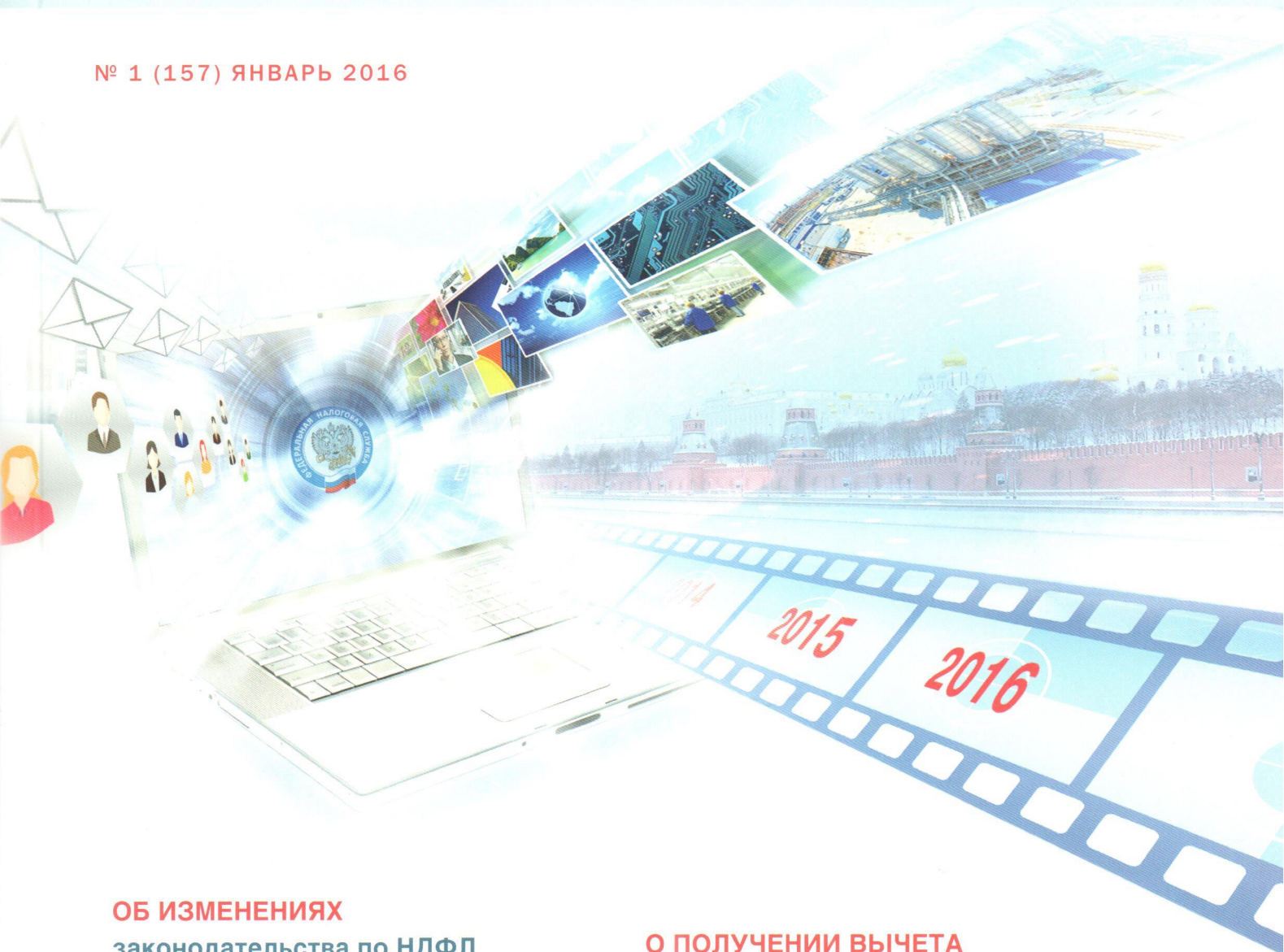




НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА И ПРАКТИКА

УЧРЕДИТЕЛЬ — ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

№ 1 (157) ЯНВАРЬ 2016



ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ

законодательства по НДФЛ
и налогу на прибыль организаций
с 2016 года

О ПОЛУЧЕНИИ ВЫЧЕТА

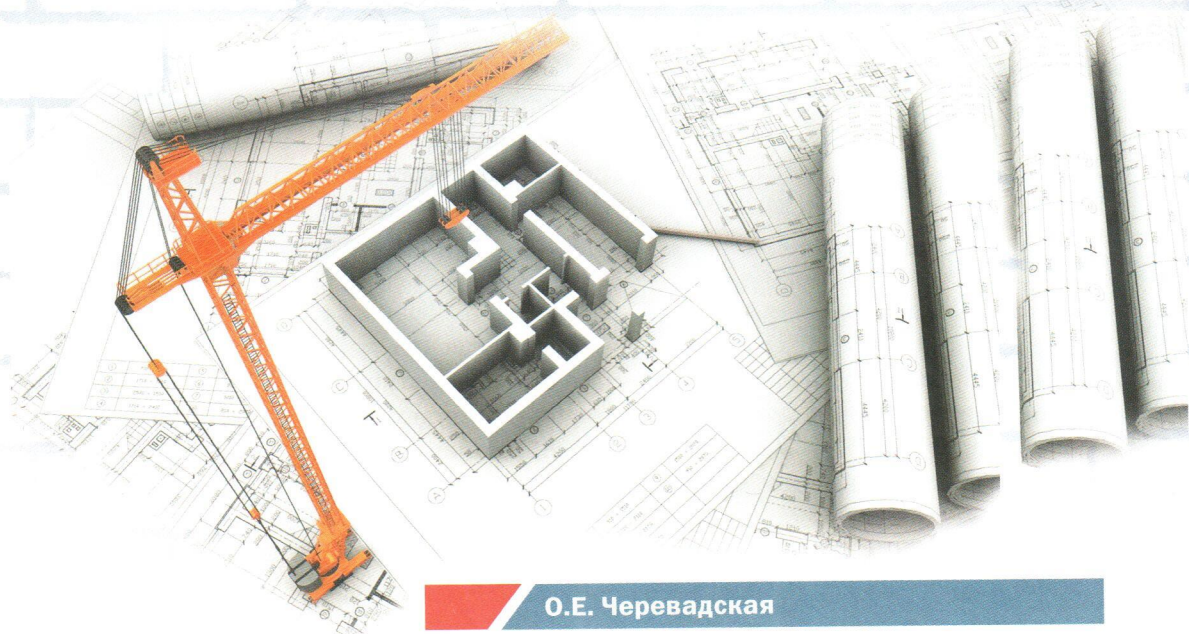
по НДС в течение 3 лет

Особенности определения
прибыли КИК:

ГРЯДУЩИЕ НОВОВВЕДЕНИЯ

www.nalogkodeks.ru

Учет капитальных вложений в арендованное имущество



О.Е. Черевадская

Ключевые слова:

арендатор, арендодатель, улучшения, арендованное имущество, налог на прибыль

Key words:

the tenant, the landlord, improvements, leased property, income tax

аннотация

Дается классификация ремонтных работ и улучшений (отделимых и неотделимых). Разъясняется порядок учета понесенных расходов в зависимости от результата, достигнутого стараниями арендатора, амортизации неотделимых улучшений и применения амортизационной премии.

The classification of repair works and improvements (removable and permanent) is given in the article. The procedure of calculation of the expenses depending on the results achieved by leaseholder's efforts, depreciation of the permanent improvements and application of the bonus depreciation is clarified.

Арендуя помещение, арендатор, помимо обязанности платить арендную плату, берет на себя иные обязательства: поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на его содержание [1, п. 2 ст. 616].

По общему правилу арендатор может учесть расходы, связанные с ремонтом арендованного имущества при исчислении налога на прибыль, но при определенных условиях, а именно: расходы должны быть экономически обоснованными, документально подтвержденными [2, п. 1 ст. 252] и не возмещаться арендодателем [2, п. 2 ст. 260].

Но не всегда арендованное имущество отвечает требованиям арендатора, который начинает «перекраивать» его под себя. Иногда в своих намерениях подогнать арендованное имущество

под собственные нужды арендатор так увлекается, что возникают улучшения, как отделимые, так и неотделимые.

Если такие работы проводились без согласия арендодателя, то он может отказаться принимать измененное имущество, ведь арендатор обязан вернуть имущество в том состоянии, в котором оно было получено, с учетом нормального износа, если иное не обусловлено договором аренды [1, ст. 622]. Тогда арендатору, возможно, придется привести «улучшенный» актив в первоначальное состояние, разумеется, за свой счет. Так что вместо возмещения затрат арендатор понесет дополнительные расходы на демонтаж объектов.

Если арендодатель дает разрешение на улучшение имущества, переданного им в аренду, но не предполагает компенсировать

понесенные арендатором расходы, то последний может учесть их при расчете налога на прибыль. При этом порядок учета зависит от вида проведенных работ. Так, затраты на ремонт, как текущий, так и капитальный, учитываются в расходах единовременно [2, пункты 1, 2 ст. 260]. Между тем расходы, понесенные арендатором при создании неотделимых улучшений, учитываются для целей расчета налоговой базы по налогу на прибыль постепенно, посредством начисления амортизации.

Разделяем ремонтные работы и улучшения

Порядок учета понесенных расходов зависит от результата, достигнутого стараниями арендатора помещения. Поэтому на первом этапе важно классифицировать виды работ: проведены ли ремонтные работы текущего характера или осуществлены капитальные вложения в арендованное имущество.

Следует отметить, что понятия «текущий ремонт» и «капитальные вложения» в НК РФ не определены. В то же время для классификации капитальных вложений в целях налогообложения прибыли можно использовать понятия реконструкции, модернизации и технического перевооружения имущества, которые раскрыты в п. 2 ст. 257 НК РФ. Так, к работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами. *Реконструкция* представляет собой переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции. К *техническому перевооружению* относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

К *текущему ремонту* производственных зданий и сооружений относятся работы по систематическому и своевременному предохранению частей зданий и сооружений и инженерного оборудования от преждевременного износа путем проведения профилактических мероприятий и устранения мелких повреждений и неисправностей [3, п. 3.4].

Так, к текущему ремонту можно отнести комплекс таких мероприятий, как оштукатуривание и покраска стен и потолков, подклейка отдельных отставших мест полов из линолеума, мелкий ремонт паркетных полов и т. п. [3, приложение № 3] (ВСН 58-88 (р) «Положение об организации и проведении реконструкции, ремонта и технического обслуживания зданий, объектов коммунального и социально-культурного назначения» (утв. приказом Госкомархитектуры при Госстрое СССР от 23.11.1988 № 312)).

Однако и стоимость работ, связанных с капитальным ремонтом помещения, также может быть единовременно учтена в составе расходов в целях исчисления налога на прибыль, если функциональные характеристики и характеристики использования объекта не изменились (письмо Минфина России от 05.12.2012 № 03-03-06/1/628).

Конечно, бухгалтеру, не имеющему специального строительного образования, очень трудно отличить капитальный ремонт от модернизации и реконструкции. Поэтому необходимо обратиться к специальным документам, регулирующим отраслевое законодательство [2, ст. 11].

В соответствии с письмом Госкомстата России от 09.04.2001 № МС-1-23/1480 под расходами на проведение ремонта (текущего, среднего и капитального) подразумевается стоимость работ по поддержанию объектов основных фондов в рабочем состоянии в течение срока их полезного использования, не приводящих к улучшению первоначальных нормативных показателей функционирования.

Текущим ремонтом принято считать ремонт, осуществляемый с периодичностью менее 1 года для поддержания объектов основных фондов в рабочем состоянии.

Капитальный ремонт проводится с периодичностью более 1 года. При капитальном ремонте зданий и сооружений производится замена изношенных конструкций и деталей или смена их на бо-

более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов (п. 14.2 ст. 1 Градостроительного кодекса РФ).

Перечни работ по текущему и капитальному ремонту приводятся в приложениях № 3 и 8 к Положению о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений [3]. Например, установка новых форточек и замена разбитых стекол в окнах относится к текущему ремонту, а смена ветхих оконных и дверных блоков — к капитальному. Капитальным ремонтом считаются такие работы, как ремонт, смена и замена изношенных перегородок на более прогрессивные конструкции, даже если производится частичная перепланировка.

Если в арендованном помещении проводятся электромонтажные работы, то для правильной квалификации результатов работ следует принять во внимание СНиП 3.05.06-85 «Электротехнические устройства» (утв. постановлением Госстроя СССР от 11.12.1985 № 215).

Следует отметить, что стоимость ремонтных работ, какой бы высокой она ни была, не является фактором, на который можно опираться при квалификации результатов ремонта. Если стоимость предстоящих ремонтных работ велика, то в целях равномерного учета расходов следует заранее позаботиться созданием соответствующего резерва [2, п. 3 ст. 260]. Резерв предстоящих расходов на ремонт формируется в порядке, установленном в ст. 324 НК РФ, который должен быть прописан в учетной политике организации для целей налогообложения.

Обратите внимание: при разграничении модернизации и ремонта основных средств определяющее значение имеет изменение технологического или служебного назначения оборудования или приобретение им других новых качеств. Если расходы осуществляются с целью текущего поддержания объекта в рабочем состоянии, то они учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, как расходы на ремонт согласно ст. 260 НК РФ (письма Минфина России от 05.12.2012 № 03-03-06/1/628, 22.04.2010 № 03-03-06/1/289, 18.11.2009 № 03-03-06/1/763).

По нашему мнению, необходимость проведения ремонтных работ должна быть обоснована и

подтверждена документально. В качестве документа, подтверждающего целесообразность проведения ремонтных работ, может выступать дефектная ведомость. Форма ведомости должна содержать все обязательные реквизиты, указанные в ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», и быть утверждена руководителем.

При разработке формы дефектной ведомости следует помнить, что осматриваемый объект должен быть идентифицирован. Кроме того, в ней нужно предусмотреть разделы для отражения как уже имеющихся неполадок, так и тех, которые могут появиться в ближайшее время, а также для предполагаемых мероприятий и работ по их устранению.

Как правило, не в каждой организации имеются специалисты, которые могут не только самостоятельно установить виды требуемых ремонтных работ, но и определить, какие еще неполадки могут появиться, если не провести профилактику. Такой организации следует воспользоваться услугами специализированных организаций или подрядчиков, которым предполагается поручить ремонт. Но и в этом случае результат обследования должен быть зафиксирован соответствующим образом.

Пример. ООО «Зенит» арендует помещение. В ходе обследования арендуемого помещения были выявлены дефекты, требующие проведения ремонтных работ. Перечень установленных недостатков зафиксирован в дефектной ведомости (см. образец).

Разделяем улучшения на делимые и неделимые

Если по итогам первого этапа установлено, что арендатором выполнен не текущий ремонт, а осуществлены капитальные вложения, надо провести второй этап исследования, чтобы установить, какими — неделимыми или делимыми — являются произведенные улучшения. Этот этап очень важен, так как по его результатам не только устанавливается собственник возникшего объекта, но и определяется порядок учета расходов на улучшения в целях налогообложения прибыли.

Напомним, что делимые улучшения арендованного имущества, произведенные арендатором,



являются его собственностью, если иное не предусмотрено в договоре аренды [1, п. 1 ст. 623], а неотделимые — собственностью арендодателя [2, пункты 2, 3 ст. 623].

Основное отличие неотделимых улучшений — невозможность отделить их от арендованного объекта без причинения последнему вреда. Обратите внимание: здесь определяющим фактором является нанесение вреда именно арендованному имуществу, а не отделяемому объекту. При этом критерии вреда на законодательном уровне не установлены. Соответственно, у арендатора и арендодателя есть несколько вариантов квалификации улучшений арендованного имущества.

Один из таких вариантов — **установление отделимости улучшений в судебном порядке**. Например, *отделимыми* признаны следующие улучшения:

- оборудование кассового узла и сейфовых комнат (определение ВАС РФ от 04.08.2010 № ВАС-9948/10 по делу № А56-25453/2008);
- временный металлический навес над торговыми местами (определение ВАС РФ от 30.11.2009 № ВАС-15900/09 по делу № А14-17079/2008539/32);
- структурированная кабельная система и сеть электропитания компьютеров и бытовых приборов (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 02.07.2010 по делу № А28-12000/2009);
- пристройка без фундамента и двери в стене, не затрагивающая основные несущие конструкции здания (постановление ФАС Дальневосточного округа от 19.09.2000 № Ф03-А51/00-1/1629);
- электронно-световой информатор («бегущая строка») (постановление ФАС Поволжского округа от 23.10.2009 по делу № А06-1398/2009);
- устройство систем вентиляции, кондиционирования и охранно-пожарной системы (постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 14.12.2012 по делу № А53-24637/2010).

Неотделимыми улучшениями, по мнению судов, являются:

Образец

Общество с ограниченной ответственностью «Зенит»

Утверждаю
генеральный директор
_____ А.И. Абрикосов
27 июля 2015 г.

Дефектная ведомость

27 июля 2015 г.

г. Москва

№ 1

Комиссия, назначенная приказом от 24.07.2015 № 46 в составе председателя комиссии — заместителя генерального директора Б.А. Разлогова, членов комиссии — начальника хозяйственного отдела П.А. Стахова и инженера П.П. Киселева, провела осмотр арендованного помещения (договор аренды от 20.03.2015 № 23/15), расположенного по адресу: Москва, ул. Алексеевская, 35.

В результате осмотра выявлена необходимость ремонта вышеуказанного помещения.

Перечень выявленных повреждений и необходимых работ приведен ниже:

№ п/п	Выявленные неисправности и повреждения	Объем неисправностей и повреждений	Необходимые для устранения запчасти и работы	Примечание
1	Трещины настенных панелей, отставание панелей от стен	140 кв. м	Замена настенных панелей	
2	Изношенность линолеумного покрытия пола	300 кв. м	Замена линолеума на ламинат	
3	Повреждения, изношенность, разгерметизация оконных блоков	5 ед.	Замена оконных блоков на стеклопакеты	
4	Изношенность, отсутствие перегородок	150 кв. м	Замена перегородок	
5	Повреждения, изношенность дверных блоков	4 ед.	Замена дверных блоков	

Председатель комиссии

Члены комиссии:

_____ Б.А. Разлогов
_____ П.А. Стахов
_____ П.П. Киселев

- газификация и устройство систем вентиляции, а также автономного отопления и горячего водоснабжения (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 02.03.2015 № Ф06-19781/2013 по делу № А06-2270/2014);

- установка топочного блока (постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 11.02.2015 № Ф01-6041/2014 по делу № А31-13871/2013);

- перепланировка помещений, в результате которых из бывшего помещения библиотеки были созданы зал совещаний, подсобное помещение и три рабочих кабинета (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 01.11.2013 по делу № А19-3291/2013);

- устройство систем канализации, водоснабжения, вентиляции и отопления (постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 05.06.2013 по делу № А63-10611/2012).

Второй вариант определения отделимости улучшений — **проведение строительно-технической экспертизы**. Правомочность такого подхода подтверждена судебной практикой. Например, ФАС Северо-Кавказского округа в постановлении от 14.12.2012 по делу № А53-24637/2010 признал системы вентиляции и кондиционирования отделимым имуществом на основании заключения эксперта. Эксперт в ходе изучения документации и осмотра инженерных систем установил, что основная разводка трубопроводов и воздуховодов выполнена в пространстве между подвесным потолком и перекрытием, т. е. в легкодоступном месте, и является сборно-разъемной. Приборы систем вентиляции и кондиционирования — съемные, имеется возможность их демонтажа без повреждения конструкций здания. Кроме того, способ крепления приборов и разводки (подсоединения) системы охранно-пожарной сигнализации, а также местоположение приборов не позволяют отнести данные улучшения к категории неотделимых.

Перечень неотделимых улучшений арендованного имущества (перечень видов работ, приводящих к неотделимым улучшениям) можно **установить в договоре**. Это позволит не только избежать споров в отношении перехода права собственности на возникший в результате улучшений объект после окончания договора аренды, но и сэкономить

время и деньги на проведение специальных экспертиз и судебных разбирательств. Следует также заранее определить порядок согласования и производства таких работ.

Формулировка в договоре может быть такой: «Арендатор вправе с согласия Арендодателя производить неотделимые улучшения имущества. При этом стоимость таких улучшений Арендодателем не компенсируется.

К неотделимым улучшениям относятся: _____

(указать перечень)

Перед проведением работ Арендатор направляет Арендодателю уведомление с указанием перечня проводимых работ не позднее чем за 1 месяц до предполагаемой даты начала работ. Уведомление составляется в письменной форме.

Арендодатель выражает свое согласие / несогласие на производство работ в письменной форме в течение 10 рабочих дней с даты получения уведомления от Арендатора.

Арендатор имеет право ознакомиться с документацией, обосновывающей необходимость проведения неотделимых улучшений имущества».

Обратите внимание: признание сторонами капитальных вложений в арендуемое имущество неотделимыми улучшениями весьма индивидуально. Иногда невозможно при заключении договора аренды определить, какие работы понадобятся проводить арендатору. Поэтому наилучшим будет следующий вариант: при заключении договора аренды предусмотреть в договоре порядок согласования и проведения работ капитального характера, а перечень признаваемых неотделимых улучшений согласовывать в дополнении к основному договору.

Амортизация неотделимых улучшений

Неотделимые улучшения в арендованные объекты, которые носят капитальный характер, произведенные с согласия арендодателя, являются амортизируемым имуществом. Соответственно, стоимость таких улучшений можно учесть для целей налогообложения прибыли посредством начисления амортизации в обычном порядке, а именно ежемесячно начиная с 1-го числа месяца, следую-

щего за вводом объекта капитальных вложений в эксплуатацию [2, пункты 2, 4 ст. 259].

Сумма амортизации также рассчитывается в общем порядке с учетом срока полезного использования, который определяется в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1). Срок полезного использования неотделимых улучшений для целей налогового учета устанавливается по той амортизационной группе, в которую входят улучшения либо в которую входит сам объект аренды [2, абзац шестой п. 1 ст. 258].

Обратите внимание: поскольку на законодательном уровне не определено, в каких случаях применяется тот или иной вариант установления срока полезного использования улучшений, соответствующий порядок, учитывающий результат капитальных вложений, лучше прописать в учетной политике организации для целей налогообложения.

Так, срок полезного использования устанавливается по амортизационной группе, к которой относятся капитальные вложения, если неотделимые улучшения представляют собой отдельный объект (например, пристройка к зданию). Если же неотделимые улучшения, произведенные арендатором, приводят к модернизации или реконструкции арендованного помещения, срок полезного использования таких капитальных вложений устанавливается по той амортизационной группе, в которую входит сам объект аренды. Примером может служить монтаж силовых сетей освещения, так как согласно Общероссийскому классификатору основных фондов ОК 013-94 (утв. постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 № 359) они входят в состав коммуникаций внутри зданий, необходимых для эксплуатации последних.

Расчет амортизации исходя из срока полезного использования арендованного объекта осуществляется на основе информации, представленной арендодателем. При этом в расчет берется весь срок полезного использования арендованного объекта, а не оставшийся, так как арендатор не может воспользоваться нормами п. 7 ст. 258 НК РФ

Если конкретные капитальные вложения не указаны в амортизационных группах, то согласно

положениям п. 6 ст. 258 НК РФ срок их полезного использования устанавливается в соответствии с техническими условиями или рекомендациями изготовителей (письмо Минфина России от 07.12.2012 № 03-03-06/1/638). Кроме того, для получения более подробного ответа по вопросу классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, можно обратиться в Минэкономразвития России (письмо Минфина России от 08.02.2013 № 03-03-06/1/2985).

Расчет амортизации по неотделимым улучшениям можно проводить любым методом, который должен быть зафиксирован в учетной политике (письмо Минфина России от 27.01.2014 № 03-03-06/1/2769). Однако нелинейный способ не может быть применен для расчета амортизации по зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую — десятую амортизационные группы [2, пункты 1, 3 ст. 259]. Поэтому и капитальные вложения в арендованное имущество, которое относится к данным группам, надо амортизировать линейным способом.

Срок начисления амортизации и применение амортизационной премии

При амортизации неотделимых улучшений арендованного имущества необходимо учитывать одну особенность: в целях налогообложения прибыли она начисляется только в пределах срока действия договора аренды [2, абзац шестой п. 1 ст. 258]. После прекращения договора аренды арендатор должен прекратить начисление амортизации по указанному имуществу с начала месяца, следующего за месяцем окончания договора аренды (письма Минфина России от 13.05.2013 № 03-03-06/2/16376, 04.02.2013 № 03-03-06/2/2269), а значит, не все налогоплательщики могут учесть в составе расходов для целей налогообложения затраты, связанные с улучшением арендованного объекта, в полном объеме.

Указанный подход нельзя признать неправильным. По общему правилу по окончании договора аренды арендатор перестает пользоваться арендованным имуществом (возвращает его). А так как капитальные вложения в арендованные объекты невозможно отделить от самих объектов, бывший арендатор перестает пользоваться и соз-

данными им объектами. Соответственно, амортизация по переданным бывшему арендодателю объектам перестает отвечать критерию экономической оправданности, установленному в п. 1 ст. 252 НК РФ.

Кроме того, следует учитывать тот факт, что возможность учесть стоимость капитальных вложений через амортизацию является своего рода льготой: арендаторам дано право учесть в расходах амортизацию чужого имущества, ведь неотделимые улучшения являются собственностью арендодателя [1, пункты 2, 3 ст. 623].

В то же время существует возможность увеличить срок амортизации неотделимых улучшений и после окончания действия договора аренды путем его пролонгации, т. е. продления на новый срок.

Обратите внимание: пролонгация не означает заключение нового договора и не влечет изменений условий действующего договора. Соответственно, арендатор вправе продолжать начисление амортизации по неотделимым улучшениям (письмо Минфина России от 25.10.2011 № 03-03-06/1/689).

Поскольку неотделимые улучшения в арендованные объекты признаются амортизируемым имуществом (при выполнении ряда условий, о которых уже говорилось), на них распространяются и иные нормы налогового законодательства, в частности возможность применить амортизационную премию в соответствии с п. 9 ст. 258 НК РФ.

Напомним, что налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 % (не более 30 % — в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10 % (не более 30 % — в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 НК РФ [2, п. 9 ст. 258].

При этом никаких ограничений по применению амортизационной премии к амортизируемому имуществу в виде неотделимых улучшений НК РФ не установлено (определение Верховного Суда РФ от 09.09.2014 по делу № 305-КГ14-1382).

Следует отметить, что вывод о возможности применения амортизационной премии к неотделимым улучшениям сделан в постановлении ФАС Московского округа от 03.06.2014 № Ф05-5053/2014 по делу № А40-86219/13 (определением Верховного Суда РФ от 09.09.2014 № 305-КГ14-1382 отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда РФ). Однако Минфин России считает иначе (письма от 12.10.2011 № 03-03-06/1/663, 09.02.2009 № 03-03-06/2/18). Свою позицию финансовое ведомство обосновывает так: поскольку произведенные арендатором неотделимые улучшения являются неотъемлемой частью арендованного имущества и не остаются на балансе у арендатора, а для капитальных вложений в арендованные объекты основных средств установлен особый порядок начисления амортизации, предусмотренный ст. 258 НК РФ, правила применения амортизационной премии на арендатора не распространяются. **НПП**

Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 26 янв. 1996 г. № 14-ФЗ (с изм. и доп.).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и вторая от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп.).
3. Положение о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений: утв. постановлением Госстроя СССР от 29 дек. 1973 г. № 279.

об авторе



О.Е. Череватская,
аудитор, заместитель генерального
директора ООО «Аудит Эксперт»
maraton@front.ru