Таблица 6. **Учет у арендатора**

|  |  |
| --- | --- |
| **Вид учета/налога** | **Порядок учета/налогообложения** |
| **1** | **2** |
| **Создание улучшений** | |
| Бухгалтерский учет, налог на прибыль, НДС – см. соответствующие разделы ситуации 2 для арендатора | |
| **Передача улучшений арендодателю** | |
| Бухгалтерский учет | При возврате арендодателю объекта ОС с неотделимыми или отделимыми улучшениями арендатор списывает с баланса несамортизированную стоимость таких улучшений, которая учитывалась у него на субсчете **117** «Прочие необоротные материальные активы», на субсчета:  – **286** «Необоротные активы и группы выбытия, содержащиеся для продажи», а затем на субсчет **943** «Себестоимость реализованных производственных запасов» (или **977** «Прочие расходы деятельности») – на сумму остаточной стоимости объекта. При этом арендатор отражает доход от продажи улучшений в сумме полученной компенсации на субсчете **712** «Доход от реализации прочих оборотных активов» (или **746** «Прочие доходы»);  – **132** «Износ прочих необоротных материальных активов» – на сумму износа.  Если к моменту возврата объекта балансовая стоимость его улучшений полностью самортизирована (остаточная стоимость равна нулю), то списание улучшений отразится записью Дт **132** «Износ прочих необоротных материальных активов» – Кт **117** (без применения счетов класса 9) |
| Налог на прибыль | Как разъясняют специалисты ГФС (см., например, ИНК № 2559; ОИР, категория 102.05), в период возврата объекта аренды арендатор должен финансовый результат отчетного периода:  – увеличить на сумму недоамортизированной части расходов на улучшение арендованных ОС, определенную по правилам бухучета;  – уменьшить на сумму недоамортизированной части расходов на улучшение арендованных ОС, рассчитанную с учетом положений ст. 138 НК.  Таким образом, **по мнению контролирующего органа**, при передаче арендодателю неотделимых улучшений арендованного объекта арендатор должен применять налоговые правила абзаца четвертого п. 138.1 НК и абзаца третьего п. 138.2 НК, которые установлены для ликвидации или продажи объекта ОС |
| НДС | Специальных правил обложения НДС операции по возврату объектов аренды с улучшениями в НК нет, а контролирующий орган в своих разъяснениях рассматривает эту операцию для целей НДС как предоставление арендатором услуги по улучшению объекта ОС (Письмо № 2101; ИНК № 521; ОИР, категория 101.04).  При этом, **по мнению ГФС**, при передаче улучшений арендодателю арендатор должен начислить налоговые обязательства по НДС в соответствии с п. 188.1 НК. То есть если арендодатель компенсирует арендатору расходы на улучшение объекта аренды, такая операция рассматривается как отдельный объект налогообложения и облагается НДС по основной ставке исходя из цены, определенной в договоре, но не ниже:  – цены приобретения товаров (услуг), использованных для улучшения объекта аренды – если улучшение было произведено силами привлеченного арендатором подрядчика,  – обычной цены – если улучшение было произведено силами самого предприятия (такая обычная цена может быть определена на дату передачи улучшений с учетом их амортизации).  **Мы считаем**, что в данном случае при определении верхней границы базы налогообложения нужно привязываться не к услугам, а к необоротным активам (поскольку улучшение является необоротным активом и в бухучете, и для целей налога на прибыль). Поэтому база налогообложения должна определяться в размере договорной стоимости улучшений, но не ниже их балансовой (остаточной) стоимости на начало периода, в котором улучшения передаются арендодателю |