

Об отдельных вопросах, связанных с капитальными вложениями

По материалам консультаций Коллегии Налоговых Консультантов.

// «Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения в кредитных организациях», №12, 2010 года

Описание ситуации

Банк заключил договор соинвестирования строительства, предметом которого является получение в собственность части площади Объекта в виде нежилой площади, в результате соинвестирования.

Платежным поручением были перечислены денежные средства согласно договору соинвестирования.

В дальнейшем, на основании акта о результатах соинвестирования строительства между сторонами договора и получения разрешения на ввод в эксплуатацию здания, Банку было передано помещение.

В бухгалтерском учете Банка стоимость помещения за вычетом НДС была отражена по счету вложений капитального характера 60701.

Согласно условиям договора соинвестирования Соинвестор получает помещение без отделки. Банком был произведен ремонт данного помещения, стоимость которого была отнесена на увеличение стоимости помещения, полученного в результате договора соинвестирования.

Также Банком было приобретено оборудование для полноценной работы дополнительного офиса.

В первом полугодии 2010г. Банком в данном помещении был открыт Дополнительный офис.

На данный момент свидетельство о праве на собственность Банком не получено, стоимость помещения отражена на счете по учету капитальных вложений и увеличена на стоимость ремонта, произведенного в данном помещении. Банком приобретены: кассовый узел, охранная сигнализация, АТС, система видеонаблюдения и т.д. и приняты на баланс в качестве самостоятельных основных средств, обеспечивающих работу Дополнительного офиса. В ходе доведения помещения до состояния пригодного к использованию Банком также были понесены затраты единовременно списанные на расходы.

В связи с отсутствием у Банка права на собственность данного помещения, в ходе переговоров между сторонами было выдвинуто предложение о заключении долгосрочного договора аренды в счет зачета требований по оплате помещения.

Вопросы

1. Как отразятся в бухгалтерском учете расходы, произведенные на ремонт и дооборудование помещения при заключении договора долгосрочной аренды?
2. Как должно быть отражено то имущество Банка, которое было приобретено для оборудования Дополнительного офиса в упомянутом помещении (в качестве неотделимых улучшений)?
3. Какие обязательства по уплате налогов возникают у Банка в связи с заключением договора долгосрочной аренды? Требуется ли отражение в декларации по налогу на прибыль изменений в связи с заключением данного договора?
4. Какие пути оптимизации уплаты налогов и уменьшения налоговых рисков вы можете предложить?

Мнение консультантов

Порядок бухгалтерского и налогового учета затрат, произведенных на ремонт и дооборудование помещения, а также на приобретение основных средств зависит от конкретных условий договора аренды. Возможные варианты приведены в разделе «Обоснование мнения консультантов».

Обоснование мнения консультантов

По вопросам 1 и 2 (бухгалтерский учет)

Как следует из текста вопроса, Банк заключил договор соинвестирования строительства, в соответствии с которым должен был получить в собственность нежилое помещение. До оформления права собственности были произведены вложения в указанное помещение с целью доведения его до состояния, пригодного к использованию: ремонт, прочие затраты, связанные с ремонтом, затраты на дооборудование.

Указанные операции отражены на балансе Банка следующим образом:

Балансовый счет

Объекты учета на сегодня

60401 «Основные средства (кроме земли)»

Основные средства, приобретенные с целью дооборудования помещения

60601 «Амортизация основных средств»

Начисленная амортизация по основным средствам, приобретенным с целью дооборудования по

60701 «Вложения в сооружение» (строительство), создание (изготовление) и приобретение осн

Средства, перечисленные по договору соинвестирования (за вычетом НДС), затраты на ремонт

70606 «Расходы»

Дополнительные затраты, связанные с доведением помещения до состояния, пригодного к исп

В связи с невозможностью оформления права собственности на рассматриваемые помещения, Банк рассматривает возможность заключения долгосрочного договора аренды этих помещений.

Под договором аренды в гражданском законодательстве понимается договор, в соответствии с которым арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (статья 606 ГК РФ).

По общему правилу для договоров, договор аренды вступает в силу и становится обязательным для сторон с момента его заключения (пункт 1 статьи 425 ГК РФ), однако **стороны вправе установить, что условия заключенного ими договора**

**применяются к
их
отношениям
, возникшим
до заключения договора
(пункт 2 статьи 425 ГК РФ).**

Договор аренды заключается на срок, определенный договором (пункт 1 статьи 610 ГК РФ). Законом не установлены максимальные (предельные) сроки договора аренды нежилых помещений.

По договору аренды арендатор обязан своевременно вносить плату за пользование имуществом (арендную плату). Порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды (пункт 1 статьи 614 ГК РФ). **Арендная плата устанавливается** за все арендуемое имущество в целом или отдельно по каждой из его составных частей **в виде** (пункт 2 статьи 614 ГК РФ):

определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;

установленной доли полученных в результате использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов;

предоставления арендатором определенных услуг;

передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду;

возложения на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества .

Стороны могут предусматривать в договоре аренды сочетание указанных форм арендной платы или **иные формы оплаты аренды.**

Из приведенных норм гражданского законодательства следует, что Банк вправе заключить долгосрочный договор аренды, распространяющий свое действие на правоотношения сторон, имевшие место до заключения такого договора, и устанавливающий арендную плату в виде зачета понесенных Банком затрат по договору соинвестирования и (или) затрат, связанных с доведением помещения до состояния, пригодного к использованию.

Порядок учета основных средств, нематериальных активов и материальных запасов закреплён в Приложении 10 к Положению № 302П (далее по тексту Приложение 10).

Пунктом 1.6 Приложения 10 к установлено, что первоначальной стоимостью имущества, приобретенного за плату, в том числе бывшего в эксплуатации, признается сумма фактических затрат кредитной организации на приобретение, сооружение (строительство), создание (изготовление) и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования. При этом конкретный состав затрат на сооружение (строительство), создание (изготовление), приобретение имущества (в том числе сумм налогов) определяется в соответствии с законодательством Российской Федерации, в том числе нормативными актами Минфина России.

Нормативным актом Минфина России, определяющим конкретный состав затрат организации, подлежащих включению в первоначальную стоимость основного средства, является ПБУ 6/01.

Согласно пункту 8 ПБУ 6/01 фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также **суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования** ;

суммы, уплачиваемые организациям **за осуществление работ по договору** строительного подряда и иным договорам;

суммы, уплачиваемые организациям **за информационные и консультационные услуги**, **связанные с приобретением** основных средств;

таможенные пошлины и таможенные сборы;

невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;

вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;

иные затраты, **непосредственно связанные** с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Таким образом, **затраты** Банка, понесенные **в ходе доведения** помещения до состояния, пригодного к использованию, (кроме общехозяйственных)

следовало отразить

на балансовом счете

60701

, а

не

относить единовременно на

расходы

Статья 623 ГК РФ устанавливает общие правила определения **субъекта права собственности на улучшения**

арендованного имущества и порядок возмещения затрат на неотделимые улучшения:

произведенные арендатором отделимые улучшения арендованного имущества являются его собственностью, если иное не предусмотрено договором аренды (пункт 1);

в случае, когда арендатор произвел за счет собственных средств и с согласия арендодателя улучшения арендованного имущества, не отделимые без вреда для имущества, арендатор имеет право после прекращения договора на возмещение стоимости этих улучшений, если иное не предусмотрено договором аренды (пункт 2);

стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором без согласия арендодателя, возмещению не подлежит, если иное не предусмотрено законом (пункт 3).

Согласно пункту 8.4.4 Приложения 10 капитальные вложения в арендованное имущество отражаются в бухгалтерском учете в порядке, установленном для учета операций по созданию и приобретению основных средств.

В соответствии с пунктом 2.1 Приложения 10 к **основным средствам** относятся, в том числе, **капитальны**

е вложения

в арендованные объекты основных средств,

если в соответствии с

заключенным

договором аренды

эти

капитальные вложения являются

собственностью арендатора

. В этом случае

капитальные вложения учитываются

как

отдельный объект основных средств

с ежемесячным начислением амортизации

по нормам, рассчитанным исходя из срока полезного использования объекта (абзац 2 пункта 8.4.4 Приложения 10).

Если произведенные арендатором **капитальные затраты** в арендованные основные средства

не могут быть

признаны

собств

енностью арендатора

,

то

при вводе их в эксплуатацию

они списываются на счет по учету

расходов

(расходов будущих периодов по другим операциям) (абзац 3 пункта 8.4.4 Приложения 10).

В том случае, **если капитальные вложения будут возмещены** арендодателем в составе арендной платы, то

до момента возмещения их следует учитывать на балансовом счете № 60312

«Расчеты с поставщиками, подрядчиками и покупателями» (абзац 4 пункта 8.4.4 Приложения 10).

Из приведенных норм следует, что затраты Банка, понесенные по договору соинвестирования, в части, подлежащей возмещению в составе арендной платы, до момента возмещения отражаются в бухгалтерском учете Банка на балансовом счете 60312. Указанные затраты в части, не подлежащей возмещению, относятся на расходы единовременно либо учитываются на счетах расходов будущих периодов с последующим отнесением на расходы равномерно в течение всего срока аренды.

Порядок бухгалтерского учета дооборудования помещений (в отношении каждой единицы в отдельности: кассовый узел, охранная сигнализация, АТС, система видеонаблюдения и т.п.) зависит от того, можно ли признать такое дооборудование отдельным (неотделимым) улучшением. Как следует из текста вопроса, Банк считает такие улучшения неотделимыми. В этом случае затраты, понесенные на дооборудование:

учитываются на балансовом счете 60312 до момента их возмещения, если договор аренды предполагает такое возмещение;

относятся на расходы будущих периодов если договор аренды не предполагает их возмещения.

Если какие-то из элементов дооборудования (затраты на приобретение которых не будут возмещены) могут быть признаны **отделимыми улучшениями**, они учитываются как основные средства на балансовом счете

60401

с момента их ввода в эксплуатацию. Амортизация по таким основным средствам начисляется в общеустановленном порядке.

Таким образом, после заключения договора аренды в зависимости от его условий на балансе Банка будет отражено:

Балансовый счет (в зависимости от условий договора аренды)

Объекты учета после заключения договора аренды

затраты возмещаются

затраты не возмещаются

60312

70606 либо 61403

Средства, перечисленные по договору соинвестирования

60312

70606 либо 61403

Затраты на ремонт и дополнительные затраты, связанные с доведением помещения до состоя

60312

70606 либо 61403

Затраты на дооборудование помещения (приобретение основных средств), в части, признанной

60401

Затраты на дооборудование помещения (приобретение основных средств), в части, признанной

Для того, чтобы привести бухгалтерский учет в соответствие с заключенным договором аренды, необходимо сделать следующие проводки:

А) для возмещаемых затрат:

На сумму затрат, понесенных по договору соинвестирования и на ремонт

Дт 60312 Кт 60701

На сумму прочих затрат, понесенных с целью доведения помещения до состояния, пригодного к

Дт 60312 Кт 70606

либо

Дт 60701 Кт 70606 Дт 60312 Кт 60701

На стоимость основных средств, которыми было дооборудовано помещение

Дт 60312 Кт 60401

На сумму начисленной амортизации

Дт 60601 Кт 70606

Б) для невозмещаемых затрат:

Средства, перечисленные по договору соинвестирования, затраты на ремонт помещения

Основные средства (в части неотделимых улучшений)

Дт 60701

Дт 60401

Кт 70606 (или 61403)

На сумму начисленной амортизации

Дт 60601 Кт 70606

По вопросам 1 и 2 (налоговый аспект)

При определении налоговой базы по налогу на прибыль налогоплательщик российская организация уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов в порядке, предусмотренном Главой 25 НК РФ.

При этом статьей 252 НК РФ предусмотрены критерии, в соответствии с которыми осуществленные затраты (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ) признаются расходами для целей налогообложения и учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Так, расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под **обоснованными** расходами понимаются **экономически оправданные затраты**, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами, произведенными на территории Российской Федерации, понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы.

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Как следует из текста вопроса, на текущий момент сложилась ситуация, когда Банк осуществил вложения в помещение, не арендуемое им и не принадлежащее ему ни на праве собственности, ни на другом вещном праве. Таким образом, по сути, **Банк безвозмездно осуществлял вложения** в нежилое помещение, действуя в интересах третьего лица.

Согласно подпункту 16 статьи 270 НК РФ **расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей, не учитываются при определении налоговой базы** по налогу на прибыль.

В ходе подготовки ответа на вопрос Банка консультантами была получена информация, что имеется возможность заключения договора долгосрочной аренды рассматриваемого нежилого помещения, распространяющего свое действие на правоотношения сторон, имевшие место с момента начала осуществления вложений в это помещение.

В этом случае, по нашему мнению, понесенные затраты могут быть признаны обоснованными. Например, такое мнение выражают специалисты Минфина РФ (например, письмо от 15 февраля 2007г. № 030306/2/26): **«Главой 25 НК РФ не предусмотрено ограничений**

по вопросу

отнесения расходов

, связанных с организацией структурного подразделения банка и

осуществленных

банком

до момента начала

осуществления

деятельности

указанными

подразделениями

, к расходам, учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль».

Аналогичные выводы содержатся в Письме УФНС России по г. Москве от 03.07.2007г. № 2012/062179 «Об учете в целях налогообложения прибыли расходов организации по созданию филиала, если они понесены до начала осуществления деятельности этого филиала», Письме УФНС России по г. Москве от 01.06.2007г. № 2012/51660.

В состав расходов, связанных с производством и реализацией входят, в том числе,

суммы начисленной амортизации (подпункт 3 пункта 1 статьи 253 НК РФ).

В целях налогообложения прибыли амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

В частности, **амортизируемым имуществом признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя**

(абзац 4 статьи 256 НК РФ). Указанные капитальные вложения в арендованные объекты основных средств амортизируются в следующем порядке (пункт 1 статьи 258 НК РФ):

капитальные вложения, **стоимость** которых **возмещается** арендатору арендодателем, **амортизируются арендодателем** ;

капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, **стоимость** которых **не возмещается** арендодателем, **амортизируются арендатором** КОТ
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, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

Пункт 1 статьи 257 НК РФ устанавливает порядок определения стоимости основного средства в целях налогового учета: **первоначальная стоимость** основного средства **определяется как сумма расходов на его приобретение**

(а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, либо выявлено в результате инвентаризации, как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с пунктами 8 и 20 статьи 250 НК РФ), сооружение, изготовление, доставку

и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

Из текста вопроса следует, что на настоящий момент в налоговом учете Банка операции, связанные с рассматриваемым помещением, отражены следующим образом:

средства, выплаченные по договору соинвестирования, а также затраты на ремонт отражены в качестве вложений в основные средства (аналог в бухгалтерском учете балансовый счет 60701). Такие вложения не учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии с подпунктом 5 статьи 270 НК РФ;

оборудование отражено в качестве основных средств и амортизируется в порядке, установленном статьями 258-259 НК РФ;

дополнительные затраты, связанные с доведением помещения до состояния, пригодного к использованию, учтены как расходы в том отчетном периоде, в котором были понесены.

Из приведенных выше норм налогового законодательства следует, что в налоговом учете, как и в бухгалтерском, затраты Банка, единовременно признанные им в качестве расходов, следовало включить в стоимость капитальных вложений в помещение.

Налоговой учет рассматриваемых в тексте вопроса затрат зависит от условий договора аренды. Ниже схематично представлен порядок налогового учета затрат Банка:

Порядок налогового учета

Объект учета после заключения договора аренды

затраты возмещаются

затраты не возмещаются

дебиторская задолженность

амортизируемые основные средства

Средства, перечисленные по договору соинвестирования

дебиторская задолженность

амортизируемые основные средства

Затраты на ремонт и дополнительные затраты, связанные с доведением помещения до состояния

дебиторская задолженность

амортизируемые основные средства

Затраты на дооборудование помещения (приобретение основных средств), в части, признанной

амортизируемые основные средства

Затраты на дооборудование помещения (приобретение основных средств), в части, признанной

Таким образом, в связи с заключением договора аренды использовавшийся ранее порядок налогового учета приведет к занижению налоговой базы.

Если затраты на дооборудование помещения (приобретение и установка основных средств) **не будут возмещены** (вне зависимости от признания или не признания их неотделимыми), то в налоговом учете эти основные средства

амортизируются Банком

в течение срока действия договора аренды исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованного объекта основных средств или для капитальных вложений в указанные объекты в соответствии с классификацией основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации (пункт 1 статьи 258 НК РФ). Соответственно,

изменений в величине

налоговой

базы

в связи с заключением договора аренды в этом случае

не будет

.

В то же время учитывая, что **затраты, понесенные при дооборудовании помещения** были неправомерно признаны единовременно в составе расходов предшествующих отчетных периодов 2010 года, их

следует восстановить

.

Если в соответствии с договором аренды все затраты, понесенные Банком, будут возмещены, то в налоговом учете (как и в бухгалтерском) расходов не возникает. Возникнет дебиторская задолженность (аналог балансового счета 60312 в бухгалтерском учете). Учитывая, что Банк отнес единовременно на расходы затраты, связанные с дооборудованием помещения, а также, что в настоящее время Банк учитывает основные средства (а, следовательно, и их амортизацию), которыми это помещение было дооборудовано, база по налогу на прибыль была занижена на сумму этих затрат.

В соответствии с пунктом 1 статьи 81 НК РФ при обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих **к занижению суммы налога**, подлежащей уплате, **налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию** и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию.

В соответствии со статьей 313 НК РФ налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Налоговый учет – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ. Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Следовательно, Банку следует внести изменения в соответствующие налоговые регистры, на их основе – в налоговые декларации за соответствующие отчетные периоды 2010 года.

Обращаем внимание, что в любом случае рассматриваемые затраты могут быть учтены при исчислении базы по налогу на прибыль только в том случае, если договор аренды

будет распространять свое действие на период, в котором эти затраты осуществлялись.

Документы и литература

1. **ГК РФ** Гражданский кодекс Российской Федерации (ч. I) от 30.11.1994г. № 51ФЗ, (ч. II) от 26.01.1996г. № 14ФЗ, (ч. III) от 26.11.2001г. № 146ФЗ, (ч. IV) от 18.12.2006г. № 230ФЗ;
2. **НК РФ** Налоговый кодекс Российской Федерации (ч. I) от 31.07.98г. № 146ФЗ и (ч. II) от 05.08.2000г. № 117ФЗ;
3. **Положение № 302П** Положение Банка России от 26.03.2007г. № 302П «О правилах ведения бухгалтерского учёта в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации»;
4. **ПБУ 6/01** Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт основных средств», утверждённое Приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 30.03.2001г. № 26н.