

Организация-арендатор применяет общий режим налогообложения и является плательщиком НДС. Неотделимые улучшения производятся арендатором с согласия арендодателя и составляют существенную стоимость (значительно превышающую 40 000 руб.). В договоре аренды конкретно не определено, кто является собственником неотделимых улучшений, но затраты арендатору не возмещаются. Сроки договора аренды периодически пролонгируются.

Каков порядок определения срока полезного использования неотделимых улучшений в бухгалтерском и налоговом учете?

Каков порядок списания остаточной стоимости в бухгалтерском и налоговом учете при окончании срока аренды при возмещении арендатору остаточной стоимости неотделимых улучшений по окончании срока аренды и при отсутствии такого возмещения?

По договору аренды арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (ст. 606 ГК РФ).

Если арендатор произвел за счет собственных средств и с согласия арендодателя улучшения арендованного имущества, не отделимые без вреда для имущества, арендатор имеет право после прекращения договора на возмещение стоимости этих улучшений, если иное не предусмотрено договором аренды (п. 2 ст. 623 ГК РФ).

Бухгалтерский учет

В соответствии с п. 2 ст. 8 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" имущество, являющееся собственностью организации, должно учитываться обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося в организации. Для обобщения информации о наличии и движении основных средств, арендованных организацией, предназначен забалансовый счет 001 "Арендованные основные средства" в оценке, указанной в договоре на аренду (Инструкция по

применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (далее - План счетов)).

Капитальные вложения в арендованные объекты основных средств согласно п. 5 ПБУ 6/01 "Учет основных средств" и п. 46 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н (далее - Положение N 34н), учитываются в составе ОС. Законченные капитальные вложения в арендованные объекты основных средств зачисляются организацией-арендатором в собственные основные средства в сумме фактически произведенных затрат, если иное не предусмотрено договором аренды (п. 47 Положения N 34н).

Таким образом, произведенные арендатором неотделимые улучшения арендованного имущества до момента передачи арендодателю должны быть включены арендатором в состав собственных основных средств. Об этом сказано, в частности, в письмах Минфина России от 11.03.2009 N 03-05-05-01/17, от 24.10.2008 N 03-05-04-01/37, от 16.12.2008 N 03-05-05-01/73.

В таком случае учет неотделимых улучшений должен вестись в общем порядке, применяемом к учету основных средств. Согласно Плану счетов для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации предназначен счет 01 "Основные средства". Принятие к бухгалтерскому учету ОС отражается по фактической стоимости в корреспонденции со счетом 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Проводки в данном случае могут быть следующими:

Дебет 08 Кредит 60 (10, 26, 69, 70, 76...)
- учтены фактические затраты на неотделимые улучшения;

Дебет 01 Кредит 08
- неотделимые улучшение отражены в составе ОС.

Стоимость неотделимых улучшений, учтенных как собственные основные средства,

погашается посредством начисления амортизации (п. 17 ПБУ 6/01, п. 48 Положения 34н) одним из способов, предусмотренных п. 18 ПБУ 6/01 и закрепленном в учетной политике.

Согласно п. 20 ПБУ 6/01 организация имеет право сама установить срок полезного использования основных средств.

Обратите внимание, что в налоговом учете такой свободы выбора НК РФ не предусматривается и начисление амортизации производится в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы (утверждена постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1, далее - Постановление N 1). Напомним, что Постановление N 1 может применяться и для целей бухгалтерского учета.

Согласно п. 21 ПБУ 6/01 начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета. По окончании срока аренды арендатор должен прекратить начисление амортизации на неотделимые улучшения в связи с передачей объекта основных средств вместе с неотделимыми улучшениями арендодателю (п. 22 ПБУ 6/01).

Таким образом, в бухгалтерском учете срок полезного использования неотделимых улучшений может быть определен организацией самостоятельно. По нашему мнению, полезным сроком использования для арендатора может быть установленный срок аренды имущества, улучшения которого произведены арендатором (п. 20 ПБУ 6/01).

При выбытии объекта основных средств (в рассматриваемой ситуации - при передаче арендодателю неотделимых улучшений в составе арендованного имущества по окончании договора аренды) его стоимость подлежит списанию с бухгалтерского учета (п. 29 ПБУ 6/01).

На основании п. 31 ПБУ 6/01 доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов ОС отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся, и подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих

Возмещаем арендатору остаточную стоимость неотделимых улучшений

Автор: Administrator
30.10.2012 20:08 -

доходов и расходов. Применительно к рассматриваемой ситуации, при отсутствии возмещения производимых неотделимых улучшений, в момент возвращения арендованного имущества могут быть произведены следующие записи:

Дебет 01, субсчет "Выбытие основных средств" Кредит 01
- списана первоначальная стоимость неотделимых улучшений;

Дебет 02, Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"
- списана амортизация по объекту неотделимых улучшений на момент передачи их арендодателю;

Дебет 91, Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств"
- списана остаточная стоимость неотделимых улучшений на момент передачи их арендодателю;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы" Кредит 68, субсчет "НДС"
- начислен НДС.

При возмещении остаточной стоимости неотделимых улучшений арендодателем будут сделаны проводки:

Дебет 76 "Арендодатель" Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"
- отражена передача неотделимых улучшений арендодателю;

Дебет 51 Кредит 76 "Арендодатель"
- поступило возмещение остаточной стоимости неотделимых улучшений.

Налоговый учет

Налог на прибыль

На основании п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя. Стоимость амортизируемого имущества погашается путем начисления амортизации.

В соответствии с п. 1 ст. 258 НК РФ капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных ОС или для капитальных вложений в указанные объекты в соответствии с классификацией ОС, утверждаемой Правительством Российской Федерации (Постановление N 1) (письма Минфина России от 01.06.2010 N 03-03-06/1/358, от 13.04.2010 N 03-03-06/2/75, от 21.01.2010 N 03-03-06/2/7, письмо УФНС России по г. Москве от 25.08.2010 N 16-15/089245@).

Так, в письме Минфина России от 13.04.2010 N 03-03-06/2/75 разъяснено следующее.

В отношении капитальных вложений в арендованные объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных начиная с 1 января 2010 г., налогоплательщик вправе устанавливать самостоятельный срок полезного использования, отличный от принятого для арендованных объектов основных средств, но установленный Классификацией основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации (Постановлением N 1). При этом, если Постановлением N 1 для конкретных капитальных вложений срок полезного использования не установлен, следует учитывать положение п. 6 ст. 258 НК РФ, согласно которому для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями изготовителей.

Начисление амортизации по неотделимым улучшениям начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором эти улучшения были введены в эксплуатацию (п. 4 ст. 259 НК РФ, п. 3 ст. 259.1 НК РФ, п. 6 ст. 259.2 НК РФ).

По окончании срока договора аренды арендатор прекращает начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений для целей налогообложения (письмо Минфина России от 21.03.2011 N 03-03-06/1/158). Однако в случае, если договор аренды будет пролонгирован, арендатор сможет продолжить начисление амортизации в установленном порядке (письмо Минфина России от 03.05.2011 N 03-03-06/2/75).

При выбытии неотделимых улучшений (передача арендодателю) происходит автоматическое выбытие и в налоговом учете. Соответственно, амортизация прекращает начисляться.

В случае, когда арендодатель не возмещает арендатору неотделимые улучшения, при возврате имущества арендодателю происходит безвозмездная передача неотделимых улучшений.

В таком случае, согласно п. 16 ст. 270 НК РФ остаточная стоимость безвозмездно переданного имущества (неотделимых улучшений) не учитывается в целях налогообложения прибыли (письма Минфина России от 21.03.2011 N 03-03-06/1/158, от 10.11.2008 N 03-03-06/1/620, от 08.10.2008 N 03-03-06/2/140, УФНС России по г. Москве от 28.06.2007 N 20-12/060972).

В случае, если стоимость неотделимых улучшений по окончании договора аренды будет возмещена арендатору, сумма, полученная от арендодателя включается в доходы на основании п. 1 ст. 249 НК РФ, а остаточная стоимость улучшений будет учтена в составе расходов на основании ст. 268 НК РФ.

НДС

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг), являющейся объектом обложения НДС.

При передаче улучшений арендодателю имеет место либо возмездная (при возмещении арендодателем), либо безвозмездная передача результатов выполненных работ, облагаемая НДС (п. 1 ст. 146 НК РФ, письма Минфина России от 29.08.2008 N 03-07-11/290, от 03.11.2006 N 03-03-04/2/231 и от 16.10.2006 N 03-03-04/2/218, УФНС России по г. Москве от 08.12.2006 N 19-11/108507 и от 26.01.2007 N 19-11/06916).

Большинство арбитражных судов также придерживается мнения, что при передаче на баланс арендодателя капитальных вложений арендатор обязан исчислить и уплатить в бюджет НДС (смотрите, например, постановления ФАС Поволжского округа от 24.06.2008 N A12-18629/07, ФАС Московского округа от 13.02.2007 N КА-А40/450-07 и ФАС Уральского округа от 02.08.2005 N Ф09-2444/05-С7).

При безвозмездной передаче налоговая база определяется как рыночная стоимость неотделимых улучшений, передаваемых безвозмездно, без учета НДС (п. 2 ст. 154 НК РФ, письмо УФНС России по г. Москве от 26.01.2007 N 19-11/06916).

При возмездной передаче (возмещении арендодателем) налоговая база определяется как договорная (рыночная) стоимость передаваемых неотделимых улучшений без учета НДС (п. 1 ст. 154 НК РФ).

Таким образом, учитывая п. 3 ст. 167 НК РФ, налоговая база по НДС определяется в момент передачи арендодателю арендованного имущества (пп. 1 п. 1 ст. 167 НК РФ) на возмездной либо безвозмездной основе. В этот момент арендатору следует выставить счет-фактуру.

Налог на имущество

Согласно п. 1 ст. 374 НК РФ объектами налогообложения по налогу на имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

Таким образом, при фактическом учете неотделимых улучшений на своем балансе в

Возмещаем арендатору остаточную стоимость неотделимых улучшений

Автор: Administrator
30.10.2012 20:08 -

качестве основных средств, арендатор должен уплачивать налог на имущество (смотрите также письма Минфина России от 11.03.2009 N 03-05-05-01/17, от 16.12.2008 N 03-05-05-01/73, от 24.10.2008 N 03-05-04-01/37).

Рекомендуем ознакомиться с Энциклопедией хозяйственных ситуаций. Капитальные вложения в виде неотделимых улучшений арендованных ОС (подготовлено экспертами компании "Гарант").

Ответ подготовил:
Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ
Лазарева Ирина

Контроль качества ответа:
Рецензент службы Правового консалтинга ГАРАНТ
аудитор **Мельникова Елена**

30 ноября 2011 г.

Материал подготовлен на основе индивидуальной письменной консультации, оказанной в рамках услуги Правовой консалтинг.