аренды актива (и в течение которого аренда не подлежит расторжению), наряду с какими-либо последующими периодами, в течение которых арендатор имеет право выбора продолжить аренду актива, внося дальнейшую оплату или без таковой. При этом должна существовать вероятность того, что арендатор реализует этот выбор.

Минимальные арендные платежи. Минимальные арендные платежи – это платежи в течение срока аренды, которые обязан внести арендатор, исключая пропорциональную арендную плату, расходы по предоставлению услуг и налоги, подлежащие оплате и возмещению арендодателю, а также:

- для арендатора – любые суммы, гарантируемые арендатором или связанной стороной;
- для арендатора – ликвидационная стоимость, гарантированная арендодателю:
 - арендатором;
 - стороной, связанной с арендатором;
 - третьей стороной, не связанной с арендодателем.

Если у арендатора есть возможность приобрести актив по привлекательной цене по окончании аренды, то минимальная арендная плата будет включать стоимость приобретения актива по указанной цене.

Справедливая стоимость. Справедливая стоимость – это сумма средств, на которую можно обменять актив или погасить обязательство при совершении сделки

между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами на общих условиях.

Срок полезной службы. Срок полезной службы – это:

- а) период времени, в течение которого предполагается использовать актив в хозяйственной деятельности одни или более пользователей;
- б) количество продукции, которое предполагается получить от актива.

Срок полезной службы – это предполагаемый оставшийся период времени, в течение которого организация ожидает получить экономические выгоды от актива.

Гарантированная ликвидационная стоимость. Гарантированная ликвидационная стоимость это:

- для арендатора – та часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором или связанной стороной;
- для арендодателя – та часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором или надежной третьей стороной.

Негарантированная ликвидационная стоимость. Негарантированная ликвидационная стоимость – это та часть ликвидационной стоимости арендуемого актива, которая не гарантируется.

Пример 22. Негарантированная ликвидационная стоимость.

Сдается в аренду автомобиль сроком на 4 года. Фактическая стоимость автомобиля составляет **\$20.000**. Предполагаемая ликвидационная стоимость по окончании аренды составляет **\$5.000**. Цена аренды определяется в размере **\$15.000** включая финансовые расходы.

Дилер дает арендатору гарантию на приобретение данного автомобиля за **\$4.000** (по окончании аренды), что является гарантированной ликвидационной стоимостью. Оставшаяся сумма в размере **\$1.000** представляет собой негарантированную ликвидационную стоимость.

Первоначальные прямые расходы. Первоначальные прямые расходы – это дополнительные расходы, которые непосредственно связаны с проведением переговоров и оформлением договора аренды, кроме случаев, когда подобные расходы понесены арендодателем – производителем или дилером.

Валовые инвестиции в аренду. Валовые инвестиции в аренду – это сумма минимальных арендных платежей, получаемых арендодателем по договору финансовой аренды и негарантированной ликвидационной стоимости.

Чистые инвестиции в аренду. Чистые инвестиции в аренду – это валовые инвестиции в аренду, дисконтированные с учетом процентной ставки, используемой для учета аренды.

Неполученный финансовый доход. Неполученный финансовый доход – это разница между валовыми инвестициями в аренду и чистыми инвестициями в аренду.

Процентная ставка, используемая для учета аренды. Процентная ставка, используемая для учета аренды – это ставка дисконта, которая в начале аренды обеспечивает равенство между текущей стоимостью минимальных арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимостью – с одной стороны, и суммой справедливой стоимости арендуемого актива и первоначальных прямых расходов арендодателя, с другой.

Арендные платежи включают оплату стоимости арендуемого актива, а также финансовые платежи. Финансовый платеж – это произведение процентной ставки и фактической стоимости актива.

Ставка процента на заемный капитал (арендатора). Ставка процента на заемный капитал – ставка процента, которую арендатору пришлось бы платить по аналогичной аренде или, если такую ставку определить невозможно, то ставка на начало срока аренды, которую арендатор должен был бы платить за заемные средства, полученные на такой же срок и при том же обеспечении, в объеме, необходимом для покупки актива.

Пропорциональная арендная плата. Пропорциональная арендная плата – это дополнительные арендные платежи, рассчитываемые в виде процентного соотношения, например, от объема будущих продаж, будущего использования, а также от будущих индексов цен, будущих рыночных процентных ставок.

Пример 23

Пропорциональная арендная плата.

1. Арендуются магазин в аэропорту. Арендатор платит \$10.000 в месяц плюс 5% от стоимости продаж в качестве пропорциональной арендной платы.

2. Арендуются помещение. Ежегодно арендная плата будет увеличиваться пропорционально росту индекса оптовых цен. Данное увеличение рассматривается как пропорциональная арендная плата. Ее величина не будет известна до ежегодного опубликования индекса, который может остаться неизменным.

Покупка в рассрочку. Аренда может быть представлена договором, который предоставляет арендатору возможность приобрести актив за дополнительную плату. Указанный тип договоров представляет покупку в рассрочку.

Классификация аренды

Классификация аренды основывается на том, в какой степени риски и вознаграждения от арендуемого актива относятся к арендодателю или арендатору.

Риски заключаются в возможности образования убытков в результате простоя производственных мощностей, технологической отсталости и изменения экономических условий.

Вознаграждения связаны с ожидаемой прибылью от хозяйственной деятельности в течение срока полезной службы актива, а также в связи с увеличением его ликвидационной стоимости.

Аренда классифицируется как **финансовая аренда**, если она предусматривает передачу арендатору практически всех рисков и вознаграждений, связанных с владением активом.

Аренда классифицируется как **операционная аренда**, если она **не** предусматривает передачу арендатору практически всех рисков и вознаграждений от владения активом.

Применение приведенных выше определений по отношению к арендодателю и арендатору может привести к тому, что одна и та же аренда классифицируется ими по-разному.

Например, Арендодатель получает экономическую выгоду от гарантированной ликвидационной стоимости, которая предоставлена стороной, не связанной с арендатором. Ни арендодатель ни арендатор не несут никакого риска и не получают никакого дополнительного вознаграждения, связанного с ликвидационной стоимостью. Арендатор может отражать договор как финансовую аренду, а арендодатель может отражать тот же самый договор как операционную аренду

Классификация аренды в большей степени зависит от сущности операции аренды, нежели от формы заключенного договора.

Примерами ситуаций, в которых обычно аренда рассматривается как финансовая аренда, могут служить следующие:

- аренда предусматривает передачу права собственности на актив арендатору по окончании срока аренды;
- арендатор имеет возможность приобрести актив по привлекательной цене;
- срок аренды составляет основную часть срока полезной службы актива, даже если право собственности не передается (>75%);
- текущая стоимость суммы минимальных арендных платежей почти полностью покрывает справедливую стоимость арендуемого актива (>90%);
- арендуемые активы имеют настолько специальное назначение, что без значительных модификаций их может использовать только данный арендатор.

Вышеуказанные процентные показатели приведены из Общепринятых принципов бухгалтерского учета (ОПБУ) США. МСФО не устанавливает конкретных показателей в данной области.

Пример 24

Расторжение договора и затраты арендатора.

Арендуются копировальная техника на 7 лет. Если Арендатор расторгнет договор аренды, он обязан внести все оставшиеся платежи (до окончания срока аренды). Данная операция является финансовой арендой, так как не предусматривает ограничение величины арендной платы, только той суммой, которая подлежит выплате за истекший период с начала аренды

Дополнительные признаки, которые также указывают на возможность классификации аренды как финансовой аренды, представлены следующими случаями:

- если арендатор вправе расторгнуть договор аренды, то убытки арендодателя, связанные с расторжением договора, покрываются арендатором;
- возникновение прибыли или убытка в результате изменения справедливой стоимости находящегося у арендатора актива в сравнении с его ликвидационной стоимостью (например, в форме скидки с величины арендной платы, эквивалентной большей части поступлений от продажи актива по окончании аренды);
- у арендатора есть возможность продлить аренду на новый срок по ставке, которая значительно ниже рыночной.

Пример 25

Поступления арендатору от продажи.

Арендуются автомобиль сроком на 4 года. Фактическая стоимость автомобиля составляет \$20.000. Предполагаемая ликвидационная стоимость по окончании аренды составляет \$5.000. Сумма арендных платежей составляет \$15.000 плюс финансовые расходы. Если ликвидационная стоимость автомобиля превышает \$5.000 на момент его продажи, Арендатор получит дополнительные денежные средства.

Если она окажется менее \$5.000, Арендатору придется компенсировать разницу арендодателю

Пример 26

Заключение договора аренды на новый срок.

Арендуются копировальная техника на 7 лет по коммерческой ставке арендной платы. В конце указанного периода (когда копировальная техника устарела) Арендатор может продолжить арендовать ее за \$10 в год, а также подписать договор на техническое обслуживание. Арендодатель получил свою прибыль в течение первых 7 лет и не хочет получить копировальную технику об-

ратно. Он бы предпочел оставить ее у Арендатора за символическую арендную плату и получать прибыль в результате заключения договора технического обслуживания. Данная операция является финансовой арендой, так как арендодатель хочет получать экономическую выгоду от сданной в аренду копирующей техники в течение всего срока ее полезной службы

Если аренда не предполагает передачу практически всех рисков и вознаграждений от обладания активом, она классифицируется как **операционная аренда**.

Аренда классифицируется в начале срока аренды. Если арендатор и арендодатель достигают соглашения об изменении условий аренды в такой степени, что это изменит классификацию аренды, то пересмотренная аренда учитывается в соответствии с новыми условиями договора аренды.

Однако, изменения в оценках срока полезной службы, ликвидационной стоимости арендованного актива или вызванные неплатежеспособностью арендатора **не** приводят к пересмотру классификации аренды.

Сравнительный анализ РСУ и IAS в части учета операций, связанных с арендой

В процедуре учета операций финансовой аренды в соответствии с РСУ и МСФО имеются существенные различия; по операциям текущей (операционной) аренды различия не столь существенны. В целом основные расхождения между отечественной бухгалтерской процедурой и требованиями МСФО в отношении организации учета операций финансовой аренды (лизинга) могут быть идентифицированы как:

- различия в подходах к выбору балансодержателя имущества;
- различия в порядке начисления и признания арендных (лизинговых) платежей.

Указанные нестыковки могут приводить к значительным расхождениям в оценке финансового положения организации, а также результатов ее деятельности, что позволяет отнести их к категории *существенных* различий между отечественной практикой и положениями МСФО, т.е. различий, нивелирование которых приводит к кардинальной перестройке всей бухгалтерской процедуры организации.

В соответствии с IAS:

- финансовый лизинг – это аренда, при которой к арендатору переходят в значительной степени все риски и преимущества, связанные с владением объектом аренды. При этом право собственности может не передаваться;
- текущая аренда – это любая аренда, кроме финансового лизинга.

В соответствии с российской системой бухгалтерского учета, аренда подразделяется на краткосрочную (меньше одного года) и долгосрочную. Долгосрочная аренда может сопровождаться передачей права собственности на арендованное имущество в конце срока аренды или после полной выплаты арендной платы арендатором до конца срока аренды. С относительно недавних пор получил широкое распространение новый для России вид долгосрочной аренды, который называется «**лизинг**»

Нормативные акты РФ определяют лизинг как хозяйственную деятельность арендодателя, направленную на привлечение внешних финансовых ресурсов для приобретения имущества у конкретного продавца и передачи его арендатору во временное пользование за плату.

Для классификации аренды в соответствии с IAS каждое конкретное арендное соглашение должно рассматриваться индивидуально в отношении основных показателей финансовой и операционной аренды, которые были описаны выше.

Процедура учета аренды в РСУ

Учет краткосрочной аренды

Арендодатель сохраняет право собственности на сданный в аренду объект, содержит его на своем балансе, проводит начисление износа на сданный в аренду объект, производит начисление и уплату налога на имущество. Арендатор учитывает арендованный объект на забалансовых счетах и отражает арендную плату как расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу налога на прибыль.

Учет долгосрочной аренды

Срок договора аренды – более одного года. Арендванный объект может учитываться как на балансе арендодателя, так и на балансе арендатора. Сторона договора, на балансе которой числится арендованный объект, начисляет амортизацию и платит налог на имущество. Другая сторона учитывает объект за балансом. В конце срока аренды арендатор возвращает объект аренды арендодателю либо выкупает его по согласованной цене.

Лизинг

Процедура учета лизинга была изложена в приказе Министерства финансов № 105. Объекты аренды по «лизинговому» соглашению учитываются на балансе арендодателя либо арендатора в соответствии с условиями договора. Арендатор относит арендную плату на расходы, тогда как арендодатель отражает их как выручку от реализации. Лизинговые платежи состоят из нескольких составляющих – погашения стоимости арендованного объекта, комиссии лизингодателя и др. Амортизация начисляется той стороной договора, на балансе которой находится объект лизинга. Арендванный объект может приобретаться в собственность арендатором либо по окончании срока лизингового договора, при условии выплаты всех платежей по контракту, либо на условиях досрочного выкупа при уплате выкупной цены объекта лизинга.

Процедура учета аренды в соответствии с IAS

Процедура учета текущей аренды в соответствии с IAS

Арендатор не отражает арендованный объект ни в активе, ни в пассиве своих учетных регистров, арендную плату он отражает как расходы отчетного периода. Основные средства остаются в учетных регистрах арендодателя, а получаемая арендная плата отражается им как доход.

Процедура учета финансового лизинга в соответствии с IAS у арендатора

Арендванное средство отражается в составе активов по стоимости арендованного объекта, и соответствующие обязательства учитываются в пассиве арендодателя.

По договору финансового лизинга арендатор помимо финансовых расходов начисляет износ по объекту аренды. Методика начисления амортизации по арендованному объекту должна соответствовать аналогичной

процедуре по собственным основным средствам. Если нет обоснованной уверенности в том, что арендатор получит право собственности на арендованный объект в конце срока аренды, он должен быть полностью самортизирован за наиболее короткий срок из срока аренды или срока эксплуатации данного объекта.

Процедура учета финансового лизинга в соответствии с IAS у арендодателя:

Необходимо напомнить определение некоторых терминов, которые используются при описании учета финансового лизинга арендодателем в соответствии с IAS.

Негарантированная остаточная стоимость – это предполагаемая остаточная стоимость сданного в аренду имущества за вычетом той ее части, возмещение которой гарантировано арендатором или любой стороной, связанной с арендатором.

Валовые вложения в аренду – это сумма минимальных арендных платежей с точки зрения арендодателя, и негарантированной остаточной стоимости, начисленной у арендодателя.

Незаработанный доход – это разница между валовыми вложениями арендодателя в аренду и ее текущей стоимостью объекта аренды.

Имущество, сданное в аренду по договору финансового лизинга должно отражаться в балансовом отчете как дебиторская задолженность. Арендодатель распределяет финансовый доход в течение всего срока аренды на систематической и рациональной основе. Признание дохода в финансовой отчетности арендодателя должно базироваться на закономерности, отражающей постоянное периодическое возмещение текущей стоимости арендованного имущества.

Информация, необходимая в системе IAS

У арендатора необходимо показать:

- стоимость активов, являющихся объектами финансового лизинга на каждую дату составления балансового отчета. Обязательства, относящиеся к этим арендованным средствам, должны быть представлены отдельно от других обязательств. При этом текущие обязательства должны быть показаны отдельно от долгосрочных;
- обязательства по минимальным арендным платежам по финансовому лизингу и по бессрочной текущей аренде со сроком более одного года, с указанием сумм и периодов, в течение которых должны осуществляться платежи;
- важные финансовые ограничения, возможности продления аренды или выкупа объекта аренды, непредвиденные арендные платежи и другие обязательства, вытекающие из аренды.

У арендодателя необходимо показать:

- на каждую дату составления балансового отчета валовые инвестиции в финансовый лизинг, соответствующий неполученный финансовый доход и негарантированную остаточную стоимость арендованных активов;
- базу, на основании которой производится распределение финансового дохода;
- в том случае, когда текущая аренда представляет собой значительную часть деятельности арендодателя – количество объектов аренды по каждому основному виду имущества вместе с соответствующей накопленной амортизацией на каждую дату составления балансового отчета.

Особые виды аренды в системе IAS

Финансовый лизинг, предоставляемый производителями и посредниками

Производители и посредники часто предлагают клиентам купить объект, либо арендовать его. Финансовый

лизинг объекта, предоставляемого производителем или посредником, связан с двумя видами результатов от операций:

- прибыль или убыток в результате прямой продажи объекта, сданного в аренду по нормальной продажной цене с учетом торговых скидок;
- финансовый доход за период аренды.

Если назначаются искусственно заниженные процентные ставки, прибыль от продажи должна быть уменьшена до уровня, который был бы обеспечен при действии коммерческих ставок.

Продажа с обратной арендой

Обратная аренда представляет собой продажу объекта продавцом и сдачу ему этого же объекта в аренду. Арендная плата и продажная цена обычно взаимосвязаны, так как они оговариваются одновременно, и могут не отразить рыночную стоимость арендованного имущества.

Методика бухгалтерского учета операций, связанных с финансовой арендой в соответствии с IAS

При отражении в учете операций, связанных с финансовой арендой, необходимо соблюдать следующую последовательность действий:

1. Установить фактическую стоимость актива, включая первоначальные прямые расходы.
2. Определить срок полезной службы актива.
3. Определить метод амортизации и размер начислений в течение срока полезной службы актива.
4. Рассчитать основную сумму займа и сумму процентов, подлежащих выплате в течение срока аренды.
5. Составить график выплат, установив разграничение между выплатами основной суммы займа и процентов.

Рассчитать сумму выплат по основной сумме займа в первый год, которая представляет краткосрочную часть обязательства по аренде.

Оставшиеся выплаты основной суммы займа представляют собой долгосрочную часть обязательства. При осуществлении ежемесячных платежей надо соотносить их с графиком платежей, указанным в пункте 5, в целях разграничения между основной суммой долга и процентами. Отражать по дебету финансовые расходы и основную сумму долга. Пересчитать краткосрочные обязательства в соответствии с графиком.

Начислять ежемесячно амортизацию в соответствии с графиком.

Отражая в учете операции, связанные с финансовой арендой, необходимо учитывать следующее:

1. Основная сумма займа будет или равной фактической стоимости актива или ниже нее. Если основная сумма ниже, то за учетную оценку следует принять текущую стоимость минимальных арендных платежей.
2. Активы и обязательства следует учитывать отдельно. Если аренда заключена на 6 лет с возможностью дальнейшего приобретения, срок полезной службы составляет 10 лет, то после 6 лет обязательство будет погашено, а в оставшиеся 4 года по активу будет начисляться амортизация.
3. Каждый арендный платеж уменьшает долгосрочные обязательства до тех пор, пока не остаются только те платежи, которые должны быть внесены в течение 12 месяцев. Так как элемент «основная сумма долга» может различаться в зависимости от фактической суммы арендного платежа, то краткосрочную часть обязательства по аренде следует пересчитывать после каждого платежа.
4. Большинство арендных платежей в течение срока аренды остаются неизменными. В начале аренды большую часть платежей составляют проценты, а погашение основной суммы является небольшим элементом. По мере прохож-

дения срока аренды повышается доля выплат по основной сумме долга, а доля процентов уменьшается. Основная сумма долга уменьшается, и, соответственно, при постоянной процентной ставке каждый месяц выплачивается все меньшая сумма процентов.

5. В документацию по аренде следует включить базовую информацию по основной сумме долга и процентов. График платежей, отражающий разграничение основной суммы долга и финансовых расходов в разбивке по месяцам, обычно предоставляется

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Договор аренды – один из самых распространенных договоров, применяемых в хозяйственной деятельности различными предприятиями и индивидуальными предпринимателями. В настоящее время заключение договоров аренды земельных участков, недвижимого имущества, транспорта, дорожного транспортного оборудования приобрело широкое распространение. Аренда имущества для большинства субъектов предпринимательства представляется с экономической точки зрения более выгодной, чем приобретение этого имущества в собственность. Кроме того, существует значительное число организаций, для которых предоставление имущества в аренду является основным видом деятельности.

Однако, несмотря на достаточно обширную практику применения договоров аренды, проблемы, связанные с их заключением, исполнением, а также учетом и налогообложением хозяйственных операций, возникающих в рамках арендных правоотношений, остаются актуальными и сейчас.

Перед бухгалтерскими и финансовыми службами возникает проблема оптимизации использования активов предприятия в процессе хозяйственной деятельности, упорядочения учета основных средств, капитальных и финансовых вложений и др. Необходимость грамотного отражения в бухгалтерском и налоговом учете доходов и расходов, связанных с арендой основных средств, в настоящее время ни у кого не вызывает сомнения. Формирование затратной части коммерческой деятельности организации, с одной стороны, и эффективное управление имуществом – с другой, обуславливают интерес к данному вопросу как для арендодателя, так и для арендатора.

Авторы данной работы ставили перед собой следующие цели: раскрыть особенности учета и налогообложения операций с арендованными основными средствами в зависимости от характера арендованного объекта, специфики арендодателя, особенностей договора; обозначить проблемы учета и налогообложения указанных операций, возникающие в условиях недостаточной определенности норм Налогового Кодекса и противоречивости действующего законодательства и предложить рекомендации по решению этих проблем.

Для достижения указанных целей были поставлены и выполнены такие задачи, как:

1. Рассмотрение общего порядка учета основных средств в организации.
2. Описание правовой основы арендных отношений, определение общего порядка признания и документального подтверждения расходов по аренде.
3. Рассмотрение порядка учета и налогообложения операций с основными средствами в условиях оперативной аренды, в разных вариантах – в зависимости от характера арендуемого объекта (аренда зданий, сооружений, жилых помещений, аренда земельных участков, аренда транспортных средств) и в зависимости от специфики арендодателя

(аренда федерального и муниципального имущества, аренда имущества у физического лица).

4. Рассмотрение порядка учета и налогообложения операций с основными средствами в условиях долгосрочной аренды, в том числе раскрытие особенностей учета и налогообложения лизинговых операций у лизингодателя и лизингополучателя в разных вариантах – при учете лизинговых объектов на балансе лизингодателя и на балансе лизингополучателя; рассмотрение налоговых проблем, связанных с выкупом предмета лизинга и учетом выкупной стоимости объекта в составе лизинговых платежей.
5. Рассмотрение порядка учета и налогообложения операций, связанных с восстановлением, ремонтом и реконструкцией арендованных основных средств, в том числе рассмотрение налоговых проблем учета неотделимых улучшений арендованных объектов в свете изменений в законодательстве, вступающих в силу с января 2006 г.
6. Описание особенностей учета операций аренды в соответствии с международным стандартом IAS 17 и проведение сравнительного анализа РСУ и IAS в части учета операций, связанных с арендой.

Первые два раздела данной работы посвящены общим вопросам учета основных средств и вопросам правового регулирования арендных отношений. Следует отметить, что в бухгалтерском и налоговом учете можно избежать многих проблем, если грамотно и осознанно оформлять соответствующие договоры – просчитывая предварительно все возможные налоговые последствия того или иного варианта договора. Поэтому юридическим службам организации при подготовке и оформлении договоров рекомендуется работать в тесном контакте с главным бухгалтером.

В разделе 3 данной работы детально рассмотрен порядок учета и налогообложения операций с основными средствами в рамках текущей аренды. В связи с тем, что в некоторых случаях, в зависимости от специфики арендодателя (при аренде имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, при аренде имущества у физических лиц, при аренде транспортных средств у нерезидентов для выполнения перевозок по территории Российской Федерации) у арендатора, как правило, возникают дополнительные обязательства перед бюджетом, каждый из таких случаев рассмотрен отдельно.

В зависимости от характера арендованных объектов существуют различия в учете и налогообложении операций, связанных с арендой. В работе отдельно освещены актуальные вопросы отражения в учете аренды зданий и сооружений, транспортных средств, земельных участков. Указанные вопросы рассматривались на конкретных примерах.

Раздел 4 данной работы посвящен особенностям учета лизинговых операций как у лизингодателя, так и у лизингополучателя, в различных вариантах – при учете арендованных объектов на балансе лизингодателя и при учете на балансе лизингополучателя. Лизинг, с одной стороны, часто является одним из основных видов деятельности многих финансовых компаний, с другой – является для большинства растущих организаций одним из самых выгодных способов приобретения необходимого имущества, без значительного единовременного отвлечения финансовых ресурсов (как в случае договора купли-продажи). К сожалению, отдельные вопросы, связанные с налоговым учетом лизинговых операций, неоднозначно регулируются действующим законодательством. Одним из таких вопросов, до настоящего времени не разрешенным однозначно, является порядок отражения в налоговом учете выкупной стои-

мости объекта лизинга, если договором предусмотрен переход права собственности на объект лизинга к лизингополучателю по истечении срока финансовой аренды. С одной стороны, лизинговые платежи в полном объеме должны учитываться в составе расходов лизингополучателя (за минусом начисленной в налоговом учете амортизации, если объект по условиям договора учитывается на балансе у лизингополучателя). С другой стороны, если в составе лизинговых платежей присутствует составляющая выкупной цены – эту составляющую Минфин на расходы относить не разрешает. В рассматриваемых случаях рекомендуется:

Не допускать в договорах лизинга присутствия пунктов, предусматривающих включение выкупной цены объекта в регулярные лизинговые платежи.

Если договором предусмотрено право досрочного выкупа – то в каждом конкретном случае размер выкупной цены объекта определять на дату выкупа отдельным соглашением.

Переход права собственности по истечении срока финансовой аренды (и, соответственно, определение размера выкупной цены на момент перехода права собственности) оформлять дополнительным соглашением к договору лизинга, так, чтобы эта цена соответствовала остаточной стоимости лизингового объекта – либо составляла небольшую условную сумму, если стоимость объекта полностью погашена амортизационными отчислениями. Как вариант, можно указывать в договоре лизинга конкретное значение выкупной цены объекта лизинга по истечении срока договора (при условии выполнения всех обязательств по данному договору) на дату выкупа; эту дату определять конкретно в графике лизинговых платежей.

В разделе 5 данной работы рассматриваются вопросы отражения в учете операций, связанных с текущим и капитальным ремонтом арендованных объектов основных средств, приводится правовая основа и описывается порядок документального оформления и отражения в учете операций по возмещению ущерба арендодателю в случае порчи или утраты арендованного имущества. Существенное значение в вопросах учета расходов на ремонт и реконструкцию арендованного объекта имеют условия договора, а также правильная классификация выполняемых работ – именно характером выполняемых работ определяется порядок учета расходов. Поэтому чрезвычайно важно правильно классифицировать выполняемые ремонтные работы с точки зрения влияния их на технические и эксплуатационные характеристики объекта аренды: ремонт это или модернизация; если ремонт – то текущий или капитальный; если модернизация – то отдельные это улучшения арендованного объекта или же их нельзя отделить без вреда для объекта.

Значительное внимание в работе уделено проблемам учета и налогообложения расходов на реконструкцию (модернизацию) арендованных основных средств – то есть капитальных вложений в арендованное имущество. Отдельно анализируются особенности учета неотделимых улучшений арендованного имущества в свете действовавшего до 01.01.06 года законодательства и после 1 января 2006 года – связи со вступлением в силу с января 2006 года поправок к гл.25 НК РФ. К сожалению, принятые поправки не смогли разрешить все проблемы, возникающие у налогоплательщика, осуществляющего неотделимые улучшения арендованных основных

средств. С 1 января 2006 года налогоплательщикам разрешается амортизировать неотделимые улучшения арендованного объекта в течение срока аренды по нормам, предусмотренным Классификатором основных средств для арендованного объекта. Но если срок аренды меньше срока полезного использования, определенного Классификатором, то по окончании срока аренды остается недоамортизированная стоимость неотделимых улучшений, которую и на расходы отнести невозможно, и амортизировать уже нельзя. Законодательно указанная ситуация не урегулирована.

Данная работа рассматривает ряд проблем, связанных с отражением в бухгалтерском и налоговом учете операций с арендованными основными средствами, с учетом того обстоятельства, что в действующем Положении по бухгалтерскому учету основных средств отсутствует раздел, посвященный аренде.

Кроме того, Федеральный Закон от 29.10.1998г. №164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» в редакции от 29.01.2002 г, утвержденный Приказом Минфина России от 17.02.97 г. № 15, морально устарел; в 2006 году планируется к опубликованию проект нового Закона о лизинге, но на момент написания данной статьи этот проект не был опубликован.

Исключение из российского стандарта ПБУ 6/01 раздела 6 «Аренда основных средств» было вызвано рядом причин, и в первую очередь связано с принятием решения о разработке специального положения по бухгалтерскому учету, посвященного раскрытию правил отражения в учете операций, связанных с арендой основных средств в соответствии с требованиями международного стандарта финансовой отчетности, аналогичного IAS 17. До момента написания настоящей статьи это положение разработано не было. В шестом разделе данной работы раскрыты особенности учета аренды в соответствии с МСФО IAS 17 и дан сравнительный анализ российских стандартов и IAS в части учета операций, связанных с арендой.

Одним из основных документов по ведению бухгалтерского учета основных средств является Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (с изменениями и дополнениями), в свете которого были разработаны следующие нормативные документы по бухгалтерскому учету:

План счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н.

Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н.

Основной документ, регламентирующий ведение налогового учета – Налоговый Кодекс Российской Федерации.

Порядок отражения в бухгалтерском и налоговом учете операций с основными средствами в условиях арендных отношений изложен в настоящей работе на основании вышеупомянутых нормативных документов, в увязке с налоговым законодательством. Однако, нормативные документы нередко допускают неоднознач-

ное толкование, а некоторые ситуации, складывающиеся в учетной практике, вообще не находят отражения в нормативных документах. В связи с вышеизложенным, авторы настоящей работы при рассмотрении проблем отражения в учете операций, связанных с арендой основных средств, руководствовались, кроме указанных документов, еще и нормами права, сложившейся арбитражной практикой, письмами МНС, ФНС и Минфина РФ.

Безусловно, не все утверждения, приведенные в настоящей работе, можно признать бесспорными, что естественно при очевидной неоднозначности многих положений бухгалтерских и налоговых нормативных документов в Российской Федерации.

Необходимо отметить, что в связи с вовлечением российских организаций в международные экономические отношения для многих организаций чрезвычайно актуальной становится проблема трансформации отчетности из российского формата в формат МСФО. В разделе 6 данной работы приводится сравнительный анализ основных понятий и положений российских и международных стандартов учета операций, связанных с арендой. В свете имеющих место тенденций к сближению российского и международных стандартов учета вопросы сходства и отличия требований РСУ и IAS по отражению в учете операций аренды, рассмотренные в данной работе, являются актуальными для значительного числа организаций, имеющих дело с арендными отношениями. Пока отечественные стандарты существенно отличаются от международных, более предпочтительным для организаций, обязанных формировать отчетность по международным стандартам, является параллельное ведение учета, так как при этом риск искажений минимален – хотя параллельное ведение учета требует дополнительных трудозатрат.

Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (с изменениями на 22.07.2005 г.).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (с изменениями на 22.07.2005 г.).
3. Земельный кодекс Российской Федерации от 25 октября 2001 г. № 136-ФЗ (с изменениями на 29 июня 2004 г.) (принят Государственной Думой 28 сентября 2001 года, одобрен Советом Федерации 10 октября 2001 года).
4. Лесной кодекс Российской Федерации от 29 января 1997 г. № 22-ФЗ (с изменениями на 22 августа 2004 г.).
5. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изменениями на 30 июня 2003 г.), принят Государственной Думой 23 февраля 1996 года, одобрен Советом Федерации 20 марта 1996 года.
6. Федеральный Закон от 29.10.1998г. №164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» в редакции от 29.01.2002 г.
7. Федеральный Закон от 31.12.01 г. № 198-ФЗ «О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах».
8. Закон РФ от 11 октября 1991 г. № 1738-1 «О плате за землю» (с изменениями на 22 августа 2004 г.).
9. Федеральный закон от 10.07.92 № 3266-1 «Об образовании».
10. Федеральный закон от 06.06.05 № 58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах»
11. Федеральный закон от 22 июля 2005 г. № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах».
12. Постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (с изменениями на 8 августа 2003 г.)
13. Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-94 (ОКОФ) (утв. постановлением Госстандарта РФ от 26 декабря 1994 г. № 359).
14. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утверждены Приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. №94н).
15. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина РФ от 29.07.1998г. №34н (в редакции от 24.03.2000г.).
16. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденное приказом Минфина России от 9.12.98 г. № 60н.
17. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утверждено Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. №26н, с изменениями от 18 мая 2002 г.).
18. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденное Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. №44н.
19. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации», утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н.
20. Методические рекомендации по применению главы 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденные приказом МНС России от 20.12.2002 № БГ-3-02/729.
21. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н.
22. Методические рекомендации по расчету лизинговых платежей (утверждены Минэкономики России и Минфином России 16.04.96 г.).
23. Методические рекомендации по применению главы 28 «Транспортный налог» части второй Налогового кодекса Российской Федерации (утверждены приказом МНС России от 09.04.2003 № БГ-3-21/177).
24. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 06.04.99 № 7486/98.
25. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 10 декабря 2002 г. № 5378/02 (О приобретении права пользования на часть земельного участка, которая занята арендуемыми строениями).
26. Информационное письмо ВАС от 1.06.2000 г. № 53 «О государственной регистрации договоров аренды нежилых помещений».
27. Письмо Минюста РФ от 27 июля 2000 г. № 6219-ЭР О государственной регистрации договоров аренды недвижимого имущества.
28. Постановление Президиума ВАС РФ от 10.12.2002 № 5378/02.
29. Постановление Президиума ВАС от 06.04.99 № 7486/98
30. Определение Конституционного Суда РФ от 2 октября 2003 г. № 384-О.
31. Решение Верховного Суда РФ от 24 февраля 1999 г. № ГКПИ 98-808, 809.
32. Приказ Минфина РФ от 17 февраля 1997 г. № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» (с изменениями от 23 января 2001 г.).
33. Письмо Департамента налоговой политики Минфина РФ от 5 мая 2004 г. № 04-02-05/2/18 «Об учете в целях налогообложения прибыли затрат на аренду помещения под офис»
34. Письмо Минфина РФ от 9 ноября 2005 г. № 03-03-04/1/348
35. Письмо Минфина РФ от 26 октября 2004 г. № 03-03-01-04/4/15.
36. Письмо ФНС от 16 ноября 2004 г. № 02-5-11/172@ О порядке учета лизинговых операций.
37. Письмо Управления МНС по г. Москве от 26 февраля 2004 г. № 26-12/12898 О документальном подтверждении

- и включении в состав расходов для целей налогообложения прибыли затрат организации-лизингополучателя по компенсации затрат организации-лизингодателя на страхование и государственную регистрацию предмета лизинга (транспортного средства).
38. Письмо Управления МНС по г. Москве от 23 сентября 2003 г. № 26-12/52307 «О документах, подтверждающих расходы по аренде».
 39. Письмо Управления МНС по г. Москве от 5 ноября 2004 г. № 24-11/71659 «Об исчислении НДС при аренде земельных участков».
 40. Письмо Управления МНС по г. Москве от 17 февраля 2004 г. № 26-12/10758 «О порядке учета расходов организации в виде арендной платы для целей налогообложения прибыли».
 41. Письмо МНС России от 30.05.2003 № 02-1-16/57-У885 «О порядке оформления первичных документов и наличии обязательных реквизитов».
 42. Письмо МНС России от 29.06.2004 № 03-2-06/1/1420/22 «О порядке применения налога на добавленную стоимость при приобретении лизингодателем имущества с целью последующей передачи его по договору лизинга».
 43. Письмо Управления МНС по г. Москве от 14 июля 2004 г. № 24-14/46279 «О налогообложении НДС».
 44. Арутюнова О.Л. Аренда транспортного средства с экипажем: как платить налоги / Журнал «Российский налоговый курьер» №6, 2004 г.
 45. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет. /-Ростов-на-Дону: Издательский центр «МарТ», 2002 г.
 46. Бойкова М.П., Пархачева М.А. Налоговый учет основных средств и нематериальных активов. / – СПб.: Издательский дом «Питер», 2003 г.
 47. Власова М. Договор лизинга: бухгалтерский и налоговый учет. «Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь», № 14, 2005 г.
 48. Морозова Ж.А. Арендные отношения. / – Москва: Вершина, 2006г.
 49. Макарьева В.И. Операции с основными средствами: новое в бухгалтерском и налоговом учете./ – М.: «Налоговый вестник», 2002г.
 50. Матиташвили А.А. Лизинговые сделки: учет и налогообложение у лизингодателя. Журнал «Российский налоговый курьер» №4, 2005г.
 51. Пронина Е.А. Учет и налогообложение при аренде федерального и муниципального имущества. «Бухгалтерский учет» № 14, 2004 г.
 52. Рюмин С.М. Лизинг: хотели как лучше... «Учет. Налоги. Право», № 8, 2005
 53. Улучшения арендованного имущества. Практический бухгалтерский учет, №8, 2005 г.
 54. Учебное пособие по МСФО для профессиональных бухгалтеров. МСФО 17 АРЕНДА. PriceWaterHouseCoopers/ ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза», Москва/ www.accountingreform.ru.

Юнусов Ленар Альбертович