

Обязанности сторон по аренде имущества регулируются условиями договора аренды, заключаемого в соответствии с главой 34 «Аренда» Гражданского кодекса РФ.

Условия по содержанию арендованного имущества регулируются ст. 616 ГК РФ. В частности:

1) арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором аренды (п. 1 ст. 616 ГК РФ);

2) 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).

Исходя из выше изложенного, по умолчанию:

- расходы на капитальный ремонт арендованного имущества несет арендодатель;
- расходы на текущий ремонт и иные расходы по содержанию арендованного имущества – арендатор.

Но договором аренды может быть предусмотрено иное.

Например, договором аренды могут быть предусмотрены следующие условия:

- обязанность по проведению капитального ремонта арендованного имущества

возложить на арендатора,

- арендодатель освобожден от несения расходов по содержанию арендованного имущества.

В этом случае все расходы по содержанию арендованного имущества (включая расходы на капитальный ремонт) будет нести арендатор.

Расходы по содержанию арендованного имущества будет нести и, соответственно, отражать в учете арендатор или арендодатель при наличии этих обязанностей.

Бухгалтерский учет расходов у арендодателя

При наличии обязанностей у арендодателя расходы по содержанию арендованного имущества (в т. ч. расходы на капитальный ремонт) в бухгалтерском учете отражаются:

- в составе расходов по обычным видам деятельности – если предметом деятельности арендодателя является предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды;
- в составе прочих расходов – если не соблюдается условие относительно предмета деятельности, указанного в предыдущем абзаце. Данные правила изложены в п.5 и 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (Приказ Минфина РФ №33н от 06.05.99).

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденным Приказом Минфина РФ №94н от 31.10.00 (далее – План счетов):

Учет расходов по аренде

Автор: Administrator
24.10.2012 14:51 -

- расходы по обычным видам деятельности отражаются на балансовых счетах раздела 3 «Затраты на производство» (например, на счете 20 «Основное производство»);

- прочие расходы отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет «Прочие расходы»).

Предмет деятельности арендодателя может быть определен:

- как из видов экономической деятельности, указанных в учредительных документах,
- так исходя из экономической сущности осуществляемых операций.

Также может быть использован уровень существенности получаемых доходов от аренды.

«Входной» НДС, выделяемый со стоимости произведенных расходов:

- учитывается в стоимости приобретенных услуг в соответствии с п. 2 ст. 170 Налогового кодекса РФ – если арендная плата не облагается НДС (например, если арендодатель находится на упрощенной системе налогообложения);

- предъявляется к вычету – если арендная плата облагается НДС и соблюдаются иные условия для принятия НДС к вычету (ст. 171 и 172 НК РФ).

Налоговый учет расходов у арендодателя

Производимые в соответствии с условиями договора расходы по содержанию арендованного имущества арендодатель классифицирует в налоговом учете в соответствии с главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ. Данную классификацию можно представить в виде схемы (см. журнал "Бухгалтерские вести" №39 от 25 октября 2011 года). В главе 25 НК РФ не раскрывается понятие систематичности предоставления в аренду имущества.

В то же время в ст. 120 НК РФ при привлечении к налоговой ответственности есть понятие систематичности в отношении несвоевременного и неправильного отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций. Там, систематическим признается два раза и более в течение календарного года несвоевременное и неправильное отражение. Однако данное определение является специфическим понятием, которое может быть использовано только соответствующей статьей, т. е. ст. 120 НК РФ (п. 3 ст. 11 НК РФ).

По нашему мнению, с точки зрения классификации расходов можно проводить параллель данного понятия с предметом осуществления деятельности арендодателя по сдаче в аренду имущества. По порядку определения предмета деятельности описано выше.

То есть если предметом деятельности арендодателя является предоставление в пользование имущества, то арендованное имущество – можно делать вывод – предоставляется в пользование на систематической основе. В этом случае соответствующие расходы в зависимости от учетной политики будут учитываться в прямых и (или) косвенных расходах.

Если нет, то будет действовать обратный вывод. Т. е. такие расходы будут учитываться в составе внереализационных расходов.

Также следует обратить особое внимание на положение учетной политики в отношении образования резерва на ремонт в налоговом учете:

1) если резерв предстоящих расходов на ремонт формируется (п. 2 ст. 324 НК РФ), то:

- при определении нормативов отчислений в резерв необходимо руководствоваться положениями абзацев 1 - 3 п. 2 ст. 324 НК РФ;
 - отчисления в резерв в течение налогового периода списываются на расходы (прямые или косвенные – в зависимости от учетной политики (п. 1 ст. 318 НК РФ)) равными долями на последнее число отчетного (налогового) периода;
 - фактически производимые расходы на ремонт арендованного имущества в пределах сформированного резерва – списываются за счет резерва;
 - сумма превышения списывается в состав прочих расходов (прямых или косвенных – в зависимости от учетной политики (п. 1 ст. 318 НК РФ)), связанных с производством и реализацией;
- 2) если резерв не создается, то организация действует при классификации расходов на ремонт в соответствии с указанной выше схемой.

Бухгалтерский учет расходов у арендатора

При наличии соответствующих обязанностей производимые расходы по содержанию арендованного имущества арендатор будет классифицировать в бухгалтерском учете в зависимости от цели использования арендованного имущества. Расходы по содержанию будут учитываться арендатором согласно соответствующим положениям по бухгалтерскому учету и Плану счетов.

Так, можно привести 4 наиболее распространенные цели использования арендованного имущества у арендатора:

1 . Создание внеоборотного актива (объекта основных средств, нематериального актива) - счет учета расходов 08 «Вложения во внеоборотные активы».

2. Производство продукции, выполнение работ или оказание услуг - счета учета расходов 20 «Основное производство» и 25 «Общепроизводственные расходы».

3. Управление организацией - счет учета расходов 26 «Общехозяйственные расходы»

4. Непроизводственная - счет учета расходов 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет «Прочие расходы»). Цель использования арендованного имущества определяется исходя из осуществляемых арендатором операций с арендованным имуществом.

Выделяемый со стоимости приобретенных расходов «входной» НДС принимается к вычету, если арендованное имущество используется в облагаемых НДС операциях и при соблюдении иных условий, указанных в ст. 171 и 172 НК РФ. В противном случае – учитывается в стоимости соответствующих расходов.

Налоговый учет расходов у арендатора

При наличии соответствующих обязанностей арендатор классифицирует в налоговом учете расходы на содержание арендованного имущества в зависимости от цели его использования и учетной политики.

Так, в соответствии с главой 25 НК РФ можно выделить 4 варианта налогового учета таких расходов:

1. Цель использования: Создание амортизируемого имущества (объекта основных средств, нематериального актива).

Положение учетной политики: Не имеет значения.

Вид расхода для целей налогообложения: Расходы на приобретение соответствующего объекта амортизируемого имущества, включаемые в первоначальную стоимость (п. 1 ст. 257 НК РФ).

2. Цель использования: Производство продукции, выполнение работ или оказание услуг, управление организацией.

Положение учетной политики: Соответствующий вид расхода включен в перечень прямых расходов.

Вид расхода для целей налогообложения: Прямые расходы, связанные с производством и реализацией (п. 1 ст. 318 НК РФ).

3. Цель использования: Производство продукции, выполнение работ или оказание услуг, управление организацией.

Цель использования: Соответствующий вид расхода не включен в перечень прямых расходов.

Вид расхода для целей налогообложения: Косвенные расходы, связанные с производством и реализацией (п. 1 ст. 318 НК РФ).

4. Цель использования: Использование не связано с деятельностью, направленной на получение дохода.

Цель использования: Не имеет значения.

Вид расхода для целей налогообложения: Расходы, не учитываемые при

налогообложении прибыли (п. 1 ст. 252, п. 49 ст. 270 НК РФ). При этом учетной политикой может быть предусмотрено формирование резерва предстоящих расходов на ремонт. В этой ситуации:

1) списываемые на расходы отчисления в резерв будут квалифицироваться в зависимости от цели использования арендованного имущества в соответствии с указанной выше таблицей;

2) фактические производимые расходы на ремонт будут списываться:

- в пределах созданного резерва – за счет резерва;
- в сумме превышения над сформированным резервом – в состав расходов, соответствующих цели использования согласно указанной выше таблице.

Расходы, связанные с производством и реализацией, учитываются в соответствии с п. 2 ст. 318 НК РФ:

- косвенные расходы – в полном объеме относятся в уменьшение налогооблагаемой прибыли;
- прямые расходы – уменьшают налогооблагаемую прибыль по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены.

При этом в отношении услуг прямые расходы могут быть полностью учтены в уменьшение налогооблагаемых доходов.

Взаимоотношения сторон договора аренды в отношении коммунальных услуг

Обязанности сторон по содержанию арендованного имущества определяется договором аренды в соответствии с положениями ст. 616 ГК РФ. К их числу также относятся расходы по оплате коммунальных и иных услуг (например, услуг связи), связанных с арендованным имуществом.

Если иное не предусмотрено законом или договором аренды расходы на уплату таких услуг несет арендатор. Договором аренды может быть предусмотрено иное.

То есть получается в соответствии с договором аренды расходы на коммунальные и (или) иные услуги несет:

- либо арендатор;
- либо арендодатель, если законом или договором на него возложена такая обязанность.

Как правило, на кого возложена такая обязанность, тот и должен осуществлять необходимые для этого действия:

- заключать договор с организацией, оказывающей коммунальные или иные услуги;
- принимать результаты таких услуг и оплачивать их.

Если арендатор или арендодатель в соответствии со своими обязанностями напрямую взаимодействуют с этой организацией, то вопросов в отношении бухгалтерского и налогового учета не возникает. Расходы на приобретение таких услуг учитываются:

- у арендодателя – в соответствии с порядком, описанным выше в разделах настоящей

статьи, которые посвящены бухгалтерскому и налоговому учету расходов на содержание арендованного имущества у арендодателя;

- у арендатора – в соответствии с порядком, описанным выше в разделах настоящей статьи, которые посвящены бухгалтерскому и налоговому учету расходов на содержание арендованного имущества у арендатора.

Также не возникают налоговых рисков в отношении этих операций.

Однако зачастую встречается иной порядок взаимоотношений по осуществлению таких расходов сторонами договора аренды. Он описан в двух последующих ниже разделах настоящей статьи.

Возмещение понесенных арендодателем расходов на коммунальные услуги

На практике встречается следующая ситуация. Обязанность по несению расходов на коммунальные и прочие услуги возложена на арендатора, но последний не может напрямую взаимодействовать с оказывающей такие услуги организацией в силу ряда причин. Например:

1) арендуется отдельное помещение в здании, при этом:

- на энергоснабжение (или иное) здания целиком заключен договор арендодателем;
- для заключения договора на энергоснабжение (или иное) создаются препятствия арендатору со стороны энергоснабжающей организации (например, в виде обязательного представления соответствующих технических данных);

2) арендуется имущество на начальном этапе, в течение которого происходит перезаключение договора на энергоснабжение (или иное) – расторжение и прекращение отношений у энергоснабжающей организации с арендодателем и заключение договора с арендатором.

В таких ситуациях рассматриваемые расходы фактически несет арендодатель. Но при этом дополнительно к арендной плате предъявляет арендатору понесенные расходы на основании копий подтверждающих документов (соответствующего расчета). Такие взаимоотношения, как правило, фиксируются в договоре.

В этом случае у арендодателей отсутствуют какие-либо налоговые риски по таким взаимоотношениям:

1) для целей налогообложения прибыли:

- поступления от арендаторов – арендодатель включает в состав учитываемых при налогообложении прибыли доходов;
- понесенные расходы – арендодатель включает в состав учитываемых при налогообложении прибыли расходов;

2) для целей НДС:

- поступления от арендаторов – арендодатель включает в состав налоговой базы по НДС;
- «входной» НДС по приобретенным услугам – арендодатель предъявляет к вычету.

Однако у арендатора имеют место налоговые риски в рассматриваемой ситуации:

1) в меньшей степени по налогу на прибыль – возникает риск учета расходов на приобретение услуг при налогообложении прибыли, поскольку фактически стороной по отношениям на приобретение электроэнергии (воды и т.п.) является арендодатель, не имеющий лицензии на соответствующий вид деятельности (электроснабжение, водоснабжение и т.п.);

2) в большей степени по НДС – возникает риск аналогичного характера (арендодатель не имеет права осуществлять соответствующий вид деятельности на основании лицензии) по предъявлению к вычету «входного» НДС со стоимости перевыставленных услуг. Зачастую, арендодатели даже не выставляют в соответствии с данным обстоятельством счет-фактуру.

Хотя в настоящее время есть мнение, изложенное Президиумом ВАС РФ в Постановлении №6219/08 от 10.03.09 , что:

- производимые арендодателем расходы на уплату коммунальных платежей, которые перевыставлялись арендатору, являются переменной частью арендной платы;

- с учетом этого арендатор имеет полное право на вычет «входного» НДС с «переменной» стоимости арендной платы.

Поэтому рекомендуется в договорах аренды прямо прописывать:

1) обязанность арендодателя (а не арендатора) нести расходы на коммунальные и иные услуги, связанные с арендованным помещением;

2) порядок определения арендной платы, состоящей из 2 частей:

- постоянной части – за пользование соответствующим имуществом за соответствующий период;

- переменной части, определяемой как сумма расходов арендодателя по оплате коммунальных и иных расходов, связанных с арендованным имуществом.

В этом случае у арендатора будут нейтрализованы указанные выше налоговые риски:

1) для целей налогообложения прибыли – при использовании в производственной деятельности арендованного имущества – арендатор вправе учитывать расходы по аренде (в т.ч. переменной части);

2) для целей НДС – при использовании в облагаемых НДС операциях – арендатор вправе принять «входной» НДС к вычету.

Посреднический договор по возмещению расходов на коммунальные услуги

Существует практика заключения между арендатором и арендодателем посреднических договоров по возмещению понесенных арендодателями расходов на коммунальные и иные услуги, связанные с арендованным помещением.

В рассматриваемой ситуации заключаются между арендатором и арендодателем два договора:

1) договор аренды, согласно условиям которого обязанность нести расходы на коммунальные и иные услуги, связанных с арендованным имуществом, возложена на арендатора;

2) посреднический договор (например, агентский договор), в соответствии с которым арендодатель по поручению и за счет арендатора от своего имени выступает покупателем у энергоснабжающей организации коммунальных и иных услуг, связанных с арендованным имуществом.

В соответствии с взаимоотношениями по посредническому договору:

1) арендодатель:

– в целях бухгалтерского учета – не учитывает оплату коммунальных услуг за счет арендатора в составе расходов (п. 3 ПБУ 10/99 «Расходы организации») и поступления от арендатора в счет оплаты этих услуг в составе доходов (п. 2 ПБУ 9/99 «Доходы организации»)

(при приобретении коммунальных услуг отражается запись Дт76 (в аналитическом учете расчетов с арендатором) - Кт60 (в аналитическом учете расчетов с энергоснабжающей организации) на сумму с НДС)

– в целях налогообложения прибыли – не учитывает ни в доходах (п. 9 ст. 251 НК РФ), ни в расходах (п. 9 ст. 270 НК РФ) оплату коммунальных услуг и возмещение их стоимости;

– в целях НДС – не учитывает при определении налоговой базы по НДС суммы возмещения коммунальных услуг (п. 1 ст. 156 НК РФ) и не принимает к вычету НДС по оплаченным коммунальным услугам, поскольку они приобретает их в пользу арендатора;

2) арендатор:

– в целях бухгалтерского учета – учитывает расходы, возмещаемые арендодателю, в

порядке, описанном в разделе «Бухгалтерский учет расходов у арендатора», в зависимости от целей использования арендованного имущества;

– в целях налогообложения прибыли – учитывает расходы, возмещаемые арендодателю, в порядке, описанном в разделе «Налоговый учет расходов у арендатора», в зависимости от целей использования арендованного имущества и учетной политики;

– в целях НДС – «входной» НДС со стоимости возмещаемых расходов принимается к вычету, если коммунальные услуги связаны с облагаемыми НДС операциями.

Вознаграждение за посреднические услуги:

1) арендодатель:

– в бухгалтерском учете – включает в состав выручки (записями Дт76 (в аналитическом учете расчетов с арендатором) - Кт90);

– в налоговом учете – включает в состав доходов, учитываемых при налогообложении прибыли (без учета НДС);

– начисляет НДС к уплате в бюджет (записями Дт90 - Кт68 (субсчет НДС));

2) арендатор аналогично возмещаемым расходам отражает в бухгалтерском и налоговом учете, а также принимает НДС с их стоимости к вычету или учитывает в стоимости.

При таком взаимоотношении сторон у арендатора могут возникнуть следующие

проблемы, приводящие к налоговым рискам:

1) как правило, арендодатели не заключают во исполнение посреднического договора отдельный договор на энергоснабжение (или иной) с энергоснабжающей организацией, а действуют в рамках ранее заключенного договора;

2) в рамках заключенного договора с энергоснабжающей организацией арендодатель, бывает, оплачивает не только возмещаемые арендатором расходы, но и свои собственные (такая ситуация возможна при сдаче в аренду арендодателем одних помещений при занятии других помещений в масштабах одного здания).

Эти проблемы могут привести к признанию посреднических договоров недействительными. Как следствие, это приводит к налоговым рискам – как по налогу на прибыль, так и по НДС. Вторая проблема сопряжена с дроблением арендодателем выставленного в его адрес энергоснабжающей организацией счета-фактуры:

- одну часть – для предъявления к вычету;
- другую часть – для предъявления арендатору к оплате в виде отдельного счета-фактуры.

Так что, порядок взаимоотношений арендатора и арендодателя по оплате коммунальных и иных услуг в рассматриваемой ситуации также негативно сказывается на арендаторе.

Самым идеальным по взаимоотношениям сторон является ситуация, описанная в заключительной части предыдущего раздела настоящей статьи.

Установление арендной платы

Арендная плата устанавливается в договоре аренды в соответствии с п. 2 ст. 614 ГК РФ. Данное положение не налагает ограничений по формам арендной платы, допуская сочетание указанных в этом пункте форм. Т.е. стороны договора аренды могут предусмотреть в отношении арендованного имущества или отдельных его составных частей любой размер арендной платы или порядок ее определения. Например, как указанную в разделе «Возмещение понесенных арендодателем расходов на коммунальные услуги» настоящей статьи, сумму постоянной части и переменной части (в сумме потребленных коммунальных и иных услуг).

При этом арендная плата может вноситься периодически или единовременно. Допускается уплата арендной платы неденежными средствами.

Арендная плата может быть изменена по соглашению сторон в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 614 ГК РФ.

Пункт 4 ст. 614 ГК РФ предоставляет право арендатору уменьшение размера арендной платы, если в силу обстоятельств, за которые он не отвечает, существенно ухудшились:

- условия пользования имуществом;
- состояние имущества.

Учет арендной платы у арендодателя

Арендная плата отражается у арендодателя в бухгалтерском учете в соответствии с п.п.5 и 7 ПБУ 9/99 «Доходы организации» и Планом счетов:

- в составе доходов (выручки от продаж) от обычных видов деятельности – записями Дт62 – Кт90 – если аренда для арендодателя является предметом его деятельности;

- в составе прочих доходов – записями Дт62 - Кт91 – в противном случае.

Относительно порядка определения предмета деятельности описано в разделе «Бухгалтерский учет расходов у арендодателя» настоящей статьи.

Если арендная плата облагается НДС, то также в бухгалтерском учете отражаются записи по начислению этого налога (Дт90 - Кт68).

В налоговом учете доходы в виде арендной платы без учета НДС квалифицируется в соответствии с п. 4 ст. 250 НК РФ:

- в составе доходов от реализации;
- в составе внереализационных доходов – если они не отнесены к первой категории.

При этом НК РФ не отвечает вопрос, по какому принципу относить доходы от аренды в соответствующую категорию.

По нашему мнению, при классификации доходов от аренды необходимо ориентироваться на систематичность сдачи в аренду имущества, описанную выше в отношении квалификации расходов по содержанию арендованного имущества. Арендная плата учитывается:

- при наличии систематичности – в доходах от реализации;
- при ее отсутствии – во внереализационных доходах.

Учет расходов по аренде

Автор: Administrator
24.10.2012 14:51 -

В такой ситуации как доходы от аренды, так и расходы по содержанию арендованного имущества (включая амортизацию) будут группироваться одинаково:

- либо в доходах от реализации и расходах, связанных с производством и реализацией;
- либо во внереализационных доходах и расходах.

Принципы классификации доходов от аренды в налоговом учете закрепляются в учетной политике.

Учет арендной платы у арендатора

Арендная плата у арендатора учитывается в расходах в зависимости от цели использования арендованного имущества и учетной политики.

Классификация и порядок отражения расходов на аренду полностью схожи с классификацией расходов по содержанию арендованного имущества, описанной выше:

- в разделе «Бухгалтерский учет расходов у арендатора» настоящей статьи – в бухгалтерском учете;
- в разделе «Налоговый учет расходов у арендатора» настоящей статьи – в налоговом учете.

Порядок учета «входного» НДС со стоимости арендной платы совпадает с порядком, описанным в разделе «Бухгалтерский учет расходов у арендатора» настоящей статьи в отношении расходов по содержанию арендованного имущества.