

Некоторые вопросы

Ключевые слова:
амортизация, ремонт,
модернизация, основное
средство, срок полезного
использования

исчисления налога на прибыль при осуществлении капитальных вложений

Многие организации, не имея в собственности основных средств — недвижимого имущества, транспорта, оборудования, берут их в аренду. Нередко предмет аренды нуждается в ремонте или модернизации. Как арендатору отразить произведенные капитальные вложения в налоговом учете? Ответ на этот вопрос будет зависеть от условий договора аренды. Разберем ряд ситуаций.

К.В. Новосёлов



Ситуация 1. Проведена реконструкция (модернизация) объекта основных средств. В каком порядке будет начисляться амортизация по данному объекту для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль?

Амортизируемым имуществом в целях главы 25 НК РФ [1] признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено Ко-

дексом), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации [1, п. 1 ст. 256]. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб.

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования [1, п. 1 ст. 258]. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода имущества в эксплуатацию в соответствии с положениями ст. 258 НК РФ и с учетом Классификации основных средств [2].

Изменение срока полезного использования объекта после начала его амортизации не допускается, за исключением случаев, предусмотренных абзацем вторым п. 1 ст. 258 НК РФ, например если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта увеличился срок его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования объекта может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее был включен данный объект.

Первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям [1, п. 2 ст. 257].

Таким образом, после реконструкции объекта основных средств, в том числе полностью самортизированного в налоговом учете, происходит увеличение его первоначальной стоимости. При этом расходы на капитальные вложения при проведении реконструкции следует амортизировать по тем нормам амортизации, которые были опре-

Срок полезного использования — период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика.

делены при введении этого объекта в эксплуатацию.

Аналогичная точка зрения изложена, в частности, в письме Минфина России от 09.06.2012 № 03-03-10/66.

Ситуация 2. По соглашению сторон предмет лизинга выкупается лизингополучателем у лизингодателя до истечения срока договора лизинга. Имеет ли право лизингополучатель учитывать в целях налога на прибыль суммы амортизационной премии в порядке, установленном п. 9 ст. 258 НК РФ?

В соответствии с п. 1 ст. 19 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» договором лизинга может быть предусмотрен переход предмета лизинга в собственность лизингополучателя по истечении срока указанного договора или до его истечения на условиях, установленных соглашением сторон.

Имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга), включается в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора [1, п. 10 ст. 258].

Таким образом, лизингополучатель может начислять амортизацию по учитываемому у него лизинговому имуществу, введенному в эксплуатацию.

Что касается амортизационной премии, то следует учитывать следующее.

Первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ [1, п. 1 ст. 257].

Согласно п. 9 ст. 258 НК РФ налогоплательщик вправе включить в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30% — в отношении основных средств, относящихся к 3—7-й 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 3—7-й амортизационным группам) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 НК РФ.

Поскольку лизинговые платежи не являются расходами на капитальные вложения, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение и частичную ликвидацию основных средств, амортизационная премия к таким платежам не применяется.

Напомним, что под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя. В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

Следовательно, амортизационная премия может быть учтена лизингополучателем **в отношении выкупной цены предмета лизинга.**

Ситуация 3. Организация заключает договор аренды офисного помещения сроком на 11 месяцев, который продлеваться не будет. С согласия арендодателя в офисном помещении установлены системы вентиляции и пожарной сигнализации (капитальные вложения в форме неотделимых улучшений).



Работы по достройке, дооборудованию, модернизации — работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

Стоимость капитальных вложений арендатору не возмещается. Может ли он учесть указанные расходы?

Капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, произведенные арендатором *с согласия арендодателя*, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором **в течение срока действия договора аренды** исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств или для капитальных вложений в указанные объекты в соответствии с Классификацией основных средств [1, п. 1 ст. 258].

То есть в рассматриваемой ситуации расходы в виде затрат капитального характера учитываются в целях налогообложения прибыли через амортизацию.

Амортизация начисляется начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором эти капитальные вложения были введены в эксплуатацию, до окончания срока действия договора аренды. По истечении договора аренды арендатор **должен прекратить** начисление амортизации по указанному имуществу.

Таким образом, произведенные организацией капитальные вложения в объекты арендованных основных средств подлежат амортизации **в течение срока действия договора аренды**.

Расходы арендатора в виде капитальных вложений в арендованное имущество, которые в течение срока договора аренды (в том числе при досрочном расторжении договора аренды) не были учтены в целях главы 25 НК РФ, **не могут быть отражены** в составе расходов при исчислении налога на прибыль организаций.

Такова позиция и Минфина России (см., например, письмо от 03.08.2012 № 03-03-06/1/384).

Ситуация 4. Договор аренды расторгнут, и заключен новый. Арендатор с согласия арендодателя, но за свой счет произвел неотделимые улучшения в нежилом помещении. Вправе ли арендатор продолжать учитывать в целях исчисления налога на прибыль расходы по амортизации неотделимых улучшений при заключении нового договора?

Как уже указывалось, капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором **в течение срока действия договора аренды** исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств в соответствии с Классификацией основных средств [1, п. 1 ст. 258].

По окончании срока договора аренды арендатор **должен прекратить** начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений для целей налогообложения.

Если срок полезного использования арендованного объекта больше срока договора аренды, часть стоимости капитальных вложений в виде неотделимых улучшений не будет полностью амортизирована. Несмотря на заключение нового договора аренды, начисление амортизации по неотделимым улучшениям в целях налогообложения прибыли должно быть прекращено с 1-го числа месяца, следующего за месяцем окончания срока действия первого договора аренды. **ППП**

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп.).
2. Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы: утв. постановлением Правительства РФ от 1 янв. 2002 г. № 1 (с изм. и доп.).

об авторе



К.В. Новосёлов

заместитель начальника Контрольного управления ФНС России, государственный советник РФ 3-го класса, кандидат экономических наук, доцент кафедры «Налоги и налогообложение» Финансового университета при Правительстве РФ
avtor2@npi.ru