

Договор аренды, который сэкономит налоги при осуществлении неотделимых улучшений



Максим Лавров,
адвокат VEGAS LEX

Как документ позволит сэкономить.

Большинство компаний, арендующих офисные помещения, адаптируют их в соответствии со своими корпоративными стандартами, требованиями к уровню безопасности и технической оснащённости. Зачастую значительное количество изменений арендуемого помещения являются неотделимыми улучшениями такого имущества. Правильность документального оформления на стадии согласования неотделимых улучшений позволит не только избежать конфликтных ситуаций между сторонами, заключившими договор аренды, но и избежать налоговых претензий.

Налоговая нагрузка арендодателя и арендатора зависит от ряда факторов. В частности, от наличия согласия арендодателя на производство неотделимых улучшений и решения вопроса о том, воз-

мещается ли арендатору их стоимость. Чаще всего стоимость неотделимых улучшений не возмещается.

При этом основной спорный момент возникает при прекращении договора аренды. Когда неотделимые улучшения, стоимость которых не возмещалась арендодателем, передаются на его баланс. Зачастую официальные органы уверены, что при этом происходит безвозмездная передача результатов работ. Следовательно, передача арендатором арендодателю неотделимых улучшений облагается НДС (письма от 29.08.08 № 03-07-11/290, от 05.11.09 № 03-07-11/282). Разубедить их в этом поможет грамотно составленный договор аренды.

Дело в том, что неотделимые улучшения арендатор выполняет исключительно для собственных нужд, в своих интересах, они необходимы для осуществления его собственной деятельности. Кроме того, они изначально являются собственностью арендодателя (п. 4 ст. 623 ГК РФ). Поэтому при возврате имущества перехода права собственности не происходит. Суды поддерживают такую логику, исходя из того, что при возвра-

те улучшенного имущества не возникает факта реализации в смысле статьи 39 НК РФ (постановления федеральных арбитражных судов Северо-Кавказского от 27.07.11 № А53-19081/2010, Северо-Западного от 20.05.10 № А56-66260/2009 округов).

Налоговый кодекс прямо предусматривает, что для целей налога на прибыль не учитываются доходы в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором (подп. 32 п. 1 ст. 251 НК РФ, письмо УФНС России по г. Москве от 29.11.06 № 20-12/105055.1). Однако сложнее обстоит ситуация, когда арендодателем выступает физическое лицо — в главе 23 НК РФ аналогичных положений нет. Поэтому чиновники Минфина России и считают, что стоимость безвозмездно переданного неотделимого улучшения является доходом физического лица в натуральной форме (письмо от 13.03.09 № 03-11-06/2/39). Арендатор, в свою очередь, как налоговый агент обязан будет удержать налог и перечислить его в бюджет (ст. 226 НК РФ).

По аналогии с НДС, чтобы доказать отсутствие у арендодателя налоговой базы по НДС, необходимо документально подтвердить, что он не получил доход в натуральной форме в связи с произведенными арендатором неотделимыми улучшениями, так как фактически эти улучшения ему не требовались и не принесли никакой экономической выгоды. А были произведены в интересах арендатора, приведившего арендо-

www.nalogplan.ru



На нашем сайте все подписчики могут скачать шаблон договора аренды нежилого помещения в формате Word.

ванное помещение в состоянии, в котором оно пригодно для осуществления его производственной функции (постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 01.12.10 № А56-95584/2009).

Еще один спорный момент связан с амортизацией неотделимых улучшений у арендатора. Напомним, что право на амортизацию возникает у арендатора, если неотделимые улучшения произведены с согласия собственника помещения, а их стоимость последним не возмещается (п. 1 ст. 258 НК РФ). Начислять амортизацию арендатор при этом вправе в течение срока действия договора аренды. Если договор аренды заканчивается, с точки зрения налоговой экономии целесообразно пролонгировать действующий договор аренды либо подписать дополнительное соглашение к нему, нежели заключить новый. Тогда компания сможет продолжать начисление амортизации в установленном порядке.

Как правило, срок действия договора аренды короче, чем срок полезного использования неотделимых улучшений. Поэтому арендаторы стремятся воспользоваться правом на амортизационную премию (абз. 2 п. 9 ст. 258 НК РФ). Однако,

Фрагмент договора аренды, закрепляющего выгодные условия о неотделимых улучшениях

Договор аренды нежилого помещения

г. Москва

«10» января 2012 года

ООО «Компания» в лице генерального директора Иванова И.И., именуемое далее «Арендодатель», с одной стороны, и ООО «Компания-1» в лице генерального директора Петрова П.П., именуемое далее «Арендатор», с другой стороны, заключили настоящее соглашение о нижеследующем.

<...>

5. Улучшения, отделимые и не отделимые от объекта.

5.1. **Неотделимые улучшения объекта производятся Арендатором с письменного согласия Арендодателя, которым Арендодатель согласовывает сроки, объем и стоимость производимых Арендатором капитальных вложений в форме неотделимых улучшений в объект.**

важно

Это подтвердит согласие арендодателя на производство неотделимых улучшений

5.2. Неотделимые улучшения объекта производятся Арендатором за счет собственных средств.

5.3. **Стоимость капитальных вложений в форме неотделимых улучшений, произведенных Арендатором, не подлежит возмещению Арендодателем в случае прекращения действия настоящего договора по любому основанию.**

суть расхода

Обоснует расходы арендатора в течение срока действия договора аренды

5.4. Капитальные вложения в форме неотделимых улучшений объекта производятся Арендатором в своих интересах и являются необходимыми исключительно для осуществления его деятельности.

5.5. **Арендодатель не является заказчиком работ по производству неотделимых улучшений. Арендатор осуществляет неотделимые улучшения в арендуемый объект исключительно для собственных нужд.**

безопасность

Это докажет незаинтересованность арендодателя в улучшениях

5.6. В силу статьи 623 ГК РФ неотделимые улучшения изначально являются собственностью Арендодателя.

<...>

Генеральный директор ООО «Компания»  И.И. Иванов

Генеральный директор ООО «Компания-1»  П.П. Петров

по мнению Минфина России, произведенные арендатором неотделимые улучшения являются неотъемлемой частью арендованного имущества и не остаются на балансе у арендатора, поэтому правила применения амортизационной премии на арендатора не распространяются (письмо от 12.10.11 № 03-03-06/1/663).

В то же время некоторые судьи, напротив, приходят к выводу об обоснованности включения сумм амортизационной премии по капитальным вложениям в расходы, учитываемые при расчете налога на прибыль (постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 02.02.11 № КА-А40/15635-10).

В каком виде составляется. Порядок производства неотделимых улучшений и финансирования работ по их созданию прописывается в договоре аренды нежилого помещения. Если же на момент совершения сделки данные условия не были оговорены вовсе, стороны могут сделать это, подписав дополнительное соглашение к договору аренды.

Что обязательно должно быть в документе. Для получения арендатором возможности начисления амортизации на стоимость неотделимых улучшений необходимо заручиться согласием арендодателя на производство капитальных вложений. Это согласие должно прямо вытекать из условий договора аренды. Так же как и отсутствие компенсации арендодателем стоимости капитальных вложений.

Также необходимым для исключения налогового риска условием договора является то, что арендатор производит неотделимые улучшения с целью их использования в собственных интересах, не преследуя цели последующей безвозмездной передачи таких улучшений арендодателю. Это подтвердит отсутствие объекта обложения НДС у арендатора. А также доходов в натуральной форме в случае, если арендодателем выступает физическое лицо.

Дополнительные меры безопасности. Претензии налоговиков при передаче арендатором неотделимых улучшений арендодателю, касающиеся возникновения объекта обложения НДС у арендатора и обязанности удержания НДС у арендодателя, могут быть минимизированы предоставлением дополнительных доказательств. Например, акта обследования состояния объекта комиссией в составе арендатора и арендодателя с заключением о возможности переустройства объекта. Этот документ подтвердит несоответствие помещений техническим требованиям арендатора.

Покажут неизбежность внесения изменений в арендованное имущество рабочий проект изменений помещения и заключение независимой экспертизы о характере, целях выполненных работ по производству неотделимых улучшений. Также могут оказаться полезными дефектная ведомость на проведение ремонтных работ, сметы затрат и первичные документы подрядчика. Они подтвердят реальность работ.