

ИНФОРМАЦИОННОЕ ПИСЬМО

Особенно актуально

ДЛЯ ОРГАНИЗАЦИЙ, КОТОРЫЕ АРЕНДУЮТ ПОМЕЩЕНИЯ И ПРОИЗВОДЯТ В НИХ ОТДЕЛИМЫЕ И НЕОТДЕЛИМЫЕ УЛУЧШЕНИЯ

Капитальные вложения - затраты на реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение (на улучшение) объекта. Они учитываются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" и впоследствии (после окончания работ) включаются в стоимость основных средств (Инструкция по применению Плана счетов, п. 27 ПБУ 6/01). Капитальные вложения в арендованные объекты признаются основными средствами. На это прямо указывают абз. 2 п. 5 ПБУ 6/01 и абз. 2 п. 3 Методических указаний. Следовательно, они облагаются налогом на имущество на общих основаниях (п. 1 ст. 374 НК РФ).

Капитальные вложения, произведенные арендатором, учитываются в составе его основных средств, если по условиям договора аренды они признаются собственностью арендатора (абз. 2 п. 5 ПБУ 6/01 и абз. 2 п. 3, абз. 8 п. 10, п. 35 Методических указаний).

Таким образом, порядок отражения капитальных вложений в составе основных средств у сторон договора аренды зависит от того, в чьей собственности они находятся.

Все улучшения арендованного имущества подразделяются на два вида - отдельные и неотделимые (ст. 623 ГК РФ). В зависимости от этого и определяется их собственник.

Отделимые улучшения - самостоятельные вещи, которые можно использовать отдельно от арендованного имущества. Иначе говоря, это то, что арендатор может забрать с собой, не испортив (не повредив) при этом предмет аренды (ст. 623 ГК РФ).

Например, это могут быть навесной кондиционер в арендованном здании, разборный подиум в выставочном зале и т.д.

По общему правилу отдельные улучшения принадлежат арендатору. Но в договоре может быть предусмотрено, что они переходят в собственность арендодателя (п. 1 ст. 623 ГК РФ).

Поскольку отдельное улучшение - это самостоятельный объект права собственности (отдельная вещь), сложностей с отражением таких капитальных вложений в составе основных средств возникнуть не должно.

Так, если собственником отдельных улучшений является арендатор, он учитывает их на своем счете 01 сразу после введения в эксплуатацию.

Это обычные основные средства, поэтому **вопрос об их включении в налоговую базу по налогу на имущество решается в общем порядке, в зависимости от того, что представляют собой эти улучшения.** При этом не важно, какое имущество является объектом аренды - движимое или недвижимое.

Если принятые к учету после **1 января 2013 г.** улучшения являются движимым имуществом (а в подавляющем большинстве случаев это именно так), то они **налогом на имущество не облагаются.**

Например, организация, арендующая офисные помещения (недвижимое имущество), установила в них кондиционеры. Кондиционеры являются отдельными улучшениями, принимаются к учету арендатором в составе собственных основных средств и, без сомнения, являются движимым имуществом. Если все это произошло после 1 января 2013 г., то эти кондиционеры налогом на имущество у арендатора не облагаются.

Аналогичной позиции придерживается и Минфин России (Письмо от 11.04.2013 N 03-05-05-01/11960).

Неотделимые улучшения - улучшения, которые нельзя отделить от предмета аренды без вреда для него (ст. 623 ГК РФ). Например, к ним относится внутренняя силовая электрическая проводка в здании.

Положениями ГК РФ не определено, кто является собственником неотделимых улучшений (ст. 623 ГК РФ). А значит, арендатор и арендодатель сами вправе определить это.

При этом вопрос о том, нужно ли включать их стоимость в налоговую базу по налогу на имущество, решается в зависимости от того, какое имущество является предметом аренды - движимое или недвижимое.

Соответственно, если арендуется движимое имущество, то произведенные арендатором неотделимые улучшения также квалифицируются как движимое имущество и налогом на имущество у арендатора не облагаются.

Если же объектом аренды является недвижимое имущество, то и неотделимые улучшения, произведенные арендатором, также следует считать недвижимым имуществом.

Учитывая изложенное, все неотделимые улучшения арендованного недвижимого имущества, произведенные арендатором за свой счет (независимо от того, когда они завершены - до 1 января 2013 г. или после этой даты), включаются им в состав собственных основных средств **и облагаются налогом на имущество** до их выбытия.

Капитальные вложения нужно отличать от текущих затрат на поддержание имущества в рабочем состоянии. Последние списываются на расходы того периода, в котором они осуществлены, и в стоимости основного средства не учитываются. Это следует из п. 27 ПБУ 6/01 и абз. 3 п. 7 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н.

Такие затраты налогом на имущество не облагаются (п. 1 ст. 374 НК РФ).

Таким образом, чтобы избежать рисков в части налогообложения налогом на имущество рекомендуем иметь соответствующее заключение технических специалистов организации или подрядчиков о том, что:

Произведенные улучшения являются отделимыми, или были осуществлены затраты на поддержание имущества в рабочем состоянии.