ПРИЛОЖЕНИЕ К ЖУРНАЛУ
Т.М. ПАНЧЕНКО
ПОЛЬЗОВАНИЕ ЧУЖИМ ИМУЩЕСТВОМ
АРЕНДНЫЕ ОТНОШЕНИЯ
УЛУЧШЕНИЯ АРЕНДОВАННОГО ИМУЩЕСТВА
БЕЗВОЗМЕЗДНОЕ ПОЛЬЗОВАНИЕ ИМУЩЕСТВОМ
ДОГОВОР ПРОКАТА
ЛИЗИНГ
Налоговый Вестник
МОСКВА 2008

Т. М. Панченко

Пользование чужим имуществом

http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=171871
Панченко Т.М. Пользование чужим имуществом: Налоговый вестник; Москва; 2008
ISBN 978-5-93094-251-4

Аннотация

В издании рассматриваются различные ситуации, возникающие при использовании организацией или индивидуальным предпринимателем чужого имущества.

В частности, большое внимание уделяется арендным отношениям, в том числе улучшению арендованного имущества, коммунальным платежам при аренде, аренде жилья, аренде транспортных средств, аренде с правом выкупа, безвозмездному пользованию имуществом (ссуде) и т.д.

Анализируются основные положения договора проката и договора лизинга.

Содержание

1. Договор аренды 5
1.1. Общие положения 5
1.2. Договор субаренды 9
1.3. Государственная регистрация договора аренды 10
1.4. Пользование земельным участком при аренде 12
1.5. Прекращение договора аренды 13
1.6. Ответственность сторон при неисполнении или ненадлежащем исполнении условий договора аренды 15
1.7. Права третьих лиц на объект аренды 18
2. Улучшения арендованного имущества 19
2.1. Общие положения 19
2.2. Отделимые улучшения арендованного имущества 20
2.3. Неотделимые улучшения арендованного имущества 22
2.4. Налогообложение неотделимых улучшений арендованного имущества 23
2.4.1. Общие положения 23
2.4.2. Учет улучшений, произведенных с согласия арендодателя, но не возмещенных арендатору 23
2.4.3. Учет улучшений (реконструкции) арендованного имущества, произведенных с согласия арендодателя, компенсирующего арендатору соответствующие затраты 27
2.5. Особенности учета неотделимых улучшений арендованного имущества 32
3. Коммунальные платежи при аренде имущества 33
4. Аренда жилья 35
4.1. Аренда квартир для проживания командированных работников 35
4.2. Аренда жилья для сотрудников 39
5. Аренда транспортных средств 41
5.1. Общие положения 41
5.2. Расходы арендатора 43
5.3. Документальное подтверждение расходов на аренду 44
5.4. Расходы на содержание и ремонт арендованных транспортных средств 46
5.5. Расходы, связанные с эксплуатацией арендованных транспортных средств 47
5.6. Расходы на страхование арендованных транспортных средств 48
5.7. Транспортный налог по арендуемому автомобилю 50
5.8. Аренда транспортных средств с экипажем 51
5.9. Аренда транспортных средств без экипажа 53
6. Аренда с правом выкупа 54
7. Безвозмездное пользование имуществом (ссуда) 57
7.1. Общие положения 57
7.2. Учет имущества, полученного в безвозмездное пользование, у ссудодателя 58

7.2.1. Общие положения 58
Конец ознакомительного фрагмента. 60

Т.М. Панченко
Пользование чужим имуществом

1. Договор аренды

1.1. Общие положения

Арендные отношения широко применяются в практической деятельности юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями.

Причем заключение договора аренды выгодно обеим сторонам сделки: договор аренды позволяет арендатору сэкономить значительные денежные средства, направив их в оборот, а арендодателю – получить доход от сдачи в аренду не используемого в производстве имущества без его перевода на консервацию.

Согласно ст. 606 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ) по договору аренды (имущественного найма) арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование либо только во временное пользование. Плоды, продукция и доходы, полученные арендатором в результате применения арендованного имущества, являются его собственностью только в случае, если имущество использовалось согласно договору.

В соответствии со ст. 607 ГК РФ в аренду могут быть переданы земельные участки, обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и иные вещи. Вышеприведенный перечень не является исчерпывающим, но ст. 607 ГК РФ устанавливает, что в аренду могут быть переданы только вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе использования. Таким образом, в аренду не могут быть сданы объекты нематериальных активов как имущество, не имеющее материальной формы, и денежные средства.

Законом устанавливаются виды имущества, сдача в аренду которого не допускается или ограничивается, а также особенности сдачи в аренду земельных участков и других обособленных природных объектов.

Отдельные нормы, касающиеся сдачи в аренду земельных участков и обособленных природных объектов, содержатся, помимо ГК РФ, в Земельном кодексе Российской Федерации (ЗК РФ), в Законе РФ от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах», в Водном и Лесном кодексах Российской Федерации.

В договоре аренды должен быть четко определен объект аренды: его наименование, характеристика, место нахождения для недвижимого имущества и иные данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору по договору. При отсутствии этих данных объект передачи считается не согласованным, а договор – не заключенным.

Основным законодательным актом, регулирующим отношения, возникающие в результате заключения и исполнения договора аренды, является ГК РФ.

Арендодатель передает за плату по договору аренды арендатору имущество во временное владение и пользование или во временное пользование. В период действия договора аренды права и обязанности собственника остаются у арендодателя, к арендатору же переходит только право владения и пользования или только пользования имуществом, которые и составляют содержание договора аренды.

Участниками договора аренды являются арендатор и арендодатель.

Арендатором и арендодателем могут быть как юридическое, так и физическое лицо.

Право сдачи имущества в аренду принадлежит его собственнику. Арендодателями могут быть также лица, управомоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду.

В договоре аренды должны быть приведены данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды.

Договор аренды на срок более одного года, а если хотя бы одной из сторон договора является юридическое лицо, то независимо от срока, должен быть заключен в письменной форме.

Договор аренды может быть заключен и в устной форме, но только между физическими лицами:

– если договор аренды рассчитан на срок менее одного года;

– если договор аренды не является по своей сути договором проката;

– если предметом аренды не являются транспортные средства, здания, сооружения, предприятия;

– если письменная форма договора не установлена соглашением сторон.

Передача имущества в аренду не является основанием для прекращения или изменения прав третьих лиц на это имущество. При заключении договора аренды арендодатель обязан предупредить арендатора обо всех правах третьих лиц на сдаваемое в аренду имущество (сервитуте, залоге и т.д.).

В договоре (акте приемки-передачи) должна быть дана полная характеристика объекта аренды: точный адрес арендуемого объекта, площадь помещений, их местоположение, техническое состояние (наличие неисправностей или иных недостатков) и т.д.

По общему правилу, ответственность за недостатки сданного в аренду имущества несет арендодатель. При этом не имеет значения, знал ли он о них во время заключения договора аренды.

Арендодатель не отвечает за недостатки сданного в аренду имущества только в определенных ГК РФ случаях (п. 2 ст. 612 ГК РФ), а именно:

если недостатки:

– были им оговорены при заключении договора аренды;

– были заранее известны арендатору;

– должны были быть обнаружены арендатором во время осмотра имущества или проверки его исправности при заключении договора или передаче имущества в аренду.

Если после получения объекта аренды арендатор самостоятельно обнаружит неисправности арендуемого имущества, он вправе предпринять одно из следующих действий:

– потребовать от арендодателя по своему выбору:

безвозмездного устранения недостатков имущества;

соразмерного уменьшения арендной платы;

возмещения своих расходов на устранение недостатков имущества;

досрочного расторжения договора;

– самостоятельно устранить выявленные недостатки и непосредственно удержать сумму понесенных при этом расходов из арендной платы, предварительно уведомив об этом арендодателя.

Арендодатель обязан предоставить арендатору имущество в состоянии, соответствующем условиям договора аренды и назначению имущества. Имущество сдается в аренду вместе со всеми его принадлежностями и относящимися к нему документами (технический паспорт, сертификат и т.д.), если иное не предусмотрено договором. Если такие принадлежности и документы не были переданы арендатору и без них тот не мог пользоваться имуще-

ством, он может потребовать такие документы либо настаивать на расторжении договора и возмещении убытков.

Арендодатель обязан передать арендатору имущество в срок, установленный договором.

Договор аренды может быть заключен на любой срок – как на один день, так и на 20 лет.

Если срок аренды в договоре не определен, договор считается заключенным на неопределенный срок.

В ряде случаев предельные сроки договора аренды могут устанавливаться законом. Так, в отношении договора проката ГК РФ установлен максимальный срок договора – один год.

По истечении срока договора арендатор, надлежащим образом выполнявший свои обязательства, имеет перед другими лицами преимущественное право на заключение договора аренды на новый срок.

Если арендатор продолжает пользоваться имуществом после истечения срока договора при отсутствии возражений со стороны арендодателя, договор считается возобновленным на тех же условиях на неопределенный срок.

Плоды, продукция и доходы, полученные арендатором в результате использования арендованного имущества в соответствии с договором, становятся его собственностью. Но договором аренды может быть предусмотрено, что арендатор передает (реализует) арендодателю часть продукции, произведенной с использованием арендуемого имущества.

Договор аренды является возмездным.

Согласно ст. 140 ГК РФ в определении размера арендной платы законным платежным средством считается рубль.

В договоре должна быть определена величина арендной платы, размер которой может быть установлен как в фиксированной сумме (которая может изменяться не чаще одного раза в год), так и в виде формулы или алгоритма ее расчета.

Гражданское законодательство предоставляет участникам арендных отношений практически полную свободу в определении порядка, условий и сроков внесения арендной платы.

Арендная плата может быть установлена в виде определенных в твердой сумме платежей, предоставления имущества, продукции, работ, услуг. Отдельные виды платежей могут сочетаться между собой, например деньги и услуги, работы и имущество. ГК РФ упоминает только несколько разновидностей арендной платы. Но участники договора могут предусмотреть и иные виды платы за пользование имуществом.

В зависимости от условий осуществления хозяйственной деятельности арендная плата за пользование имуществом может меняться как в бо́льшую, так и в меньшую сторону, причем не чаще одного раза в год.

Если в аренду передается одновременно несколько объектов, то плата за пользование им может устанавливаться как на все арендуемое имущество в целом, так и отдельно по каждой из его составных частей.

При исчислении налоговой базы для расчета налога на прибыль арендные платежи за арендуемое имущество (в том числе земельные участки) учитываются и относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией [подпункт 10 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ)]. Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникают исходя из условий договоров (сделок).

Датой осуществления арендных платежей за арендованное имущество признается дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров, или дата предъявления арендатору документов, служащих основанием для расчетов, или последний день отчетного (налогового) периода.

Экономическая целесообразность арендных платежей может быть обоснована только при условии заключения договора аренды, подписания сторонами актов приема-передачи арендованного имущества и об оказанных услугах аренды. Если же арендатор не выставляет данные акты, то для обоснования экономической целесообразности арендных платежей достаточно договора, на основании которого уплачивались деньги. Но в таком случае в договоре должно быть указано: «Арендатор производит ежемесячную оплату на основании договора аренды».

Если договор аренды имущества заключается организацией с физическим лицом, являющимся собственником этого имущества, не зарегистрированным в качестве предпринимателя без образования юридического лица, то суммы, выплачиваемые этому физическому лицу по договору аренды, облагаются налогом на доходы физических лиц.

Обязанности арендатора и арендодателя по содержанию объектов аренды определяются ГК РФ и непосредственно договором аренды.

В зависимости от условий договора ремонт основных средств, сданных (полученных) в аренду, может производиться как арендодателем, так и арендатором.

Арендодатель обязан осуществлять капитальный ремонт переданного в аренду имущества за свой счет, если иное не предусмотрено договором или иными правовыми актами.

Арендатор должен поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт и нести необходимые расходы на содержание имущества, если иное не предусмотрено законом или договором аренды.

Арендатор вправе распоряжаться своими правами, предоставленными ему договором аренды, а именно:

– сдавать арендованное имущество в субаренду;

– передавать свои права и обязанности по договору аренды другому лицу (перенаем);

– предоставлять арендованное имущество в безвозмездное пользование;

– отдавать арендные права в залог;

– вносить арендные права в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных товариществ и обществ или паевого взноса в производственный кооператив.

Но все эти операции могут осуществляться арендатором только с согласия арендодателя, которое может быть выражено либо непосредственно в договоре аренды, либо в дополнительном соглашении к нему.

1.2. Договор субаренды

По договору субаренды арендатор обязуется предоставить субарендатору имущество, полученное ранее по договору аренды, за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

К договорам субаренды применяются правила о договорах аренды, если иное не установлено законом или иными правовыми актами.

Согласно п. 2 ст. 615 ГК РФ сдача арендованного имущества в субаренду (поднаем) и передача прав и обязанностей по договору аренды другому лицу (перенаем), предоставление арендованного имущества в безвозмездное пользование, а также передача арендных прав в залог и их внесение в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных товариществ и обществ или паевого взноса в производственный кооператив могут быть осуществлены арендатором только с согласия арендодателя, если иное не установлено ГК РФ, другим законом или иными правовыми актами.

Арендатор не вправе без согласия арендодателя сдавать его имущество в субаренду или безвозмездное пользование. Подобная сделка в силу ст. 168 ГК РФ будет являться недействительной. Согласие арендодателя на передачу его имущества в субаренду или безвозмездное пользование может быть закреплено непосредственно в договоре аренды либо в ином документе (письме, соглашении, протоколе, дополнении к договору и т.д.).

Договор субаренды не может быть заключен на срок, превышающий срок договора аренды.

По договору субаренды арендатор не может передать субарендатору больше прав по владению и пользованию имуществом, чем он сам имеет в соответствии с условиями договора аренды.

По общему правилу (ст. 618 ГК РФ), досрочное прекращение договора аренды влечет прекращение заключенного в соответствии с ним договора субаренды. Субарендатор имеет в этом случае право на заключение договора аренды на имущество, находящееся в его пользовании в соответствии с договором субаренды, в пределах оставшегося срока субаренды на условиях, соответствующих условиям прекращенного договора аренды.

Договором аренды могут быть предусмотрены и иные правила в отношении действия договора субаренды в случае прекращения договора аренды.

Если договор аренды по основаниям, предусмотренным ГК РФ, является ничтожным, ничтожными считаются и заключенные в соответствии с ним договоры субаренды.

1.3. Государственная регистрация договора аренды

Договор аренды недвижимого имущества подлежит государственной регистрации, если иное не установлено законом. Недвижимым имуществом считаются земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения. К недвижимости относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты.

Договоры аренды зданий и сооружений (а также нежилых помещений) должны пройти государственную регистрацию только в случае, если они заключены на срок не менее одного года.

Договор аренды зданий, сооружений, нежилых помещений, заключенный на срок менее одного года, государственной регистрации не подлежит. При продлении договора аренды здания, заключенного на срок менее одного года, на такой же срок после окончания первоначального срока аренды отношения сторон регулируются новым договором аренды, который также не подлежит государственной регистрации.

Срок действия договора аренды здания и нежилых помещений, определенный с 1-го числа какого-либо месяца текущего года до 30-го (31-го) числа предыдущего месяца следующего года, признается равным году. Так, срок действия договора с 1 июля 2008 года по 30 июня 2009 года составляет ровно один год, поэтому такой договор подлежит государственной регистрации.

Требования гражданского законодательства о регистрации договора аренды распространяются также на договор субаренды.

Государственная регистрация прав на недвижимое имущество и сделок с ним – это юридический акт признания и подтверждения государством возникновения, ограничения (обременения), перехода или прекращения прав на недвижимое имущество в соответствии с ГК РФ.

Государственная регистрация является единственным доказательством существования зарегистрированного права, которое может быть оспорено только в судебном порядке. Отказ в государственной регистрации права, а также уклонение соответствующего органа от государственной регистрации прав могут быть обжалованы заинтересованным лицом в суде (арбитражном суде).

Согласно ст. 13 Федерального закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» (далее – Закон о государственной регистрации прав на недвижимое имущество) регистрация права аренды с объектом недвижимости возможна только при наличии государственной регистрации ранее возникших прав собственности на данный объект в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним. Это значит, что договор аренды должен быть заключен с собственником объекта аренды.

Обращаем внимание читателей на то, что с 17 мая 2008 года в Закон о государственной регистрации прав на недвижимое имущество внесены изменения, изменившие состав документов, подаваемых на государственную регистрацию прав на недвижимое имущество. Теперь необходимо представлять также кадастровый паспорт регистрируемого объекта.

В соответствии с подпунктом 40 п. 1 ст. 264 НК РФ платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, платежи за предоставление информации о зарегистрированных правах, оплата услуг уполномоченных органов и специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации)

объектов недвижимости и т.д. при определении налогооблагаемой прибыли относятся к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, при условии их обоснованности и документального подтверждения. Но следует отличать плату за регистрацию договора аренды от сборов и платежей за право заключения договора. Этот сбор не может относиться на расходы, учитываемые для целей обложения налогом на прибыль (письмо Минфина России от 12.04.2004 № 04-02-05/2/13), так как такой платеж не предусмотрен законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Но, по нашему мнению, такие платежи можно относить на расходы при условии, что арендатор использует арендованное имущество в производственных целях и все затраты подтверждены соответствующими документами, составленными в соответствии с законодательством.

1.4. Пользование земельным участком при аренде

В соответствии со ст. 652 ГК РФ по договору аренды здания или сооружения арендатору одновременно с передачей прав владения и пользования такой недвижимостью передаются права на ту часть земельного участка, которая занята этой недвижимостью и необходима для ее использования.

Если арендодатель является собственником земельного участка, на котором находится сдаваемое в аренду здание или сооружение, арендатору предоставляется право аренды или предусмотренное договором аренды здания или сооружения иное право на соответствующую часть земельного участка.

Аренда здания или сооружения, находящегося на земельном участке, не принадлежащем арендодателю на праве собственности, допускается без согласия собственника этого участка, если это не противоречит условиям пользования таким участком, установленным законом или договором с собственником земельного участка.

Учитывая, что арендатор здания является фактическим землепользователем занятого им земельного участка на основании договора аренды вне зависимости от наличия или отсутствия согласия его собственника, он признается плательщиком арендной платы за такой земельный участок. В вышеуказанном случае правоустанавливающим документом является договор аренды здания.

1.5. Прекращение договора аренды

Договор аренды обычно прекращается после истечения срока его действия. В то же время законодательством предусмотрена возможность его досрочного прекращения. По общему правилу, договор расторгается по соглашению сторон (п. 1 ст. 450 ГК РФ). Прекращение же договора по требованию одной из сторон возможно только по решению суда. Исключением является случай расторжения договора при одностороннем отказе от его исполнения, когда такой отказ допускается законом или соглашением сторон.

По общему правилу, договор аренды прекращается по истечении срока аренды.

Если в договоре срок аренды не был установлен, то каждая из сторон может в любое время отказаться от договора, предупредив об этом другую сторону за один месяц (при аренде недвижимого имущества – за три месяца) (п. 2 ст. 610 ГК РФ). Участники договора могут установить и иной срок для уведомления о прекращении договора.

При прекращении договора аренды арендатор обязан вернуть арендодателю имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором.

Возвращая арендованное имущество, арендатор передает также арендодателю произведенные им неотделимые и отделимые (если это предусмотрено договором) улучшения арендованного имущества. Возврат имущества оформляется актом приемки-передачи.

Переход права собственности (хозяйственного ведения, оперативного управления, пожизненного наследуемого владения) на сданное в аренду имущество к другому лицу не служит основанием для расторжения договора аренды (ст. 617 ГК РФ).

При заключении договора аренды объектов недвижимости смерть гражданина-арендатора также не является основанием для прекращения арендных отношений. По общему правилу, его права и обязанности по договору переходят к наследнику. Иное может быть установлено только законом или непосредственно договором аренды. Для того чтобы отказать наследнику во вступлении в договор на оставшийся срок его действия (при отсутствии соответствующих указаний в договоре или законе), арендодатель должен доказать, что заключение договора с умершим арендатором было обусловлено личными качествами последнего.

Законодатель предусмотрел основания для досрочного расторжения судом договора аренды по требованию как арендодателя, так и арендатора.

Согласно ст. 619 ГК РФ по требованию арендодателя договор аренды может быть досрочно расторгнут, если арендатор:

– пользуется имуществом с существенным нарушением условий договора или назначения имущества либо с неоднократными нарушениями;

– существенно ухудшает имущество;

– более двух раз подряд по истечении установленного договором срока платежа не вносил арендную плату. Стороны могут установить в договоре возможность досрочного расторжения договора по требованию арендодателя в случае однократного невнесения арендной платы в установленный срок (п. 26 информационного письма Президиума ВАС РФ от 11.01.2002 № 66 «Обзор практики разрешения споров, связанных с арендой», далее – письмо Президиума ВАС РФ № 66);

– не проводит капитального ремонта имущества в установленные договором аренды сроки, а при отсутствии их в договоре – в разумные сроки в случае, если в соответствии с законом, иными правовыми актами или договором производство капитального ремонта является обязанностью арендатора.

Договором аренды могут быть предусмотрены и другие основания досрочного расторжения договора, которые могут быть как связаны, так и не связаны с какими-либо нарушениями со стороны арендатора (п. 25, 27 письма Президиума ВАС РФ № 66).

Арендодатель вправе потребовать досрочного расторжения договора только после направления арендатору письменного предупреждения о необходимости исполнения им обязательства в разумный срок, а также предложения расторгнуть договор (п. 2 ст. 452 ГК РФ, п. 29 письма Президиума ВАС РФ № 66).

Согласно ст. 620 ГК РФ договор может быть досрочно расторгнут по требованию арендатора:

– если арендодатель не предоставляет имущество в пользование либо создает препятствия пользованию имуществом в соответствии с условиями договора или назначением имущества;

– если переданное имущество имеет препятствующие пользованию недостатки, которые не были оговорены арендодателем при заключении договора, не были заранее известны арендатору и не должны были быть обнаружены им во время осмотра имущества или проверки его исправности при заключении договора;

– если арендодатель не делает являющийся его обязанностью капитальный ремонт имущества в установленные договором (либо разумные) сроки;

– если имущество в силу обстоятельств, за которые арендатор не отвечает, окажется в состоянии, непригодном для использования.

Договором аренды могут быть определены и другие основания досрочного расторжения договора.

1.6. Ответственность сторон при неисполнении или ненадлежащем исполнении условий договора аренды

При неисполнении или ненадлежащем исполнении условий договора аренды стороны могут нести ответственность в следующих случаях:

1) имущество не передано арендатору или не были переданы принадлежности и документы к данному имуществу.

Непредставление арендодателем имущества в обусловленный (либо разумный) срок дает право арендатору истребовать от арендодателя это имущество в соответствии со ст. 398 ГК РФ и потребовать возмещения убытков, причиненных задержкой исполнения, или расторжения договора и возмещения убытков, причиненных его неисполнением (п. 3 ст. 611 ГК РФ).

Если арендодатель не передал арендатору документы и принадлежности к имуществу, а арендатор не имеет возможности пользоваться имуществом в соответствии с его назначением либо в значительной степени лишается того, на что был вправе рассчитывать при заключении договора, он может потребовать предоставления ему арендодателем таких принадлежностей и документов или расторжения договора, а также возмещения убытков (ст. 611 ГК РФ);

2) арендатору предоставлено имущество, имеющее недостатки, полностью или частично препятствующие пользованию им.

При обнаружении таких недостатков арендатор вправе по своему выбору:

либо потребовать от арендодателя или безвозмездного устранения недостатков, или соразмерного уменьшения арендной платы, или возмещения своих расходов на устранение недостатков;

либо непосредственно удержать сумму понесенных им расходов на устранение данных недостатков из арендной платы, предварительно уведомив об этом арендодателя;

либо потребовать досрочного расторжения договора.

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

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

За недостатки сданного в аренду имущества арендодатель:

– отвечает, если даже во время заключения договора аренды он не знал о них;

– не отвечает, если оговорил их при заключении договора аренды или они были заранее известны арендатору либо должны были быть обнаружены арендатором во время осмотра имущества или проверки его исправности при заключении договора либо передаче имущества в аренду (ст. 612 ГК РФ).

Например, арендодатель несет ответственность за недостатки выкупленного у него морского судна, если арендатор докажет, что такие недостатки возникли до передачи ему имущества или по возникшим до его передачи причинам (ст. 224 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации);

3) арендодатель не проинформировал арендатора о правах третьих лиц на сдаваемое в аренду имущество.

Это обстоятельство дает арендатору право требовать уменьшения арендной платы либо расторжения договора и возмещения убытков (ст. 613 ГК РФ);

4) арендодатель не проводит капитальный ремонт (если стороны не договорились об ином).

Нарушение арендодателем обязанности по производству капитального ремонта дает арендатору право по своему выбору (ст. 616 ГК РФ):

– либо провести капитальный ремонт, предусмотренный договором или вызванный неотложной необходимостью, и взыскать с арендодателя стоимость ремонта или зачесть ее в счет арендной платы;

– либо потребовать соответственного уменьшения арендной платы;

– либо потребовать расторжения договора и возмещения убытков;

5) арендатор нарушил порядок и (или) срок уплаты арендной платы.

Если иное не предусмотрено договором аренды, арендодатель вправе потребовать от арендатора досрочного внесения арендной платы в установленный срок в случае существенного нарушения им сроков внесения арендной платы. При этом арендодатель не вправе требовать досрочного внесения арендной платы более чем за два срока подряд (п. 5 ст. 614 ГК РФ).

В то же время, если арендодатель передал имущество без документов, отсутствие которых исключает эксплуатацию объекта аренды, арендная плата не подлежит взысканию (п. 8 письма Президиума ВАС РФ № 66).

Законодатель предусмотрел и иные санкции за неисполнение обязанности по уплате арендной платы. Например, в случае задержки арендной платы (фрахта) по договорам аренды морских судов, внутреннего водного транспорта арендодатель имеет право без предупреждения изъять судно у арендатора и взыскать с него понесенные в связи с этим убытки (п. 5 ст. 65 Кодекса внутреннего водного транспорта Российской Федерации, п. 2 ст. 208, п. 2 ст. 221 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации);

6) арендатор пользуется имуществом не в соответствии с условиями договора аренды или назначением имущества.

Арендодатель имеет право потребовать расторжения договора и возмещения убытков (п. 3 ст. 615 ГК РФ);

7) арендатор не возвратил арендованное имущество либо возвратил его несвоевременно.

Арендодатель вправе потребовать внесения арендной платы за все время просрочки (ст. 622 ГК РФ). Если вышеуказанная плата не покрывает причиненных арендодателю убытков, он может потребовать их возмещения. Когда за несвоевременный возврат арендованного имущества договором предусмотрена неустойка, убытки могут быть взысканы в полной сумме сверх неустойки, если иное не предусмотрено договором.

Однако арендодатель не вправе требовать с арендатора плату за период просрочки возврата имущества в связи с прекращением договора, если сам уклонялся от приемки арендованного имущества (п. 37 письма Президиума ВАС РФ № 66);

8) причинен вред транспортным средством.

Ответственность за вред, причиненный третьим лицам этим средством, его механизмами, устройствами, оборудованием, несет:

– арендодатель – при заключении договора аренды средства с экипажем (ст. 640 ГК РФ);

– арендатор – при заключении договора аренды средства без экипажа (ст. 648 ГК РФ);

9) в случае гибели или повреждения арендованного транспортного средства арендатор обязан возместить арендодателю причиненные убытки, если последний докажет, что гибель или повреждение произошли по обстоятельствам, за которые арендатор отвечает в соответствии с законом или договором аренды (ст. 639 ГК РФ).

Подводя итог вышеприведенному, отметим, что заключение, исполнение, прекращение договора аренды недвижимого имущества имеют ряд особенностей, знание которых помогает избежать споров между арендодателем и арендатором.

1.7. Права третьих лиц на объект аренды

Закон не ограничивает право арендодателя передавать в аренду имущество, обремененное правами третьих лиц, если такая передача не запрещена лицом, в чью пользу произведено обеспечение.

Наличие обременений имущества, передаваемого в аренду, обязывает арендодателя предупредить арендатора обо всех правах третьих лиц на это имущество (ст. 613 ГК РФ).

В качестве обременений может выступать залог, сервитут, отнесение объекта к памятникам архитектуры и т.д.

Наличие обременений является качественной характеристикой объекта, поскольку может повлиять на права арендатора.

Например, в случае обращения взыскания на помещение, заложенное арендодателем в обеспечение обязательств, в котором находится переданное в аренду помещение, договор аренды может быть прекращен досрочно, если он был заключен без предварительного согласия залогодержателя [ст. 40 Федерального закона от 16.07.1998 № 102-ФЗ «Об ипотеке (залоге недвижимости)»].

Несмотря на установленную ГК РФ обязанность арендодателя сообщать обо всех обременениях объекта аренды, этот факт может скрываться из-за того, что обременение снижает ценность объекта и влияет на формирование цены по договору аренды.

Поэтому в текст договора аренды должно быть включено указание на отсутствие или наличие обременений.

Обременения недвижимости подлежат государственной регистрации. Поэтому арендатор имеет возможность узнать об имеющихся зарегистрированных правах третьих лиц из выписки из Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Перед заключением договора аренды арендатору следует запросить у арендодателя выписку о правах на недвижимое имущество, из которой можно получить информацию обо всех правах, зарегистрированных на объект аренды.

Арендатор вправе получить такой документ самостоятельно, обратившись в регистрирующий орган.

В случае непредупреждения арендатора об имеющихся правах третьих лиц на объект аренды арендатор вправе потребовать уменьшения арендной платы либо расторгнуть договор с возмещением убытков.

2. Улучшения арендованного имущества

2.1. Общие положения

Передача имущества в аренду не влечет перехода права собственности на это имущество, следовательно, в бухгалтерском учете оно продолжает учитываться на балансе арендодателя.

Гражданско-правовые аспекты признания улучшений имущества. Согласно ст. 623 ГК РФ улучшения имущества, в том числе арендованного, могут быть отделимыми и неотделимыми.

Отделимые улучшения имущества являются собственностью арендатора, который их внес, неотделимые улучшения имущества изначально составляют собственность арендодателя – собственника объекта аренды.

Поскольку неотделимые улучшения имущества составляют собственность арендодателя, то арендатор может использовать их только в том объеме, который предусмотрен договором аренды (или иным соглашением с арендодателем).

Неотделимыми улучшениями признаются те улучшения, которые не могут быть отделены без вреда для имущества.

ГК РФ не устанавливает какого-либо специального порядка получения согласия арендодателя на выполнение неотделимых улучшений. В таком случае необходимо руководствоваться условиями договора.

Гражданско-правовые последствия внесения неотделимых улучшений без согласия собственника имущества сводятся к требованию их устранения.

При нанесении несогласованными выполненными работами какого-либо иного вреда арендодателю он вправе взыскать соответствующую сумму с арендатора.

Если арендатор получит согласие арендодателя на выполненные работы по улучшению имущества после их окончания, то согласно общим нормам ГК РФ следует исходить из того, что согласие получено и неблагоприятные последствия не наступят.

Если арендатор за счет собственных средств и с согласия арендодателя произвел неотделимые улучшения арендованного имущества, он имеет право на возмещение стоимости этих улучшений после прекращения договора, если иное не предусмотрено договором аренды.

Часто договором не предусматривается компенсация расходов арендатора на улучшение арендованных помещений.

2.2. Отделимые улучшения арендованного имущества

Отделимые улучшения арендованного имущества являются собственностью арендатора, если иное не установлено договором аренды (п. 1 ст. 623 ГК РФ).

В бухгалтерском учете капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, являющиеся собственностью арендатора, включаются в состав его основных средств.

Если в соответствии с условиями договора аренды арендатор оставляет отделимые улучшения у себя, то в учете арендодателя они не отражаются.

Договором аренды может быть предусмотрена обязанность арендатора по передаче произведенных им отделимых улучшений арендованного имущества на баланс арендодателя.

Передача отделимых улучшений на баланс арендодателя может производиться как по окончании срока аренды, так и непосредственно после окончания работ по производству этих улучшений.

Отделимые улучшения, полученные на баланс арендодателя, могут быть отнесены им на увеличение балансовой стоимости переданного в аренду имущества либо учтены как отдельный объект основных средств (в зависимости от вида произведенных улучшений).

Порядок возмещения стоимости произведенных улучшений также определяется соглашением сторон. Причем стороны имеют право выбирать различные способы возмещения.

Арендодатель может возмещать арендатору стоимость улучшений путем перечисления денежных средств либо стоимость улучшений может быть зачтена в счет арендной платы.

Возмещая арендатору стоимость отделимых улучшений, арендодатель, по сути, приобретает у него объект основных средств. Соответственно в налоговом учете расходы на приобретение этого объекта учитываются в общем порядке.

При условии соответствия этого объекта критериям, установленным п. 1 ст. 256 НК РФ, арендодатель включает его в состав амортизируемого имущества и начисляет по нему амортизацию в общеустановленном порядке.

Если арендодатель не компенсирует арендатору понесенные им затраты, то это означает, что арендодатель получает имущество на безвозмездной основе. Данное имущество должно быть оценено по рыночной стоимости и учтено в составе внереализационных доходов арендодателя в соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ.

В бухгалтерском учете стоимость отделимого улучшения арендованного имущества погашается посредством начисления амортизации, которое производится ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы, исчисленной (при линейном способе амортизации) исходя из первоначальной стоимости отделимого улучшения и оставшегося срока аренды имущества, с месяца, следующего за месяцем принятия отделимого улучшения в состав основных средств.

Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта основных средств (отделимого улучшения) либо списания этого объекта с бухгалтерского учета, например, с 1-го числа месяца, следующего за месяцем возврата арендованного имущества (с установленным на нем отделимым улучшением) арендодателю.

Суммы начисленной амортизации в бухгалтерском учете арендатора включаются в расходы по обычным видам деятельности.

Если по окончании срока аренды арендатор по соглашению сторон передаст арендодателю объект аренды вместе с произведенными улучшениями, то в бухгалтерском учете

это будет отражено как выбытие объекта основных средств (в общеустановленном порядке с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы»).

Для целей обложения налогом на прибыль арендатор имеет право уменьшить полученные доходы на расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств.

Расходы на установку отделимого улучшения в арендованное имущество принимаются при исчислении налога на прибыль с момента ввода отделимого улучшения в эксплуатацию.

2.3. Неотделимые улучшения арендованного имущества

Неотделимыми улучшениями арендованного имущества признаются те улучшения, которые не могут быть отделены без вреда для имущества.

Неотделимые улучшения арендованного имущества, произведенные арендатором, являются собственностью арендодателя и по окончании срока аренды всегда переходят к арендодателю. Арендатор может использовать неотделимые улучшения арендованного имущества только в том объеме, который предусмотрен договором аренды (или иным соглашением с арендодателем).

По соглашению сторон произведенные арендатором неотделимые улучшения арендованного имущества могут передаваться им на баланс арендодателя как после окончания срока аренды, так и сразу же по окончании работ по производству этих улучшений.

Если арендатор произвел за счет собственных средств неотделимые улучшения арендованного имущества, то он имеет право на возмещение их стоимости только в том случае, если улучшения арендованного имущества были произведены с согласия арендодателя. При этом в договоре аренды стороны могут оговорить, что арендодатель не возмещает арендатору затраты на производство улучшений, если даже они выполнены с его согласия.

ГК РФ не устанавливает какого-либо специального порядка получения согласия арендодателя на выполнение неотделимых улучшений. В таком случае необходимо руководствоваться условиями договора.

Гражданско-правовые последствия внесения неотделимых улучшений без согласия собственника имущества сводятся к требованию их устранения.

Если арендодатель возмещает арендатору затраты на производство улучшений, то стороны должны оговорить порядок такого возмещения (сумму возмещаемых расходов, сроки и т.д.).

Возмещение арендодателем стоимости произведенных арендатором неотделимых улучшений может производиться как путем перечисления арендатору соответствующей суммы денежных средств, так и путем зачета ее в счет причитающейся с арендатора арендной платы. Стороны могут предусмотреть и любой иной порядок возмещения.

Если арендодатель не возмещает арендатору стоимость произведенных им неотделимых улучшений объекта аренды, то он фактически получает имущество (в виде неотделимых улучшений) безвозмездно. В этом случае полученные арендодателем неотделимые улучшения в бухгалтерском учете приходуются на его баланс по текущей рыночной стоимости на дату принятия к учету как безвозмездно полученные неотделимые улучшения. Как правило, рыночная стоимость произведенных улучшений относится арендодателем на увеличение балансовой стоимости объекта аренды.

Увеличение первоначальной стоимости оборудования после модернизации отражается на основании акта о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма № ОС-3, утвержденная постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7). Соответствующие изменения вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств (форма № ОС-6).

После завершения модернизации организация-арендодатель пересматривает срок полезного использования оборудования.

2.4. Налогообложение неотделимых улучшений арендованного имущества

2.4.1. Общие положения

В соответствии с нормами НК РФ, действовавшими до 1 января 2006 года, если стоимость неотделимых улучшений не компенсировалась арендатору, арендатор был вправе признать эти расходы при расчете налога на прибыль, а арендодатель должен был учесть стоимость улучшений в качестве своего дохода. По окончании работ арендодатель становился собственником улучшенного имущества и должен был признать в качестве дохода стоимость внесенных улучшений. Эта операция проводилась на основании полученных от арендатора документов о стоимости и объемах выполненных работ.

В действовавшей до конца 2005 года редакции главы 25 НК РФ отсутствовало указание на особый порядок амортизации неотделимых улучшений в налоговом учете арендатора. Исходя из требований ст. 256 НК РФ амортизируемым могло признаваться только имущество, находившееся у организации на праве собственности. Соответственно арендаторы не имели возможности списывать стоимость неотделимых улучшений через амортизационные начисления на расходы, учитывавшиеся для целей налогообложения (см., например, письмо Минфина России от 04.05.2005 № 03-03-01-04/2/74).

С 1 января 2006 года капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя, признаются амортизируемым имуществом (п. 1 ст. 256 НК РФ).

Поскольку стоимость капитальных вложений в модернизацию оборудования возмещается арендатору, данные капитальные вложения амортизируются арендодателем в порядке, установленном главой 25 НК РФ (п. 1 ст. 258 НК РФ).

Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты арендованных основных средств, которое в соответствии с главой 25 НК РФ подлежит амортизации, начинается у арендодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, но не ранее месяца, в котором арендодатель произвел возмещение арендатору стоимости указанных капитальных вложений (п. 2 ст. 259 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 258 НК РФ, если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств не произошло увеличение срока его полезного использования, организация при дальнейшем исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования этого объекта.

2.4.2. Учет улучшений, произведенных с согласия арендодателя, но не возмещенных арендатору

Отражение в бухгалтерском и налоговом учете арендатора. Арендатор имеет право учитывать в составе собственного имущества затраты на реконструкцию, направленные на неотделимое улучшение арендованного имущества. Тот факт, что арендодатель не возмещает арендатору стоимость капитальных вложений, значения не имеет. Главное, чтобы арендодатель дал согласие на реконструкцию.

Арендатор вправе принять «входной» НДС, выставленный ему подрядной организацией, по затратам на реконструкцию в общеустановленном порядке, в частности в случае,

если неотделимое улучшение арендованного имущества используется в операциях, облагаемых НДС (п. 2 ст. 171 НК РФ).

Пунктом 1 ст. 256, п. 1 ст. 258 НК РФ арендатору разрешено учитывать расходы на неотделимые улучшения арендованного имущества при расчете налога на прибыль. Если арендодатель дал согласие на производство работ, направленных на неотделимое улучшение арендованного имущества, но не согласился при этом на возмещение по этим работам, то арендатор амортизирует эти расходы на капитальные вложения в период действия договора аренды.

Норма амортизации по неотделимым улучшениям имущества устанавливается точно такая же, какая применяется по арендованному объекту исходя из Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 (п. 1 ст. 258 НК РФ).

В этом случае арендатор может при расчете налога на прибыль полностью списать в расходы неотделимые улучшения арендованного имущества путем начисления амортизации.

Но из-за особого порядка списания таких затрат может получиться так, что арендатор не сможет учесть часть расходов, так как если срок полезного использования объекта улучшения превысит срок договора аренды, то окажется невозможным полностью включить стоимость неотделимых улучшений в расходы, принимаемые для целей налогообложения прибыли.

Иными словами, если срок аренды меньше срока полезного использования арендованного имущества, стоимость неотделимых улучшений не будет полностью учтена при исчислении налога на прибыль.

С 1 января 2006 года признание в качестве расхода стоимости такого амортизируемого имущества, как капитальное вложение в объекты арендованных основных средств, исключено, поскольку согласно п. 5 ст. 270 НК РФ расходы на приобретение и (или) создание амортизируемого имущества не учитываются при исчислении налога на прибыль.

Рассмотрим на примере, почему неотделимые улучшения в большинстве случаев не будут полностью амортизированы в налоговом учете арендатора.

Пример.

Организация «Коммерсант» арендовала помещение сроком на 3 года (с августа 2005 года по июль 2008 года включительно). Срок полезного использования объекта – 32 года (384 месяца). В августе 2007 года с согласия арендодателя, но за свой счет и с привлечением сторонней организации арендатор установил в помещении капитальные (кирпичные) перегородки. Расходы арендатора на эти цели составили 200 000 руб.

В соответствии с п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, капитальные вложения в арендованные объекты учитываются в составе основных средств и будут полностью амортизированы по окончании срока действия договора аренды (п. 20 ПБУ 6/01). С сентября 2007 года по июль 2008 года включительно ежемесячная амортизация неотделимого улучшения арендованного помещения составила 18 181,82 руб. (200 000 руб. : 11 мес.).

В бухгалтерском учете были оформлены следующие проводки:

Д-т 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 200 000 руб. – отражены расходы на неотделимые улучшения;

Д-т 01 «Основные средства» К-т 08 – 200 000 руб. – учтены неотделимые улучшения в составе основных средств:

Д-т 20 «Основное производство» К-т 02 «Амортизация основных средств» – 18 181,82 руб. – начислена амортизация.

Сумма амортизации рассчитывается в налоговом учете исходя из срока полезного использования арендованного объекта, который берется из Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы. Поэтому ежемесячно в расходах будут учитываться 520,83 руб. (200 000 руб. : 384 мес.). До окончания срока аренды будут списаны затраты на капитальные вложения только в сумме 5729,13 руб. (520,83 руб. х 11 мес.).

Остальные расходы в сумме 194 270,87 руб. (200 000 руб. – – 5729,13 руб.) не могут быть учтены для целей обложения налогом на прибыль ввиду того, что по окончании срока действия договора арендатор должен прекратить начисление амортизации по неотделимым улучшениям.

Списать остаточную стоимость неотделимых улучшений в налоговом учете не позволяет норма п. 16 ст. 270 НК РФ, согласно которой в расходах не учитывается стоимость безвозмездно переданного имущества. В нашем случае амортизируемое имущество в виде капитальных вложений в арендованные помещения передается по окончании срока договора аренды именно безвозмездно, так как арендодатель не возмещает арендатору стоимость неотделимых улучшений.

Из-за этого в бухгалтерском учете при начислении амортизации в течение 11 месяцев будет возникать постоянное налоговое обязательство, которое в бухгалтерском учете будет оформляться следующей проводкой:

Д-т 99 «Прибыли и убытки» К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» – 4238,64 руб. [(18 181,82 руб. – 520,83 руб.) х 24 %] – отражено постоянное налоговое обязательство.

Арендатор амортизирует капитальные вложения с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором неотделимое улучшение арендованного имущества было введено в эксплуатацию, и до окончания действия договора аренды.

На основании вышеприведенного примера можно сделать вывод, что арендатор сможет списать на расходы, уменьшающие налогооблагаемый доход, только небольшую часть затрат, направленных на неотделимые улучшения арендованного имущества. Таким образом, поправки, внесенные в главу 25 НК РФ, хотя и разрешили проблему с неотделимыми улучшениями арендованного имущества, но оказались крайне невыгодными для арендаторов.

По окончании срока договора аренды арендатор должен прекратить начисление амортизации.

Если арендатор не успел полностью амортизировать капитальные вложения в налоговом учете в течение срока действия договора, то он получает убыток при их передаче арендодателю. Этот убыток не принимается для целей налогообложения. Арендатору выгодно договориться с арендодателем о пролонгации договора аренды. В этом случае арендатор сможет продолжать начислять амортизацию по неотделимому улучшению арендованного имущества в прежнем порядке. С этим согласно и финансовое ведомство (письмо Минфина России от 15.03.2006 № 03-03-04/1/233).

Поскольку в данном примере арендодатель не возмещает арендатору стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества, арендатор передает эти улучшения арендодателю безвозмездно. Это означает, что в данном случае имеет место реализация неотделимых улучшений. Ведь переход права собственности на товар на безвозмездной основе

признается его реализацией (подпункт 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). Таким образом, при передаче неотделимых улучшений арендованного имущества, созданных в результате реконструкции, арендатор должен начислить НДС исходя из рыночных цен на передаваемые улучшения (п. 2 ст. 154 НК РФ) и выставить арендодателю соответствующий счет-фактуру не позднее пяти дней со дня их передачи (п. 3 ст. 168 НК РФ).

Отражение в бухгалтерском и налоговом учете арендодателя неотделимых улучшений, полученных после окончания договора аренды. Согласно п. 8 Положения по бухгалтерском учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, активы, полученные организацией безвозмездно, в бухгалтерском учете отражаются в составе внереализационные доходов. В соответствии с п. 10.3 ПБУ 9/99 такие активы принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости, которую организация определяет на основе цен на этот или аналогичный вид активов, действующих на дату определения активов к учету. Данные о ценах должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.

У арендодателя капитальные вложения, полученные безвозмездно, могут учитываться на счете 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Безвозмездные поступления». В дальнейшем суммы, учтенные на данном субсчете, списываются в кредит счета 91, субсчет «Прочие доходы», по мере начисления амортизации.

Согласно п. 6 ПБУ 6/01 если срок полезного использования неотделимого улучшения арендованного имущества существенно отличается от срока полезного использования здания, то неотделимое улучшение может быть признано в бухгалтерском учете арендодателя как самостоятельный инвентарный объект.

В соответствии с п. 21 ПБУ 6/01 амортизационные отчисления по полученному безвозмездно неотделимому улучшению начинают начисляться с 1-го числа месяца, следующего за месяцем его принятия к бухгалтерскому учету, и производятся до полного погашения стоимости этого объекта либо его списания с бухгалтерского учета.

На основании подпункта 32 п. 1 ст. 251 НК РФ капитальные вложения в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенные арендатором, не учитываются в налоговом учете арендодателя. Следовательно, получатель-арендодатель не может рассматривать данные улучшения как доход. Арендодатель не начисляет амортизацию по ним ввиду того, что амортизировать можно только те безвозмездно полученные основные средства, которые были учтены в составе доходов согласно п. 8 ст. 250 НК РФ.

Пример.

Арендатор установил в арендуемом им здании систему отопления стоимостью 150 000 руб. Согласие собственника-арендодателя имеется, но стоимость улучшений им не возмещается. Оставшийся срок действия договора аренды – 3 года. На дату окончания договора аренды не амортизированная в налоговом учете стоимость неотделимых улучшений имущества составила, по данным арендатора, 137 142,96 руб. В бухгалтерском учете арендатора система отопления амортизирована полностью. Рыночная стоимость неотделимых улучшений в виде установки системы отопления на дату окончания договора аренды – 180 000 руб.

Остаточная стоимость здания составила 1 828 571,96 руб., а оставшийся срок полезного использования – 32 года (384 месяца).

В бухгалтерском учете арендодателя стоимость неотделимых улучшений является внереализационным доходом (п. 8 ПБУ 9/99), величина которого определяется исходя из рыночных цен (п. 10.3 ПБУ 9/99). На стоимость неотделимых улучшений может увеличиваться стоимость основного средства (п. 14 ПБУ 6/01).

В налоговом учете арендодателя стоимость полученных от арендатора неотделимых улучшений доходом не является (подпункт 32 п. 1 ст. 251 НК РФ). Оценивать полученные от арендатора улучшения арендодатель не должен. Поэтому стоимость объекта, возвращенного из аренды, не увеличивается.

Стоимость здания с учетом улучшений равняется 2 008 571,96 руб. (1 828 571,96 руб. + 180 000 руб.). Сумма амортизации – 5230,66 руб. (2 008 571,96 руб. : 384 мес.).

В бухгалтерском учете арендодателя оформляются следующие проводки:

Д-т 08 К-т 98, субсчет «Безвозмездные поступления», – 180 000 руб. – учтена стоимость полученных неотделимых улучшений;

Д-т 01 К-т 08 – 180 000 руб. – увеличена первоначальная стоимость основного средства;

Д-т 20 К-т 02 – 5230,66 руб. – начислена амортизация.

Одновременно с начисленной амортизацией часть стоимости неотделимых улучшений ежемесячно будет признаваться в качестве внереализационного дохода и будет равняться 468,75 руб. (180 000 руб. : : 384 мес.):

Д-т 98, субсчет «Безвозмездные поступления», К-т 91, субсчет «Выручка», – 468,75 руб. – признан внереализационный доход.

Если сравнить разницу между амортизацией и внереализационным доходом в бухгалтерском учете (5230,66 руб. – 468,75 руб.) и амортизацией в налоговом учете (1 828 571,96 руб. : 384 мес.), то они будут равны 4761,91 руб., то есть Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утвержденное приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н, не применяется.

2.4.3. Учет улучшений (реконструкции) арендованного имущества, произведенных с согласия арендодателя, компенсирующего арендатору соответствующие затраты

Арендодатель должен контролировать срок осуществления реконструкции арендованного имущества. Ведь если арендуемое имущество по решению руководства арендодателя находится на реконструкции, продолжающейся свыше 12 месяцев, то в налоговом учете арендодателя такое имущество должно быть исключено из состава амортизируемого имущества (п. 3 ст. 256 НК РФ).

Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты арендованных основных средств, которое в соответствии с главой 25 НК РФ подлежит амортизации, начинается у арендодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, но не ранее месяца, в котором арендодатель произвел возмещение арендатору стоимости вышеуказанных капитальных вложений (п. 2 ст. 259 НК РФ).

У арендодателя в результате реконструкции происходит увеличение стоимости арендованного имущества. Таким образом, с месяца, следующего за месяцем компенсации арендатору стоимости работ по реконструкции, арендодатель начисляет амортизацию в повышенном размере.

Если в результате реконструкции срок полезного использования арендуемого основного средства не изменяется, то в бухгалтерском учете ежемесячные суммы амортизационных отчислений по реконструированному имуществу определяются исходя из их остаточной стоимости, увеличенной на сумму затрат по реконструкции, и оставшегося срока полезного использования (письмо Минфина России от 23.06.2004 № 07-02-14/144).

В налоговом учете, так же как и в бухгалтерском учете, расходы на реконструкцию увеличивают первоначальную стоимость основных средств (п. 2 ст. 257 НК РФ). Если в результате реконструкции объекта основных средств не произошло увеличение срока его полезного использования, организация при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования (абзац третий п. 1 ст. 258 НК РФ).

Но, по мнению Минфина России, выраженному в письме от 13.03.2006 № 03-03-04/1/216, ФНС России, приведенному в письме от 14.03.2005 № 02-1-07/23, если в результате реконструкции срок полезного использования основного средства не изменяется, амортизация должна начисляться в соответствии с нормой амортизации, действовавшей до реконструкции. Иными словами, по мнению финансового и налогового ведомств, после реконструкции срок службы реконструированных основных средств должен быть увеличен.

Если организация последует положениям НК РФ и не учтет мнения контролирующих органов, то расчет амортизации после реконструкции исходя из оставшегося срока службы ей придется отстаивать в суде.

Арендодатель вправе принять к вычету НДС, выставленный ему арендатором, по возмещению затрат по реконструкции в общеустановленном порядке (п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ).

Амортизационная премия. Организации имеют право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 % от суммы расходов, понесенных при достройке, дооборудовании, модернизации, техническом перевооружении, частичной ликвидации основных средств (суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 НК РФ).

Расходы в виде капитальных вложений признаются в качестве расходов того отчетного (налогового) периода, на который приходится дата начала амортизации основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения. Расходы на капитальные вложения в виде 10%-й амортизационной премии не учитываются при расчете суммы амортизации (п. 2 ст. 259 НК РФ).

Следовательно, если организация-арендодатель воспользуется предоставленным ей правом списывать до 10 % стоимости капитальных вложений в расходы на дату начала амортизации, то у нее в месяце начала начисления амортизации образуется разница между суммой амортизации по оборудованию, начисляемой и включаемой в состав расходов в бухгалтерском учете, и общей суммой расходов по объекту, признаваемой в налоговом учете (в виде начисленной амортизации по имуществу, амортизации капитальных вложений в имущество, а также амортизационной премии по данным капитальным вложениям).

Рассмотрим на примере порядок учета у арендодателя затрат арендатора на улучшение арендованного имущества с согласия арендодателя, стоимость которого возмещается арендатору по окончании срока аренды и при возврате оборудования.

Пример.

Организация «Коммерсант» (арендодатель) передала 1 декабря 2008 года в аренду сроком на 12 месяцев оборудование первоначальной стоимостью 1 200 000 руб. Срок полезного использования оборудования в бухгалтерском и налоговом учете установлен в 4 года, ежемесячная амортизация в сумме 25 000 руб. начисляется с ноября 2007 года линейным способом. С согласия организации «Коммерсант» арендатор произвел

модернизацию арендованного оборудования стоимостью 354 000 руб., в том числе НДС – 54 000 руб. В результате модернизации повысилась производительность оборудования, но не увеличился срок его полезного использования. Произведенные арендатором капитальные вложения в арендованное оборудование были переданы на баланс арендодателя сразу по их завершении, а стоимость улучшения арендованного имущества компенсировалась арендатору по окончании срока аренды при возврате оборудования. Аренда не является для организации видом деятельности. Модернизация была завершена, и капитальные вложения были переданы арендатором в январе 2009 года. Возврат оборудования и возмещение затрат арендатора на модернизацию должны производиться 1 декабря 2009 года. После возврата оборудование будет использоваться организацией «Коммерсант» в основной деятельности.

Амортизационные отчисления по оборудованию, переданному в аренду (так как предоставление имущества в аренду не является видом деятельности организации), признаются у организации «Коммерсант» прочими расходами.

Для целей налогообложения прибыли суммы амортизации, начисляемой по переданному в аренду оборудованию, учитываются в составе внереализационных расходов, поскольку операции по предоставлению имущества в аренду осуществляются не на постоянной (систематической) основе (подпункт 1 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Срок полезного использования оборудования после модернизации не изменился, то есть оставшийся срок полезного использования оборудования после завершения модернизации составляет 33 мес. [4 года х х 12 мес. – 15 мес., где 15 мес. – фактический срок эксплуатации оборудования до окончания модернизации (с ноября 2007 года по январь 2009 года)].

Подлежащая списанию посредством начисления амортизации стоимость оборудования после его модернизации составляет 1 125 000 руб. [(1 200 000 руб. – (25 000 руб. х 15 мес.) + (354 000 руб. – 54 000 руб.)]. Таким образом, ежемесячная сумма амортизационных отчислений по оборудованию после его модернизации в бухгалтерском учете составит 34 091 руб. (1 125 000 руб. : 33 мес.).

Капитальные вложения в предоставленные в аренду основные средства в налоговом учете амортизируются как самостоятельный объект амортизируемого имущества в течение оставшегося срока полезного использования данного основного средства.

Поскольку право на амортизацию капитальных вложений у арендодателя возникает только после возмещения их стоимости арендатору, в налоговом учете начисление амортизации по капитальным вложениям в модернизацию оборудования начинается только с месяца, когда произведено возмещение, то есть с декабря 2009 года.

Таким образом, с момента начисления амортизации по произведенным арендатором капитальным вложениям в бухгалтерском учете (с февраля 2009 года) и до месяца начала их амортизации в налоговом учете (декабрь 2009 года) у организации будут возникать разницы между суммами амортизации по модернизированному оборудованию, признаваемыми в составе расходов в бухгалтерском и налоговом учете.

Поскольку расходы в виде амортизации капитальных вложений в модернизацию оборудования в дальнейшем будут признаны в составе расходов в налоговом учете, возникающие разницы отражаются в бухгалтерском учете как вычитаемые временные разницы, приводящие к образованию отложенных налоговых активов. Ежемесячная сумма вычитаемой временной разницы составит 9091 руб. (34 091 руб. – – 25 000 руб.); соответственно ежемесячная сумма отложенных налоговых активов – 2182 руб. [(34 091 руб. – 25 000 руб.) х 24 %]. Возникшие вычитаемые временные разницы и отложенные налоговые активы будут уменьшаться с момента начала начисления амортизации по капитальным вложениям в модернизацию оборудования в налоговом учете.

Кроме того, организация «Коммерсант» воспользовалась предоставленным ей правом на «амортизационную премию» и включит в декабре 2009 года в расходы 10 % стоимости проведенной арендатором модернизации. В этом случае ежемесячная сумма амортизации по оборудованию и по капитальным вложениям в данное оборудование в налоговом учете составит 36 739 руб. [25 000 руб. + (300 000 руб. – – 300 000 руб. х 10 %) : 23 мес.], где 23 мес. – срок амортизации капитальных вложений в оборудование в налоговом учете (с декабря 2008 года по октябрь 2010 года).

Соответственно общая сумма расходов, признаваемых в налоговом учете, в декабре 2008 года составит 66 739 руб. (300 000 руб. х х 10 % + 36 739 руб.), а разница между суммами расходов, признаваемыми в бухгалтерском и налоговом учете, – 32 648 руб. (66 739 руб. – – 34 091 руб.). В дальнейшем (с января 2009 года) разница между суммами амортизации, признаваемыми в налоговом и бухгалтерском учете, составит 2648 руб. (36 739 руб. – 34 091 руб.).

Таким образом, разницы могут быть отражены как уменьшение возникших ранее вычитаемых временных разниц и признанных отложенных налоговых активов – в декабре 2008 года на сумму 7836 руб. (32 648 руб. х 24 %) и в дальнейшем начиная с января 2009 года по октябрь 2010 года (последний месяц начисления амортизации по оборудованию) – ежемесячно по 635,52 руб. (2648 руб. х 24 %).

В бухгалтерском учете арендодателя (организации «Коммерсант») оформляются следующие проводки:

Д-т 01, субсчет «Основные средства, переданные в аренду», К-т 01, субсчет «Основные средства в эксплуатации», – 1 200 000 руб. – отражена передача оборудования в аренду;

Д-т 02, субсчет «Амортизация основных средств в эксплуатации», К-т 02, субсчет «Амортизация основных средств, переданных в аренду», – 325 000 руб. (25 000 руб. х 13 мес.) – отражена амортизация, начисленная по оборудованию, переданному в аренду;

ежемесячно по месяц передачи арендатором капитальных вложений в модернизацию оборудования:

Д-т 91, субсчет «Прочие расходы», К-т 02, субсчет «Амортизация основных средств, переданных в аренду», – 25 000 руб. – начислена амортизация по переданному в аренду оборудованию;

в месяце передачи арендатором капитальных вложений в модернизацию оборудования:

Д-т 08 К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 300 000 руб. (354 000 руб. – 54 000 руб.) – отражена стоимость переданных арендатором капитальных вложений в модернизацию оборудования;

Д-т 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К-т 76 – 54 000 руб. – отражена сумма НДС по переданным капитальным вложениям;

Д-т 01, субсчет «Основные средства, переданные в аренду», К-т 08 – 300 000 руб. – увеличена первоначальная стоимость оборудования на сумму произведенных капитальных вложений в его модернизацию;

Д-т 68 К-т 19 – 54 000 руб. – принята к вычету сумма НДС по переданным арендатором капитальным вложениям;

с месяца, следующего за месяцем передачи арендатором капитальных вложений в модернизацию оборудования, и до месяца возмещения затрат на модернизацию арендатору:

Д-т 91, субсчет «Прочие расходы», К-т 02, субсчет «Амортизация основных средств, переданных в аренду», – 34 091 руб. – начислена амортизация по переданному в аренду оборудованию;

Д-т 09 «Отложенные налоговые активы» К-т 68 – 2182 руб. [(34 091 руб. – 25 000 руб.) х 24 %] – отражена сумма отложенного налогового актива;

в декабре 2009 года:

Д-т 01, субсчет «Основные средства в эксплуатации», К-т 01, субсчет «Основные средства, переданные в аренду», – 1 500 000 руб. – отражен возврат оборудования арендатором;

Д-т 02, субсчет «Амортизация основных средств, переданных в аренду», К-т 02, субсчет «Амортизация основных средств в эксплуатации», – 715 910 руб. [(25 000 руб. х 15 мес.) + (34 091 руб. х 10 мес.)] – отражена амортизация, начисленная по возвращенному оборудованию;

Д-т 76 К-т 51 «Расчетные счета» – 354 000 руб. – произведена компенсация затрат на модернизацию арендатору;

Д-т 20 К-т 02, субсчет «Амортизация основных средств в эксплуатации», – 34 091 руб. – начислена амортизация по возвращенному оборудованию;

Д-т 68 К-т 09 – 7836 руб. [(66 739 руб. – 34 091 руб.) х 24 %] – уменьшена сумма отложенного налогового актива;

с месяца, следующего за месяцем возмещения арендатору затрат на капитальные вложения в модернизацию, и до окончания срока полезного использования оборудования:

Д-т 20 К-т 02, субсчет «Амортизация основных средств в эксплуатации», – 34 091 руб. – начислена амортизация по оборудованию;

Д-т 68 К-т 09 – 635,52 руб. [(36 739 руб. – 34 091 руб.) х 24 %] – уменьшена сумма отложенного налогового актива.

2.5. Особенности учета неотделимых улучшений арендованного имущества

В соответствии с п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

Законодатель не сделал исключения в отношении имущества, созданного путем улучшений арендованных объектов. Таким образом, можно сделать вывод, что условия отнесения имущества к амортизируемому по срокам и стоимости являются общими и распространяются на все объекты амортизируемого имущества, в том числе на капитальные вложения в форме неотделимых улучшений.

В то же время сроком полезного использования имущества признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности организации-налогоплательщика.

Учитывая вышеизложенное, а также то обстоятельство, что срок полезного использования (срок службы) неотделимых улучшений арендованного имущества фактически ограничен сроком действия договора, такие затраты на неотделимые улучшения не должны формировать стоимость основного средства, а при соблюдении прочих требований главы 25 НК РФ могут быть учтены в составе текущих расходов с учетом их равномерного распределения.

В пунктах договора аренды, содержащих условия об улучшениях, должна быть отражена подробная и необходимая для налогового учета информация о характере, стоимости таких улучшений, порядке их компенсации, возможной стоимости компенсации, сроках возмещения. Как правило, претензии налоговых органов возникают из-за недостаточной детализации сторонами договора аренды условий сделки, предполагающей совершение неотделимых улучшений.

3. Коммунальные платежи при аренде имущества

При аренде помещения организация-арендатор пользуется коммунальными услугами – электроэнергией, водой, отоплением и т.д. В зависимости от условий договора арендатор может по-разному оплачивать коммунальные платежи.

Первый вариант. Наиболее часто коммунальные платежи включаются в состав арендной платы. Обязанность по оплате коммунальных услуг возложена договором аренды на арендодателя, который включил стоимость коммунальных услуг в арендную плату.

В договоре указывается фиксированная сумма арендной платы, например 20 000 руб., в которую входит и стоимость коммунальных услуг. Неудобство заключается в том, что невозможно заранее предугадать, сколько арендатор потребит электроэнергии или на какую сумму наговорит по телефону. Поэтому некоторые организации указывают в условиях договора аренды не фиксированную сумму арендных платежей, а алгоритм ее расчета, при котором платеж складывается из двух величин – постоянной (размер арендной платы) и переменной (собственно коммунальные расходы). Переменная часть изменяется каждый месяц. Обычно она определяется по счетчикам. Если это невозможно сделать, то стоимость коммунальных услуг распределяется пропорционально арендуемой площади.

В любом случае арендодатель выставляет арендатору счет, в котором указана только арендная плата, включаемая арендатором в состав расходов по обычным видам деятельности (п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н).

В налоговом учете арендная плата относится арендатором на прочие расходы (подпункт 10 п. 1 ст. 264 НК РФ). Порядок признания прочих расходов установлен подпунктом 3 п. 7 ст. 272 НК РФ. Датой признания расхода можно считать дату расчетов с арендодателем по договору, дату предъявления документов, служащих основанием для расчета, или же последний день отчетного (налогового) периода. Именно эта норма предоставляет организации право для выбора одного из трех вариантов даты признания расхода по аренде. Поэтому организация может признать расход на дату выставления счета на арендуемое помещение или на дату подписания акта об оказании услуг по аренде, где указана сумма арендной платы. Как правило, эти документы составляются каждый месяц на протяжении всего срока аренды. Если же по каким-либо причинам у организации отсутствуют эти документы, но есть подписанный договор и акт приемки-передачи арендуемого объекта, то расход может быть признан на последний день отчетного (налогового) периода. Следовательно, организация вполне может воспользоваться любой из этих дат, но только она должна закрепить свой выбор в учетной политике для целей налогового учета.

При использовании первого варианта расчетов по коммунальным платежам арендодатель вправе учесть в расходах, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, затраты по оплате коммунальных услуг. Если он предоставляет имущество в аренду на систематической основе, то данные затраты могут быть отнесены к другим расходам, связанным с производством и реализацией, на основании подпункта 49 п. 1 ст. 264 НК РФ. При оказании разовых услуг по аренде затраты должны включаться в состав внереализационных расходов на основании подпункта 1 п. 1 ст. 265 НК РФ.

Второй вариант расчетов по коммунальным платежам заключается в том, что арендатор отдельно возмещает арендодателю коммунальные платежи от оплаты за аренду.

В этом случае договором аренды предусмотрено, что расходы по оплате коммунальных услуг несет арендатор. При этом арендодатель производит расчеты с поставщиками коммунальных услуг, с которыми у него заключены договоры. Арендатор, в свою очередь, компенсирует арендодателю свою долю стоимости коммунальных услуг на основании выставлен-

ного арендодателем документа (счета). При этом арендодатель не получает никакого дохода по этой операции.

При этом варианте арендодатель фактически не оказывает арендатору коммунальных услуг. Он только осуществляет функции по сбору коммунальных платежей от арендатора и их перечислению организациям, оказывающим коммунальные услуги, то есть каждый элемент расходов отражается в документах отдельной строкой.

В бухгалтерском учете арендодателя денежные средства, полученные от арендатора в возмещение коммунальных услуг и перечисленные арендодателем поставщикам коммунальных услуг, не являются для него ни доходом, ни расходом. Для их отражения используется счет 76.

В налоговом учете арендодатель должен исходить из следующего.

Если условия заключенного договора (или дополнительного соглашения о порядке оплаты коммунальных услуг) позволяют квалифицировать деятельность арендодателя как посредническую, то суммы, оплаченные коммунальщикам и возмещенные арендатором, не учитываются у арендодателя ни в составе расходов, ни в составе доходов.

Если посреднического договора нет, то арендодатель должен включить сумму компенсации в доходы, подлежащие налогообложению, а стоимость коммунальных платежей в части, приходящейся на арендатора, – в расходы.

Если арендодатель взимает с арендатора сумму больше той, которую он уплачивает сам поставщикам коммунальных услуг, то вышеуказанная разница должна рассматриваться как вознаграждение за оказанную им услугу.

В бухгалтерском учете арендодателя эта разница включается в состав доходов от обычных видов деятельности и отражается на счете 90 «Продажи».

При исчислении налога на прибыль сумма такого вознаграждения учитывается арендодателем в составе доходов от реализации (ст. 249 НК РФ). Арендодатель обязан с этой суммы исчислить и уплатить в бюджет НДС.

Арендатор может отнести сумму арендной платы на расходы.

Расходы на коммунальные платежи, которые возмещаются арендатором, могут быть учтены при расчете налога на прибыль (письмо Минфина России от 07.12.2005 № 03-03-04/1/416). Для их подтверждения понадобятся счета арендодателя, составленные на основании документов поставщиков коммунальных услуг. Аналогичную позицию занимают и налоговые органы (письмо УМНС России по г. Москве от 22.07.2003 № 26-12/40946).

Третий вариант расчетов по коммунальным платежам. Арендатор заключает прямые договоры с коммунальными службами на оказание услуг. Этот способ оплаты коммунальных расходов удобен, если помещение арендуется на длительный срок. При применении данного варианта расчетов по коммунальным платежам арендатор сам контролирует расход электроэнергии, воды и других ресурсов, а арендодателю не приходится вести расчеты с поставщиками коммунальных услуг.

Арендатор включает затраты по оплате коммунальных платежей в состав материальных расходов (подпункт 5 п. 1 ст. 254 НК РФ). Обосновать их несложно. Поставщики будут указывать в расчетных документах название арендатора, поэтому проблем с налоговым органом возникнуть не должно. Не придется доказывать и вычет по НДС, потому что арендатор получит от поставщика счета-фактуры.

4. Аренда жилья

4.1. Аренда квартир для проживания командированных работников

Организации, которые часто направляют своих сотрудников в командировки, несут значительные расходы на оплату услуг гостиниц. Для оптимизации таких затрат организация может приобрести или арендовать для проживания квартиры в городах, куда она командирует работников на постоянной основе. До заключения договора аренды квартиры организация должна рассчитать, действительно ли в данном случае уменьшатся расходы на проживание командированных сотрудников, и только после этого принимать конкретное решение.

Юридическое лицо, получившее жилое помещение от собственника в пользование на основании договора аренды, вправе использовать его только для проживания граждан (п. 2 ст. 671 ГК РФ). Если хотя бы одной из сторон договора аренды является юридическое лицо, договор независимо от срока его действия должен быть заключен в письменной форме. Договор аренды квартиры на срок не менее года подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента такой регистрации (ст. 609 и 651 ГК РФ).

Для подтверждения существования арендных правоотношений достаточно договора аренды и акта приема-передачи арендуемой квартиры, то есть нет необходимости ежемесячно составлять акты сдачи-приемки услуг по аренде. Аналогичная позиция изложена в письме Минфина России от 09.11.2006 № 03-03-04/1/742.

Действующее законодательство не содержит требования об оформлении организационно-распорядительных документов при принятии решения об аренде квартиры для командированных сотрудников. Но такие документы будут нелишними и позволят в случае необходимости доказать производственный характер расходов.

> Пример.
>
> Работники организации, расположенной в Калуге, часто бывают в командировках в Москве. Согласно справке бухгалтерии расходы организации на проживание сотрудников в московской гостинице за последние 6 месяцев в среднем составляли 30 000 руб. в месяц. Организация имеет возможность арендовать в Москве квартиру за 17 500 руб. в месяц.
>
> Финансовый отдел организации разработал план снижения расходов, в котором, в частности, содержится предложение снимать квартиру в Москве для проживания командированных сотрудников. Руководитель организации принял решение арендовать с 1 июля 2008 года квартиру для вышеуказанных целей, которое было оформлено приказом.

Налоговый учет арендных платежей и коммунальных расходов. В подпункте 12 п. 1 ст. 264 НК РФ предусмотрена возможность включения в состав расходов на командировки такого вида затрат, как расходы на наем жилого помещения.

Затраты по аренде квартиры могут быть включены в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, только на основании документов, косвенно подтверждающих факт проживания в ней командированных работников. Это приказ о командировке, командировочное удостоверение, проездные документы до места командировки, отчет о выполненной работе в соответствии с договором и т.д.

Расходы по аренде квартиры принимаются к налоговому учету в той доле, в которой данное помещение использовалось для проживания командированных работников.

Согласно письму Минфина России от 25.01.2006 № 03-03-04/1/58 оплата жилья за время, когда квартира пустовала, экономически неоправданна и не может быть признана расходом для целей налогообложения прибыли.

В соответствии с письмом Минфина России от 07.12.2005 № 03-03-04/1/416 если в договоре аренды предусмотрено возмещение данных расходов, арендатор вправе их учесть в целях налогообложения прибыли, но только при условии наличия счетов арендодателя, которые составлены на основании аналогичных документов, выставленных снабжающими организациями. Расходы на коммунальные платежи принимаются к налоговому учету также пропорционально времени проживания в арендованной квартире.

Обложение налогом на доходы физических лиц. Если организация-арендатор заключила договор с арендодателем – физическим лицом, она признается налоговым агентом и обязана исчислять, удерживать и перечислять в бюджет налог на доходы физических лиц с сумм арендной платы (ст. 226 НК РФ), так как доходы физических лиц, полученные от сдачи в аренду имущества, являются объектом обложения этим налогом (подпункт 4 п. 1 ст. 208 и п. 1 ст. 209 НК РФ). Согласно п. 1 ст. 224 НК РФ такие доходы облагаются по налоговой ставке 13 %. К этим доходам могут применяться налоговые вычеты, предусмотренные в ст. 218—221 НК РФ. Налоговый агент может применить при исчислении налога с доходов от предоставления имущества в аренду стандартные налоговые вычеты, основанием для которых является письменное заявление арендодателя-налогоплательщика и документы, подтверждающие его право на этот вычет (п. 3 ст. 218 НК РФ). Если организация арендует имущество у работника, работодатель может предоставить ему имущественный налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 2 п. 1 ст. 220 НК РФ. Налоговый вычет применяется ко всем доходам, облагаемым по налоговой ставке 13 %, при условии соблюдения всех необходимых условий для его предоставления. Иные виды налоговых вычетов (социальный или имущественный, установленный подпунктом 1 п. 1 ст. 220 НК РФ) могут быть получены арендодателем-налогоплательщиком только при подаче налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода (п. 2 ст. 219 и п. 2 ст. 220 НК РФ).

Если арендодатель не имеет статуса налогового резидента Российской Федерации, его доходы от сдачи имущества, находящегося в Российской Федерации, облагаются по налоговой ставке 30 % без применения налоговых вычетов (п. 4 ст. 210 и п. 3 ст. 224 НК РФ).

Организация-арендатор удерживает с собственника квартиры начисленную сумму налога на доходы физических лиц при фактической выплате арендной платы и перечисляет ее в бюджет не позднее следующего дня после ее удержания.

Если договор аренды заключается от имени командированного сотрудника, то владелец квартиры (арендодатель) самостоятельно уплачивает налог на доходы физических лиц в бюджет (подпункт 1 п. 1 ст. 228 НК РФ).

Стоимость расходов на коммунальные и эксплуатационные услуги, возмещенных организацией арендодателю – физическому лицу, является его доходом. Это касается услуг, размер которых зависит не от их фактического использования, а от других показателей (в частности, от площади квартиры). Такой доход облагается налогом на доходы физических лиц на общих основаниях по налоговой ставке 13 %. Оплата же части расходов, размер которых зависит от их фактического потребления (например, электроэнергии), не может рассматриваться как получение физическим лицом экономической выгоды и не облагается налогом на доходы физических лиц у арендодателя. Такие разъяснения содержатся в письмах Минфина России от 09.07.2007 № 03-04-06-01/220 и от 20.06.2006 № 03-05-01-04/165. Организация-арендатор должна исчислить и удержать налог на доходы физических лиц с суммы возмещаемых расходов.

Если организация не возмещает, а самостоятельно оплачивает за арендодателя – физическое лицо коммунальные и эксплуатационные услуги, размер платы за которые не зависит

от их фактического использования, то стоимость оплаченных услуг является доходом физического лица – арендодателя в натуральной форме.

В бухгалтерском учете затраты на аренду квартир и коммунальные платежи относятся к расходам по обычным видам деятельности и отражаются ежемесячно (п. 5, 7, 16 и 18 ПБУ 10/99). Арендная плата и коммунальные расходы учитываются по дебету счетов учета затрат на производство или расходов на продажу.

Важно, чтобы в договоре была указана стоимость квартиры, так как стоимость полученного в аренду имущества должна учитываться у арендатора на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» в оценке, указанной в договоре аренды.

Рассмотрим порядок налогообложения и бухгалтерского учета операций по аренде квартиры для проживания командированных сотрудников.

Пример.

Организация, расположенная в Калуге, арендовала с июля 2008 года в Москве у гражданина А.Р. Никандрова квартиру для проживания командированных работников. Сумма арендной платы составляет 8000 руб. в месяц. Стоимость квартиры, согласованная сторонами в договоре аренды, – 999 999 руб.

По договору арендатор возмещает арендодателю коммунальные платежи.

В соответствии с приказом руководителя организации специалист основного производства находился в июле 2008 года в служебной командировке в Москве и проживал в вышеуказанной квартире 10 календарных дней.

Арендодатель представил организации копии счетов и квитанций на оплату коммунальных расходов. Коммунальные платежи по арендованной квартире за июль 2008 года составили 2550 руб., из них за электроэнергию было оплачено 550 руб., за услуги, размер оплаты которых не зависит от их фактического потребления, – 2000 руб.

Суммы арендной платы за июль 2008 года и компенсации коммунальных расходов были выплачены арендодателю 26 июля.

В июле 2008 года организация в налоговом учете имела право включить в расходы:

арендную плату в размере 2581 руб. (8000 руб. : 31 дн. х 10 дн.);

коммунальные платежи в сумме 823 руб. (2550 руб. : 31 дн. х х 10 дн.).

Организация в качестве налогового агента удержала у А.Р. Никандрова налог на доходы физических лиц и уплатила его в бюджет не позднее 27 июля 2008 года. Сумма налога составила 1300 руб. [(2000 руб. + 8000 руб.) х 13 %].

В бухгалтерском учете организации в июле 2008 года были оформлены следующие проводки:

Д-т 001 – 999 999 руб. – отражена стоимость арендуемой квартиры на забалансовом счете;

Д-т 20 К-т 76 – 8000 руб. – начислена арендная плата за июль;

Д-т 20 К-т 76 – 2550 руб. – списана компенсация коммунальных платежей за июль в расходы по обычным видам деятельности;

Д-т 76 К-т 68 – 1300 руб. – удержан налог на доходы физических лиц с суммы арендной платы и возмещения коммунальных расходов, выплаченных А.Р. Никандрову;

Д-т 76 К-т 50 «Касса» – 9250 руб. (8000 руб. + 2550 руб. – – 1300 руб.) – перечислена арендная плата и возмещены коммунальные платежи А.Р. Никандрову за вычетом удержанного налога на доходы физических лиц;

Д-т 68 К-т 51 – 1300 руб. – перечислен налог на доходы физических лиц в бюджет.

4.2. Аренда жилья для сотрудников

Некоторые организации по различным причинам приглашают на работу сотрудников не только из других субъектов Российской Федерации, но и из-за границы.

Одни работодатели арендуют для проживания таких сотрудников жилье, другие возмещают затраты по договору найма жилого помещения и т.д.

В соответствии с письмом Минфина России от 24.12.2007 № 03-04-08-01/64 если организация арендует жилые помещения для своих работников у граждан – собственников жилья, то она обязана с суммы арендной платы исчислить, удержать и перечислить в бюджет соответствующую сумму налога на доходы физических лиц.

На организацию как на налогового агента возложена обязанность по представлению в налоговую инспекцию сведений о доходах арендодателей.

Оплата арендованного для работника жилья свидетельствует о получении им дохода в натуральной форме, что требует включения этой суммы в налогооблагаемую базу по налогу на доходы физических лиц (ст. 210 НК РФ).

Что касается налога на прибыль, то в письме Минфина России от 18.12.2007 № 03-03-06/1/874 со ссылкой на ст. 131 Трудового кодекса Российской Федерации (ТК РФ), согласно которой доля выплачиваемой в неденежной форме заработной платы не может превышать 20 % от начисленной месячной заработной платы, разъяснено, что расходы на оплату найма жилого помещения, возмещаемые работнику, могут быть учтены организацией для целей налогообложения прибыли в размере, не превышающем 20 % от суммы заработной платы.

При решении вопроса о налогообложении таких выплат единым социальным налогом финансовое ведомство исходило из ст. 169 ТК РФ, в соответствии с которой при переезде работника по предварительной договоренности с работодателем на работу в другую местность последний обязан возместить ему расходы по переезду, провозу имущества и обустройству на новом месте жительства.

В данном письме отмечено, что, поскольку расходы организации по найму жилого помещения не поименованы в ст. 169 ТК РФ, они не являются компенсационными выплатами, установленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, и подлежат обложению единым социальным налогом в общеустановленном порядке с учетом п. 3 ст. 236 НК РФ.

Но Минфин России рассмотрел в данном случае ситуацию в целом, не вдаваясь в детали. А между тем детали заслуживали внимания.

ФАС Московского округа в постановлении от 06.09.2007 по делу № КА-А40/9054-07 установил, что согласно постановлению Совмина СССР от 15.07.1981 № 677 «О гарантиях и компенсациях при переезде на работу в другую местность» если работник переводится или принимается на работу на срок не свыше одного года и семья с ним не переезжает, то по соглашению сторон вместо выплаты единовременного пособия ему могут возмещаться расходы, связанные с временным проживанием в новом месте. Размер возмещения расходов не должен превышать половины размера суточных.

Все расходы по выплате компенсаций несет то предприятие, учреждение или организация, в которые переводится, направляется или принимается работник.

Суд решил, что размещение иногородних рабочих, принятых на работу на сезон или на определенный срок, является компенсацией работнику при переезде на новое место работы, соответствующей ст. 169 ТК РФ. Такая компенсация в силу подпункта 2 п. 1 ст. 238 НК РФ не подлежит обложению единым социальным налогом и взносами на обязательное пенсионное страхование. Не должен с этой выплаты удерживаться и налог на доходы физических лиц.

Что же касается иностранных граждан, то в соответствии с п. 5 ст. 16 Федерального закона от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» одновременно с ходатайством о выдаче приглашения приглашающей стороной предоставляются гарантии материального, медицинского и жилищного обеспечения иностранного гражданина на период его пребывания в Российской Федерации.

В частности, подпункт «г» п. 3 Положения о представлении гарантий материального, медицинского и жилищного обеспечения иностранных граждан и лиц без гражданства на период их пребывания в Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства РФ от 24.03.2003 № 167, предусмотрено, что принимающая сторона берет на себя обязательства по жилищному обеспечению иностранного гражданина на период его пребывания в Российской Федерации в соответствии с социальной нормой площади жилья, установленной органом государственной власти субъекта Российской Федерации.

В связи с этим ФАС Центрального округа в постановлении от 11.12.2007 по делу № А48-717/07-2 решил, что в силу п. 3 ст. 217 НК РФ расходы по найму жилья для иностранных работников не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц.

5. Аренда транспортных средств

5.1. Общие положения

Договор аренды, согласно которому арендатором является организация, заключается независимо от срока аренды и вида арендуемого имущества только в письменной форме (п. 1 ст. 609 ГК РФ).

Нотариального удостоверения договора движимого имущества или его государственной регистрации не требуется.

Аренда транспортных средств возможна как с предоставлением арендодателем услуг по его управлению и технической эксплуатации (договор аренды транспортных средств с экипажем), так и без предоставления данных услуг (договор аренды транспортных средств без экипажа).

Сторонами договора аренды транспортных средств могут выступать юридические и физические лица, в том числе не зарегистрированные в качестве предпринимателей без образования юридического лица.

В зависимости от выбранного вида договора аренды транспортных средств изменяется объем обязанностей сторон, в том числе по оплате расходов по его содержанию и эксплуатации.

При аренде транспортных средств обязанности и расходы, связанные с их ремонтом, стороны договора не могут произвольно распределять между собой. В этом вопросе они должны руководствоваться нормами ГК РФ.

Операции, связанные с технической и коммерческой эксплуатацией транспортных средств, их управлением, текущим и капитальным ремонтом, подлежат отражению в бухгалтерском и налоговом учете у той стороны, у которой в соответствии с законом или договором возникает обязанность по их оплате.

Техническая эксплуатация – это комплекс работ по техническому обслуживанию транспортных средств. В соответствии со ст. 18 Федерального закона от 10.12.1995 № 196-ФЗ «О безопасности дорожного движения» техническое обслуживание и ремонт транспортных средств производятся в целях их содержания в исправном состоянии и должны обеспечивать безопасность дорожного движения. Нормы и правила технического обслуживания транспортных средств определяются заводами-изготовителями. К услугам по техническому обслуживанию, в частности, могут быть отнесены работы по регулировке фар, тормозной системы, рулевого управления, системы зажигания, сцепления автотранспортного средства, электротехнические, контрольно-диагностические работы и др.

Коммерческая эксплуатация – это эксплуатация транспортных средств в соответствии с условиями и целями договора аренды. К расходам, связанным с коммерческой эксплуатацией, можно отнести расходы на оплату горюче-смазочных материалов и других расходуемых в процессе эксплуатации материалов, оплату сборов. Расходы на содержание транспортных средств и расходы, связанные с его эксплуатацией, арендатор осуществляет за свой счет, если иное не предусмотрено в договоре аренды. И не имеет значения, как арендуется транспортное средство – с экипажем или без экипажа (ст. 636 и 646 ГК РФ).

Текущий ремонт – это работы по систематическому и своевременному предохранению имущества от преждевременного износа и поддержанию его в рабочем состоянии.

Капитальный ремонт – это работы, при которых производится полная разборка агрегата (автотранспортного средства), ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или

восстановление изношенных деталей и узлов на новые, сборка, регулирование и испытание агрегатов.

Транспортное средство является источником повышенной опасности. Поэтому должны быть застрахованы как само транспортное средство, так и ответственность за ущерб, который может быть причинен им или в связи с его эксплуатацией. Речь идет не только об обязательном страховании, но и о добровольном страховании, закрепленном в договоре аренды.

При аренде транспортного средства с экипажем расходы, связанные со страхованием, несет арендодатель (ст. 637 ГК РФ), а при аренде без экипажа – арендатор (ст. 646 ГК РФ). Однако стороны вправе установить в договоре иные условия при распределении расходов на страхование.

Например, если организация берет напрокат имущество у специализированной организации, которая в качестве постоянной предпринимательской деятельности сдает в аренду имущество, то в договоре должно быть предусмотрено, что арендатор использует имущество в предпринимательской деятельности (п. 1 ст. 626 ГК РФ). Капитальный и текущий ремонт имущества, арендованного по договору проката, является согласно п. 1 ст. 631 ГК РФ обязанностью арендодателя.

5.2. Расходы арендатора

Организация-арендатор относит арендные платежи за арендуемое имущество к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией (подпункт 10 п. 1 ст. 264 НК РФ). При этом согласно п. 1 ст. 252 НК РФ расходы в виде арендной платы должны быть экономически оправданны, документально подтверждены и направлены на получение дохода.

Значит, арендные платежи учитываются в расходах при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, если организация-арендатор использует арендуемое имущество в деятельности, направленной на получение дохода. Согласно подпункту 3 п. 7 ст. 272 НК РФ датой осуществления таких расходов при методе начисления признается одна из следующих дат:

– день расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров;

– день предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов;

– последнее число отчетного (налогового) периода.

На практике затраты в виде арендных платежей отражаются в составе прочих расходов в тот день, когда по договору осуществляются расчеты. Если в договоре такого условия не имеется, расходы признаются на дату предъявления организации-арендатору документов, служащих основанием для произведения расчетов по договору, либо в последний день отчетного (налогового) периода. Если же в договоре предусмотрена уплата арендных платежей реже одного раза в течение отчетного периода, то расходы в виде арендных платежей учитываются на конец отчетного (налогового) периода исходя из принципа равномерности признания доходов и расходов.

Нередко организации арендуют транспортные средства для доставки используемых при производстве продукции сырья и материалов, для транспортировки готовой продукции покупателям и (или) перевозки до своего склада покупных товаров и других материально-производственных запасов. В этой ситуации сумма арендной платы включается в транспортные расходы. Порядок их налогового учета имеет свои особенности и регламентируется ст. 318—320 НК РФ. Он зависит от того, в какой деятельности: производственной или торговой – организация-арендатор транспортных средств осуществляет транспортные расходы и с доставкой каких материально-производственных запасов они связаны.

5.3. Документальное подтверждение расходов на аренду

Любые расходы, учитываемые для целей налогообложения прибыли, подтверждаются организацией документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации либо согласно обычаям делового оборота, применяемым в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы.

Предположим, налогоплательщик арендует имущество на территории Российской Федерации. В этом случае расходы на аренду подтверждаются в первую очередь договором аренды, заключенным в письменной форме. Должен быть также подтвержден факт использования арендованного имущества в деятельности, направленной на получение дохода.

В ГК РФ не содержится требование составлять какой-либо документ о передаче арендодателем арендатору предмета аренды – движимого имущества. Подобное требование предусмотрено только при аренде зданий (сооружений) и предприятий. В то же время все хозяйственные операции должны оформляться оправдательными документами (первичными учетными документами). Об этом, в частности, сказано в ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон о бухгалтерском учете). Согласно ст. 313 НК РФ первичные учетные документы служат подтверждением данных не только бухгалтерского, но и налогового учета.

Таким образом, для подтверждения факта внесения арендной платы за пользование имуществом и правомерности принятия данных расходов для целей налогообложения нет необходимости составлять акт об оказании услуг. Достаточно иметь договор аренды, передаточный акт, счет на оплату аренды за определенный отрезок времени и счет-фактуру арендодателя.

Таким образом, фактическое получение организацией имущества в аренду от арендодателя должно быть отражено в первичном учетном документе, как того требует законодательство. Унифицированной формы этого документа не имеется, так как формы № ОС-1 и № ОС-14 не применяются в отношении арендованных основных средств. Организация вправе самостоятельно разработать и утвердить форму такого документа, обязательно указав в нем реквизиты, перечисленные в п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете. Например, это может быть акт приема-передачи имущества по договору аренды. Кроме того, должно быть документально подтверждено фактическое использование арендованного имущества арендатором.

У организации должны быть и документы, свидетельствующие о сумме расхода и о том, что затраты фактически произведены. Если у арендодателя – юридического лица трудностей с получением подобных документов обычно не возникает, то при аренде имущества у физических лиц организациям-арендаторам нужно быть предельно внимательными. Ведь физическое лицо – арендодатель не всегда имеет статус индивидуального предпринимателя. Соответственно такой арендодатель не обязан выставлять арендатору счета на оплату арендных платежей. Расчеты могут производиться наличными денежными средствами. В этом случае важно, чтобы в договоре аренды (или в дополнительном соглашении к нему) были четко предусмотрены сумма арендной платы или правила ее определения, а также порядок уплаты. Факт наличных расчетов с арендодателем подтверждается расходным кассовым ордером арендатора. Таково требование п. 14 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденного решением Совета директоров Банка России от 22.09.1993 № 40. В графе «Основание» расходного кассового ордера (унифицированная форма № КО-2,

утвержденная постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88) делается ссылка на соответствующий договор аренды.

5.4. Расходы на содержание и ремонт арендованных транспортных средств

В соответствии с п. 1 ст. 260 НК РФ расходы на ремонт основных средств рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат. Данные положения применяются и в отношении расходов арендатора амортизируемых основных средств, правда, при условии, что в договоре (соглашении) аренды не предусмотрено возмещение подобных расходов арендодателем.

Допустим, арендатор ремонтирует арендованное основное средство за свой счет. В этом случае ему следует руководствоваться либо нормами ГК РФ, согласно которым конкретный вид ремонта (текущий или капитальный) проводится за счет арендатора, либо условиями договора (дополнительного соглашения к нему), устанавливающими иные, чем в законодательстве, правила распределения расходов на ремонт между сторонами. В данном случае имеются в виду ситуации, при которых нормы гражданского законодательства позволяют закрепить иной порядок. В противном случае расходы арендатора на ремонт не признаются обоснованными.

> Пример.
>
> Организация, оказывающая транспортные услуги, арендует грузовой автомобиль с предоставлением услуг по управлению и технической эксплуатации. В период аренды организация произвела текущий ремонт автомобиля за свой счет.
>
> Учесть расходы на текущий ремонт при определении налоговой базы по налогу на прибыль нельзя. Ведь в соответствии с императивной нормой ст. 634 ГК РФ такие расходы осуществляются арендодателем. В данном случае арендатор вправе потребовать от арендодателя возмещения этих расходов.

При решении вопроса об обоснованности затрат на ремонт арендуемого имущества организации необходимо иметь в виду, что арендодатель должен предоставлять арендатору имущество в состоянии, соответствующем условиям договора аренды и назначению имущества (п. 1 ст. 611 ГК РФ). Предположим, что объект аренды, полученный арендатором, требует срочного ремонта. В этом случае если даже нормы ГК РФ и договора аренды возлагают расходы по ремонту на арендатора, арендодатель должен осуществлять такой ремонт арендодателем либо он должен возместить арендатору соответствующие расходы. Основание – ст. 612 ГК РФ. Арендатор не учитывает данные расходы на ремонт для целей налогообложения прибыли.

Помимо затрат на ремонт арендодатель может нести другие расходы, связанные с содержанием арендованного имущества, например на оплату услуг автостоянки, гаража, мойки. Такие расходы признаются экономически обоснованными у арендатора, если он осуществляет их согласно законодательству и (или) договору.

5.5. Расходы, связанные с эксплуатацией арендованных транспортных средств

Эксплуатация арендованных основных средств нередко требует дополнительных затрат, в частности на приобретение топлива. Причем они не всегда могут быть отнесены к расходам на содержание арендованного имущества, ведь они связаны именно с его эксплуатацией.

Порядок распределения вышеназванных расходов урегулирован в законодательстве только в отношении аренды транспортных средств с экипажем. Расходы, возникающие в связи с коммерческой эксплуатацией транспортного средства (в том числе затраты на оплату топлива и других расходуемых в процессе эксплуатации материалов), несет арендатор (ст. 636 ГК РФ). Тем не менее эта обязанность может быть возложена в договоре и на арендодателя.

В ГК РФ не установлено общих правил распределения дополнительных расходов между арендатором и арендодателем. Следовательно, стороны имеют право по своему усмотрению урегулировать данный вопрос в договоре аренды. Затраты признаются обоснованными у арендатора, если по договору он осуществляет их за свой счет. При отсутствии в договоре таких условий организациям следует исходить из того, что арендатор использует имущество в деятельности, направленной на получение дохода. Дополнительные затраты, без которых эксплуатация арендованного имущества невозможна, являются обоснованными, конечно, при условии, что в договоре не предусмотрено их возмещение арендодателем.

Примечание.

Нередко организации заключают с работниками договоры по аренде принадлежащих им транспортных средств (с экипажем или без экипажа). Данную ситуацию следует отличать от той, когда сотрудник в рамках трудовых обязанностей использует личный автотранспорт для служебных поездок. В аналогичном порядке организация имеет право использовать и иное имущество работников: компьютеры, принтеры, технические средства и материалы (ст. 188 ТК РФ). В данном случае отношения организации-работодателя и работника, связанные с эксплуатацией его имущества, регулируются не договором аренды, а трудовым договором и (или) отдельным соглашением. На основании ст. 188 ТК РФ работодатель выплачивает работнику компенсацию за использование и износ его имущества, а также возмещает расходы, связанные с эксплуатацией этого имущества. Затраты организации-работодателя на выплату компенсации учитываются при исчислении налога на прибыль при условии соблюдения требований, перечисленных в ст. 252 НК РФ. В частности, компенсация за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, утвержденных постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 92, поименована в числе прочих расходов в подпункте 11 п. 1 ст. 264 НК РФ.

5.6. Расходы на страхование арендованных транспортных средств

Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества, учитываемые для целей налогообложения прибыли, перечислены в ст. 263 НК РФ. Страховые взносы по обязательному страхованию имущества признаются у арендатора, если по законодательству о соответствующем виде обязательного страхования он вправе выступать страхователем и согласно договору страхование не считается обязанностью арендодателя.

Что касается добровольного страхования имущества, то при определении налоговой базы по налогу на прибыль признаются, в частности, расходы на добровольное страхование средств транспорта (водного, воздушного, наземного, трубопроводного), в том числе арендованного, затраты на содержание которого включаются в расходы, связанные с производством и реализацией. Кроме того, учитываются расходы на добровольное страхование основных средств производственного назначения (в том числе арендованных), нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства (включая арендованные).

При добровольном страховании арендатор вправе учесть соответствующие расходы только в случае, если по договору страхование имущества не является обязанностью арендодателя.

Расходы по обязательным видам страхования включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации и требованиями международных конвенций. Если тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию отражаются в составе прочих расходов в размере фактических затрат. Расходы по добровольным видам страхования признаются как прочие расходы в размере фактических затрат.

Пример.

На основании п. 2 ст. 263 НК РФ расходы по обязательным видам страхования (установленным законодательством Российской Федерации) включаются в состав прочих расходов в пределах утвержденных страховых тарифов. Пункт 1 ст. 4 Федерального закона от 25.04.2002 № 40-ФЗ «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств» предусматривает для владельцев транспортных средств обязанность страховать за свой счет гражданскую ответственность, которая может наступить вследствие причинения вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц при использовании транспортных средств.

В ст. 1 вышеуказанного Федерального закона под владельцем транспортного средства понимается его собственник, а также лицо, владеющее транспортным средством на праве хозяйственного ведения или оперативного управления либо на ином законном основании (аренда, доверенность на право управления транспортным средством, распоряжение соответствующего органа и т.д.). Таким образом, законодательством Российской Федерации установлена обязанность страхования риска ответственности не только для собственника транспортного средства, но и для его арендатора. Следовательно, страховые платежи по ОСАГО правомерно включаются в состав расходов по налогу на прибыль.

Что касается страхования КАСКО, то в настоящее время в законодательстве Российской Федерации отсутствуют специальные нормы,

закрепляющие его определение. Однако на практике под таким договором страхования понимается договор добровольного страхования транспортного средства от рисков «ущерб» и «угон» (полное КАСКО) либо только от риска «ущерб» (частичное КАСКО). Об этом свидетельствует анализ правил страхования ведущих страховых компаний Российской Федерации.

По риску «ущерб» предполагается возмещение убытков, возникших в результате повреждения или гибели (уничтожения) застрахованного транспортного средства или отдельных его частей в результате дорожно-транспортного происшествия, пожара, стихийного бедствия, злоумышленного действия, падения инородных предметов, действий животных и т.д. По риску «угон» предполагается возмещение убытков, возникших в результате хищения застрахованного транспортного средства. Значит, термин «страхование КАСКО» подразумевает возмещение ущерба от повреждения или гибели только самого транспортного средства и не включает страхование пассажиров, перевозимого имущества, ответственности перед третьими лицами и т.д.

В соответствии с подпунктом 1 п. 1 ст. 263 НК РФ в расходы на обязательное и добровольное страхование включаются страховые взносы по добровольному страхованию средств транспорта (водного, воздушного, наземного, трубопроводного), в том числе арендованного, расходы на содержание которого входят в состав затрат, связанных с производством и реализацией. Следовательно, затраты организации в виде страховых взносов по страхованию КАСКО учитываются в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Правомерность данного вывода подтверждается УФНС России по г. Москве в письмах от 02.03.2006 № 20-12/16322, от 09.08.2005 № 20-12/56808.

5.7. Транспортный налог по арендуемому автомобилю

Плательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со ст. 358 НК РФ. Иными словами, по общему правилу, транспортный налог должен уплачиваться собственником транспортного средства.

Однако из этого правила имеется исключение. Так, по транспортным средствам, зарегистрированным на физических лиц, приобретенным и переданным ими на основании доверенности на право владения и распоряжения транспортным средством до момента официального опубликования Федерального закона от 24.07.2002 № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации», что произошло 30.07.2002, плательщиком транспортного налога являлось лицо, указанное в такой доверенности (абзац второй ст. 357 НК РФ).

Но это исключение не имеет отношения к данной ситуации, так как передача автомобиля в аренду не предусматривает оформления доверенности на арендатора на право владения и распоряжения транспортным средством. Аренда автомобиля подтверждается договором, заключенным между сторонами сделки: организацией (арендатором) и физическим лицом (арендодателем).

Следовательно, уплачивать транспортный налог должен собственник автомобиля, то есть физическое либо юридическое лицо, на которое зарегистрирован автомобиль.

При этом собственник автомобиля может потребовать от организации, которой по договору аренды передан автомобиль, компенсации суммы уплаченного им транспортного налога.

5.8. Аренда транспортных средств с экипажем

Услуги экипажа и его содержание оплачиваются арендодателем. Однако договором аренды может быть установлен иной порядок оплаты.

Особенности аренды отдельных видов транспорта предусмотрены:

Уставом железнодорожного транспорта Российской Федерации, утвержденным Федеральным законом от 10.01.2003 № 18-ФЗ;

Воздушным кодексом Российской Федерации, утвержденным Федеральным законом от 19.03.1997 № 60-ФЗ;

Кодексом внутреннего водного транспорта Российской Федерации, утвержденным Федеральным законом от 07.03.2001 № 24-ФЗ;

Кодексом торгового мореплавания Российской Федерации (глава X), утвержденным Федеральным законом от 30.04.1999 № 81-ФЗ.

Аренда транспортного средства с экипажем регламентируется в том числе § 3 главы 34 ГК РФ. Договор аренды или фрахтования на время транспортного средства с экипажем предусматривает обязанности, которые должен нести арендодатель, в том числе предоставление арендатору транспортного средства во временное владение и пользование. Арендодатель, предоставляя экипаж, оказывает тем самым арендатору услуги по управлению транспортным средством и по его технической эксплуатации (ст. 632 ГК РФ).

Кроме того, ГК РФ возлагает на арендодателя обязанность поддерживать транспортное средство в надлежащем состоянии в течение всего срока договора аренды, включая осуществление текущего и капитального ремонта транспортного средства и предоставление арендатору необходимых принадлежностей.

В отношении морского и воздушного транспорта договор аренды транспортного средства с экипажем называется договором фрахтования на время или тайм-чартером. Но не следует путать этот договор с договором фрахтования (ст. 787 ГК РФ). Договор фрахтования – это разновидность договора перевозки. Сторонами договора фрахтования являются фрахтовщик или судовладелец и фрахтователь (а не арендодатель и арендатор).

Сторонами договора аренды транспортного средства с экипажем могут быть как физические, так и юридические лица.

Единый социальный налог. Выплаты, производимые арендодателем членам экипажа, являются объектом обложения единым социальным налогом (п. 1 ст. 236 НК РФ).

Если услуги экипажа оплачиваются арендатором, в договоре аренды должны быть оговорены суммы, которые выплачиваются арендатором членам экипажа. В этом случае выплаты, осуществляемые по договору гражданско-правового характера, будут являться объектом обложения единым социальным налогом. При этом выплаты по договорам гражданско-правового характера не облагаются единым социальным налогом в части Фонда социального страхования Российской Федерации (п. 3 ст. 238 НК РФ). Если арендатор обеспечивает экипаж питанием, то единым социальным налогом облагаются только выплаты, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль (п. 3 ст. 236 НК РФ).

Налог на доходы физических лиц. Если организация арендует транспортное средство у физического лица – непредпринимателя, являющегося резидентом Российской Федерации, или у физического лица – нерезидента Российской Федерации для перевозки груза по маршруту, пролегающему через Российскую Федерацию, сумма арендной платы облагается налогом на доходы физических лиц по налоговой ставке 13 %. Арендатор, являющийся налоговым агентом по отношению к арендодателю, обязан исчислить и удержать сумму налога на доходы физических лиц при фактической выплате арендной платы (ст. 226 НК РФ).

Арендодатель, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя, самостоятельно исчисляет и уплачивает сумму налога на доходы физических лиц (подпункт 1 п. 1 ст. 227 НК РФ). При этом он имеет право на профессиональный налоговый вычет в соответствии со ст. 221 НК РФ.

Если члены экипажа или арендодатель – физическое лицо являются нерезидентами Российской Федерации, налог на доходы физических лиц удерживается с их доходов по налоговой ставке 30 % (ст. 224 НК РФ).

Налог на прибыль. Вопрос о том, какие расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль, решается в зависимости от того, как составлен договор.

Часть расходов, которые согласно ГК РФ возлагаются на арендодателя, несет только арендодатель независимо от того, кто их фактически осуществлял. В частности, это расходы на поддержку транспортного средства в надлежащем состоянии, текущий и капитальный ремонт, предоставление принадлежностей, необходимых для эксплуатации транспортного средства (ст. 634 ГК РФ).

Хотя члены экипажа являются работниками арендодателя (п. 2 ст. 635 ГК РФ), расходы на оплату их услуг и содержания оплачиваются той стороной, которая оказывает их по договору. У арендодателя данные затраты должны квалифицироваться как расходы, связанные с производством и реализацией, или как внереализационные расходы в зависимости от того, на какой основе предоставляется транспортное средство в аренду: на систематической или на разовой.

Если российский арендатор арендует транспортное средство у иностранной организации, он может быть по отношению к ней налоговым агентом по налогу на доходы физических лиц.

Если иностранный арендодатель не имеет постоянного представительства в Российской Федерации, арендатор является по отношению к нему налоговым агентом (подпункт 7 п. 1 ст. 309 НК РФ) и обязан удержать налог на доходы физических лиц из выплачиваемых арендодателю доходов:

по ставке 10 %, если он осуществляет международные перевозки; либо

по ставке 20 % – в других случаях (п. 1 ст. 284 НК РФ).

При этом должны учитываться нормы соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных с разными странами.

Если иностранный арендодатель имеет постоянное представительство в Российской Федерации, он уплачивает налог на прибыль самостоятельно (ст. 307 НК РФ) по налоговым ставкам (24 %), установленным п. 1 ст. 284 Кодекса.

Признаки постоянного представительства приведены в п. 2 ст. 306 НК РФ.

5.9. Аренда транспортных средств без экипажа

По договору аренды транспортного средства без экипажа арендодатель передает его арендатору во владение и пользование, а обязанность по эксплуатации и управлению транспортным средством возлагается на арендатора.

Поскольку управление транспортным средством осуществляется арендатором, то на него же возложено и содержание экипажа транспортного средства. Таким образом, именно арендатор должен начислять единый социальный налог на заработную плату экипажа и в качестве налогового агента удерживать налог на доходы физических лиц.

6. Аренда с правом выкупа

В соответствии со ст. 624 ГК РФ договором аренды может быть предусмотрено, что арендованное имущество переходит в собственность арендатора по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения арендатором всей обусловленной договором выкупной цены. Если условие о выкупе арендованного имущества не содержится в договоре аренды, оно может быть установлено дополнительным соглашением сторон, которые вправе договориться о зачете ранее выплаченной арендной платы в выкупную цену.

Договор аренды имущества, предусматривающий переход в последующем права собственности на это имущество к арендатору, заключается в форме, установленной для договора купли-продажи такого имущества (ст. 609 ГК РФ).

Таким образом, договоренность о выкупе арендованного имущества может быть достигнута изначально – на стадии оформления арендных отношений или в дальнейшем – в течение срока действия договора аренды либо по его окончании.

В первом случае стороны заключают договор аренды с правом выкупа, который, как следует из п. 3 ст. 421 ГК РФ, является смешанным договором, содержащим условия договора аренды и договора купли-продажи. В случае отсутствия в нем того или иного обязательного условия договор может считаться незаключенным в силу императивного требования закона.

Во втором случае, когда условие о выкупе арендованного имущества изначально в договоре не предусмотрено, стороны подписывают обычный договор аренды с указанием арендной составляющей, а по истечении некоторого времени оформляют условие о выкупе дополнительным соглашением. При этом стороны могут произвести зачет ранее выплаченной арендной платы в выкупную цену. Форма такого дополнительного соглашения должна отвечать требованиям, предъявляемым к форме договора купли-продажи определенного имущества.

Прежде чем перейти к вопросу отражения в учете арендатора операций по договору аренды с правом выкупа, заметим, что выкупная стоимость арендованного имущества законодательно не регламентируется. Гражданское законодательство позволяет сделать вывод, что выкупная цена – это предусмотренный договором аренды или дополнительным соглашением к нему элемент платежей арендатора арендодателю, который обеспечивает переход права собственности на объект аренды к арендатору. Следовательно, порядок определения выкупной цены оставлен на усмотрение сторон. Например, такой ценой в соответствии с договором может быть остаточная стоимость объекта аренды на момент его выкупа.

В договоре аренды с правом выкупа должны быть указаны выкупная стоимость имущества, порядок, сроки и размеры выкупных платежей (ст. 489 ГК РФ). В противном случае заинтересованная сторона вправе предъявить иск о признании договора незаключенным.

Платежи по договору аренды с правом выкупа складываются из двух составляющих:

– платы за пользование имуществом (арендной платы), являющейся элементом договора аренды;

– выкупного платежа (оплаты стоимости имущества), являющегося элементом договора купли-продажи.

У арендодателя операции по реализации объекта аренды отражаются в учете арендодателя в общеустановленном порядке с использованием счета 91.

Выручка от реализации признается на дату перехода права собственности от арендодателя к арендатору.

Если договором аренды предусмотрено, что право собственности на объект аренды переходит к арендатору только после внесения им выкупной стоимости арендованного иму-

щества, то выручка признается только после полного внесения арендатором всей выкупной стоимости. До этого момента выкупные платежи отражаются арендодателем в составе авансов полученных на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Если объектом аренды является недвижимое имущество, то переход права собственности на это имущество от арендодателя к арендатору подлежит государственной регистрации. Поэтому операции по реализации недвижимого имущества отражаются в учете арендодателя на дату государственной регистрации перехода права собственности.

У арендатора расходы по аренде имущества формируют расходы по обычным видам деятельности и включаются в себестоимость проданных товаров (п. 5, 7, 9 ПБУ 10/99). Такой вариант учета обоснован еще и тем, что если арендатор не перечислит остаток выкупной цены, то договор будет расторгнут. Поэтому ежемесячные платежи должны учитываться как обычная арендная плата, а имущество приходуется на баланс по той цене, которая будет указана в первичных документах, подтверждающих факт продажи актива и перехода права собственности.

Обращаем внимание читателей на то, что, если по условиям договора выкупная цена разбита на ежемесячные платежи, передачу выкупленного основного средства нельзя признать безвозмездной. Ведь условие о выкупе имущества подразумевает возмездность передачи права собственности. Именно поэтому, если выкупная стоимость имущества определена в договоре как совокупность арендных платежей, арендатор примет в собственность имущество с «нулевой» первоначальной стоимостью. Арендные платежи при этом списываются на затраты в общем порядке по мере их осуществления.

В соответствии с условиями договора арендатор может перечислять выкупную цену не единовременно, а в течение срока аренды одновременно с уплатой арендодателю текущих арендных платежей. По окончании срока действия договора имущество переходит в собственность арендатора. До этого момента учет арендованного имущества арендатор ведет на забалансовом счете 001 в оценке, указанной в договоре аренды. Пунктом 14 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н (далее – Методические указания № 91н), рекомендовано открывать инвентарную карточку на объект основных средств, полученный в аренду, для организации его учета на забалансовом счете в бухгалтерии арендатора. Причем арендатор может использовать инвентарный номер, присвоенный объекту арендодателем.

Ежемесячные авансовые платежи, выплачиваемые в счет погашения выкупной цены, являются для арендатора выданными авансами и подлежат согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденному приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (далее – План счетов), обособленному учету на счете 60. Расходами организации-арендатора авансовые платежи ни в бухгалтерском, ни в налоговом учете признаваться не могут (п. 3 ПБУ 10/99, п. 14 ст. 270 НК РФ).

После перехода права собственности на арендуемое имущество к организации-арендатору оно принимается к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств, поскольку удовлетворяет всем условиям, перечисленным в п. 4 ПБУ 6/01. Одновременно стоимость приобретенного объекта списывается с забалансового учета.

Выкупленное имущество принимается к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. В рассматриваемом случае первоначальной стоимостью будет выкупная цена объекта аренды без учета НДС.

Установленная сторонами выкупная цена без НДС будет формировать также первоначальную стоимость имущества для целей налогообложения в соответствии с абзацем вторым п. 1 ст. 257 НК РФ.

Уплаченная арендодателю в составе выкупной цены сумма НДС может быть принята организацией к вычету (при наличии счета-фактуры) на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету в состав основных средств.

Организация вправе определить в налоговом учете норму амортизации по выкупленному имуществу как по имуществу, бывшему в употреблении, с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками (п. 12 ст. 259 НК РФ). Возможность корректировки сроков полезного использования имущества должна быть закреплена организацией в своей учетной политике для целей налогообложения.

Пример.

Производственное предприятие в апреле 2008 года заключило с закрытым акционерным обществом договор аренды оборудования с правом выкупа сроком на 10 месяцев. В этом же месяце по акту приемки-передачи оборудование было получено от арендодателя и передано в эксплуатацию в основное производство. Согласно условиям договора организация ежемесячно уплачивает арендную плату в сумме 3600 руб., включая НДС – 550 руб., а также 59 000 руб. в счет погашения выкупной цены оборудования, которая составляет 590 000 руб., включая НДС – 90 000 руб.

В учете арендатора сделаны следующие записи:

Д-т 001 – 590 000 руб. – учтено за балансом арендованное оборудование.

Ежемесячно в течение срока аренды:

Д-т 76 К-т 51 – 62 600 руб. (59 000 руб. + 3600 руб.) – отражено перечисление денежных средств арендодателю;

Д-т 20 К-т 76 – 3050 руб. (3600 руб. – 550 руб.) – признаны расходы по аренде оборудования;

Д-т 19 К-т 76 – 550 руб. – отражена сумма НДС, предъявленная по арендной плате;

Д-т 68 К-т 19 – 550 руб. – предъявлена к вычету из бюджета сумма НДС по арендной плате;

Д-т 60 (аванс) К-т 76 – 59 000 руб. – отражена в составе аванса сумма, уплаченная в счет погашения выкупной стоимости оборудования;

на дату перехода права собственности на оборудование:

Д-т 08 К-т 76 – 500 000 руб. – отражены в составе капитальных вложений расходы по приобретению оборудования;

Д-т 19 К-т 76 – 90 000 руб. – отражен НДС по приобретенному оборудованию;

Д-т 76 К-т 60 (аванс) – 590 000 руб. (59 000 руб. х 10 мес.) – отражено погашение выкупной стоимости оборудования;

Д-т 01 К-т 08 – 500 000 руб. – отражен в составе основных средств приобретенный объект основных средств;

К-т 001 – 590 000 руб. – списано оборудование с забалансового учета;

Д-т 68 К-т 19 – 90 000 руб. – предъявлена к вычету из бюджета сумма НДС по приобретенному объекту основных средств.

7. Безвозмездное пользование имуществом (ссуда)

7.1. Общие положения

Правоотношения по договору безвозмездного пользования регулируются главой 36 ГК РФ.

По договору безвозмездного пользования (договору ссуды) одна сторона (ссудодатель) обязуется передать или передает вещь в безвозмездное временное пользование другой стороне (ссудополучателю), а последняя обязуется вернуть ту же вещь в том состоянии, в каком она ее получила, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором (п. 1 ст. 689 ГК РФ).

К договору безвозмездного пользования применяются отдельные законодательные нормы договора аренды, приведенные в п. 2 ст. 689 ГК РФ.

Ссудополучатель не может передать вещь, находящуюся в безвозмездном пользовании, в пользование третьему лицу на возмездной основе, поскольку это противоречит ГК РФ. Среди статей главы 34 ГК РФ, регулирующих отношения сторон по договору аренды, которые также применимы и к договору безвозмездного пользования и указаны в п. 2 ст. 689 ГК РФ, нет ссылки на п. 2 ст. 615 ГК РФ, позволяющий арендатору с согласия арендодателя сдавать предмет аренды в субаренду третьему лицу. Таким образом, аналогичные отношения не распространяются на договор безвозмездного пользования.

Передать вещь в безвозмездное пользование может только собственник этой вещи или лицо, управомоченное на то законом или собственником.

Коммерческая организация не вправе заключать договор безвозмездного пользования с учредителями, участниками, руководителем, членами органов управления и контроля (ст. 690 ГК РФ).

Поступление и передача имущества должны быть надлежащим образом оформлены: составлены акты приема-передачи имущества, инвентарные карточки учета основных средств. В акте должны быть отражены номенклатура передаваемого имущества, его стоимость.

Государственная регистрация передачи по договору ссуды в безвозмездное временное пользование недвижимого имущества действующим законодательством не предусмотрена (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 18.03.2004 по делу № А43-10348/2003-12-331).

7.2. Учет имущества, полученного в безвозмездное пользование, у ссудодателя

7.2.1. Общие положения

Согласно п. 21 Методических указаний № 91н 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);

– на основные средства, полученные организацией в аренду;

– на основные средства, полученные организацией в безвозмездное пользование;

– на основные средства, полученные организацией в доверительное управление.

При безвозмездной передаче основные средства продолжают учитываться на балансе ссудодателя.

В инвентарной карточке по унифицированной форме № ОС-6 (ОС-6а, ОС-6б) должна быть сделана отметка о передаче основного средства в безвозмездное пользование с указанием номера договора, наименования ссудополучателя и номера акта приемки-передачи.

По окончании (прекращении, расторжении) договора безвозмездного пользования в инвентарной карточке делается запись об окончании договора безвозмездного пользования и передаче основного средства от ссудополучателя (с указанием номера и даты акта приемки-передачи).

По основному средству, переданному в безвозмездное пользование, ссудодатель начисляет амортизацию в установленном порядке.

Ссудодатель учитывает амортизационные отчисления в составе внереализационных расходов, поскольку данные расходы не связаны с его производственной деятельностью.

В соответствии с Планом счетов основные средства, принадлежащие организации, в том числе переданные в безвозмездное пользование, учитываются на счете 01. При этом аналитический учет ведется отдельно по каждому объекту основных средств.

В целях бухгалтерского учета в течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизации не приостанавливается. Однако организациям следует учитывать, что объект основных средств выведен из хозяйственного оборота, а следовательно, сумма амортизационных отчислений по данному объекту не может быть отнесена на расходы по обычным видам деятельности в соответствии с п. 5, 8 ПБУ 10/99. Сумма амортизации по таким объектам отражается как прочие внереализационные расходы на счете 91, субсчет «Прочие расходы» (п. 4, 12 ПБУ 10/99).

Пример.

Организация «Коммерсант» передала по договору безвозмездного пользования токарный станок балансовой стоимостью 100 000 руб. Начисленная амортизация по этому станку составила для целей бухгалтерского учета 20 000 руб., а сумма ежемесячных амортизационных отчислений – 1000 руб.

В бухгалтерском учете организации-ссудодателя должны быть оформлены следующие проводки:

Д-т 01, субсчет «Основные средства, переданные в безвозмездное пользование», К-т 01, субсчет «Основные средства в эксплуатации», – 100 000 руб. – отражена передача токарного станка по договору ссуды;

Д-т 02, субсчет «Амортизация основных средств в эксплуатации», К-т 02, субсчет «Амортизация основных средств, переданных в безвозмездное пользование», – 20 000 руб. – отражена сумма амортизации по переданному в безвозмездное пользование токарному станку;

Д-т 91, субсчет «Прочие расходы», К-т 02, субсчет «Амортизация основных средств, переданных в безвозмездное пользование», – 1000 руб. – начислена амортизация по токарному станку, переданному в безвозмездное пользование.

При возврате (например, через 12 месяцев) по возвращаемому токарному станку в бухгалтерском учете ссудодателя должны быть оформлены следующие проводки:

Д-т 01, субсчет «Основные средства в эксплуатации», К-т 01, субсчет «Основные средства, переданные в безвозмездное пользование»,– 100 000 руб. – отражен возврат станка;

Д-т 02, субсчет «Амортизация основных средств, переданных в безвозмездное пользование», К-т 02, субсчет «Амортизация основных средств в эксплуатации», – 32 000 руб. [20 000 руб. + (1000 руб. х 12 мес.)] – отражена сумма начисленной амортизации по возвращенному станку.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, купив полную легальную версию на ЛитРес.

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