Эксперты Системы Главбух

**Ваш вопрос от 24.04.2017** *«Добрый день! Просим дать ответ на следующий вопрос. Наше акционерное общество сдает в аренду имущество, за которое получает арендную плату.Можно ли осуществлять модернизацию арендаторами с согласия арендодателя в счет арендной платы, не производя взаимозачета, т.е. арендодатель будет возмещать данные расходы арендатору по модернизации, но не денежными средствами, а за счет уменьшения арендной платы.»*

**Отвечает Ульянова,** эксперт

Да, можно, но взаимозачет сделать все равно придется, ведь встречные обязательства в такой ситуации у Вас возникают. Форма оплаты – деньгами или в счет арендной платы – значения не имеет.

В данном случае модернизацию можно считать неотделимыми улучшениями арендованного имущества. Неотделимые улучшения, которые относятся к реконструкции или модернизации объекта аренды, оформите актом, например, по форме № ОС-3, утвержденной постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7. Кроме того, данные о реконструкции или модернизации объекта внесите в инвентарную карточку. Ее можно заполнить по форме № ОС-6.

При этом увеличьте балансовую стоимость объекта аренды на проведенные работы в составе расходов на реконструкцию или модернизацию (п. 27 ПБУ 6/01).

Если стоимость произведенных работы по модернизации компенсируется арендатору, в учете у Вас будут проводки:

Дебет 62 Кредит 91-1 (90-2) – начислен доход от сдачи имущества в аренду;

Дебет 08 Кредит 76 (60) – отражены в составе капитальных вложений произведенные арендатором неотделимые улучшения в объект аренды;

Дебет 01 субсчет «Имущество, переданное в аренду» Кредит 08

– увеличена балансовая стоимость арендованного имущества на стоимость произведенных арендатором улучшений.

Дебет 76 (60) Кредит 62 – сделан зачет встречных обязательств на сумму модернизации переданного в аренду имущества в счет арендной платы.

Подробнее об этом в рекомендациях Системы Главбух.

**Обоснование***(Цветом выделена информация, которая поможет Вам принять правильное решение)*

**Из рекомендации   
Олега Хорошего,** начальника отдела налога на прибыль организаций департамента налоговой и таможенной политики Минфина России

*1. [Относится ли реконструкция (модернизация, дооборудование, достройка) к отделимым улучшениям арендованного имущества в целях бухучета и налогообложения](http://www.1gl.ru/" \l "/document/12/67841/)*

Да, относится, если результат реконструкции (модернизации) отделим от объекта аренды.

По нормам гражданского законодательства улучшения – это новые дополнительные свойства имущества, без которых арендованное имущество существовало и могло использоваться по назначению (ст. [623](http://www.1gl.ru/#/document/99/9027703/ZAP23943GJ/), [616](http://www.1gl.ru/#/document/99/9027703/ZAP1SJU3D7/) ГК РФ). Реконструкция (модернизация, дооборудование, достройка) также отнесена к работам, в результате которых имущество приобретает новые или дополнительные свойства (увеличение производственных мощностей, пропускной способности и т. д.) ([письмо Минфина СССР от 29 мая 1984 г. № 80](http://www.1gl.ru/#/document/99/9004764/)). Таким образом, работы по реконструкции (модернизации, дооборудованию, достройки) арендованного имущества можно рассматривать как его улучшение. Поэтому, если результат таких капитальных вложений отделим от объекта аренды – это отделимое улучшение ([ст. 623 ГК РФ](http://www.1gl.ru/#/document/99/9027703/ZAP23943GJ/)). В обратном случае результат работ по реконструкции (модернизации) относится к неотделимым улучшениям арендованного имущества.

Такие выводы действуют как для целей бухучета, так и налогообложения (ст. [1](http://www.1gl.ru/#/document/99/902316088/ZAP1VPU3EC/) и [4](http://www.1gl.ru/#/document/99/902316088/ZA00MPC2O0/) Закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ, [п. 1 ст. 11](http://www.1gl.ru/#/document/99/901714421/ZAP1SS83BO/) и [п. 2 ст. 257](http://www.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP2AAA3MI/) НК РФ, [письмо Минфина России от 23 ноября 2006 г. № 03-03-04/1/794](http://www.1gl.ru/#/document/99/902018733/)).

<…>

**Из рекомендации   
Олега Хорошего,** начальника отдела налога на прибыль организаций департамента налоговой и таможенной политики Минфина России

*2. Как арендодателю отразить в бухучете и при налогообложении неотделимые улучшения арендованного имущества*

<…>

**Бухучет**

Порядок бухучета неотделимых улучшений, полученных на баланс арендодателя, зависит от двух факторов:  
– порядка учета неотделимых улучшений (как самостоятельный объект имущества или как капитальные вложения в объект аренды);  
– условий проведения улучшений (компенсируются они арендатору или нет).

Если арендодатель принял решение учесть неотделимые улучшения как самостоятельный объект имущества, включите его в состав основных средств ([п. 4 ПБУ 6/01](http://www.1gl.ru/#/document/99/901784528/ZA01NTM3DC/), [абз. 2](http://www.1gl.ru/" \l "/document/99/901877931/ZAP2BGU3HC/" \o "[#117] По завершении работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств затраты, учтенные на счете учета вложений во внеоборотные активы, либо увеличивают первоначальную стоимость этого объекта...) п. 42 Методических указаний, утвержденных [приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н](http://www.1gl.ru/#/document/99/901877931/)**).**

<…>

Если арендодатель принял решение не учитывать неотделимые улучшения в качестве самостоятельного объекта имущества, то на затраты, связанные с их производством, увеличьте балансовую стоимость объекта аренды (например, в составе расходов на реконструкцию или модернизацию) ([п. 27 ПБУ 6/01](http://www.1gl.ru/#/document/99/901784528/ZA021643GG/)).

Если стоимость произведенных работ компенсируется арендатору, в учете сделайте запись:

Дебет 08 Кредит 76 (60)  
– отражены в составе капитальных вложений произведенные арендатором неотделимые улучшения в объект аренды;

Дебет 01 субсчет «Имущество, переданное в аренду» Кредит 08   
– увеличена балансовая стоимость арендованного имущества на стоимость произведенных арендатором улучшений.

Если арендодатель не компенсирует арендатору стоимость произведенных работ, в учете отразите такие проводки:

Дебет 08 Кредит 98-2  
– отражены безвозмездно произведенные арендатором улучшения в составе капитальных вложений в объект аренды;

Дебет 01 Кредит 08   
– увеличена балансовая стоимость арендованного имущества на стоимость безвозмездно произведенных арендатором улучшений.

Такой порядок подтверждает Инструкция к плану счетов (счета [08](http://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZA02E343IU/), [01](http://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZA023063EK/) и [98-2](http://www.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZA02GVC3IA/)).

Неотделимые улучшения, которые относятся к реконструкции или модернизации объекта аренды, оформите актом, например, по [форме № ОС-3](http://www.1gl.ru/#/document/140/500/), утвержденной [постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7](http://www.1gl.ru/#/document/99/901852019/). Кроме того, данные о реконструкции или модернизации объекта внесите в инвентарную карточку. Ее можно заполнить по [форме № ОС-6](http://www.1gl.ru/#/document/140/512/).

<…>

Пример отражения в бухучете арендодателя неотделимых улучшений, проведенных с его согласия арендатором. Неотделимые улучшения увеличивают стоимость имущества, переданного в аренду, и компенсируются арендатору

Одним из видов деятельности ООО «Альфа» является сдача в аренду основных средств. В январе «Альфа» сдала в аренду производственное помещение.

В марте арендатор с согласия арендодателя заменил в помещении вентиляционную систему на более новую. Данную систему нельзя демонтировать без ущерба для помещения, поэтому ее следует считать неотделимым улучшением. Сумма затрат на замену составила 186 000 руб.

В соответствии с договором неотделимые улучшения переходят в собственность арендодателя сразу по окончании работ. «Альфа» приняла решение увеличить на стоимость новой системы балансовую стоимость помещения.

В бухучете организации сделаны следующие записи.

В марте:

Дебет 08 Кредит 76  
– 186 000 руб. – отражены в составе капитальных вложений произведенные арендатором неотделимые улучшения в объекте аренды;

Дебет 19 Кредит 76  
– 33 480 руб. (186 000 руб. × 18%) – отражен входной НДС, предъявленный арендатором со стоимости улучшений;

Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 19  
– 33 480 руб. – предъявлен к вычету входной НДС;

Дебет 01 субсчет «Имущество, переданное в аренду» Кредит 08  
– 186 000 руб. – увеличена балансовая стоимость помещения на затраты, связанные с производством неотделимых улучшений;

Дебет 76 Кредит 51  
– 219 480 руб. (186 000 руб. + 33 480 руб.) – оплачена арендатору стоимость неотделимых улучшений.

<…>

**ОСНО: налог на прибыль**

Если арендодатель в соответствии с договором компенсирует арендатору затраты на неотделимые улучшения, то он получает право их амортизировать ([п. 1 ст. 258](http://www.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP1VJQ3GH/)и [п. 1 ст. 256](http://www.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP28UG3K7/) НК РФ).

Стоимость приобретенных у арендатора неотделимых улучшений увеличивает балансовую стоимость имущества, переданного в аренду (например, в составе расходов на его реконструкцию или модернизацию) ([п. 2 ст. 257 НК РФ](http://www.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP2AAA3MI/)). [Амортизируйте](http://www.1gl.ru/#/document/11/16921/) данные активы в общей стоимости имущества, сданного в аренду ([п. 1 ст. 256 НК РФ](http://www.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP28UG3K7/)). Амортизацию неотделимых улучшений арендодатель вправе начислять начиная с месяца, следующего за тем, в котором эти улучшения были введены в эксплуатацию. Это следует из положений [пункта 3](http://www.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP1O2G3CM/) статьи 259.1 и [пункта 6](http://www.1gl.ru/#/document/99/901765862/XA00M702MR/) статьи 259.2 Налогового кодекса РФ.

Такие правила в равной мере действуют как при применении организацией метода начисления, так и при использовании кассового метода ([п. 3 ст. 272](http://www.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP24M03IH/), [подп. 2 п. 3 ст. 273](http://www.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP2AFO3N4/), [п. 3 ст. 259.1](http://www.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP1O2G3CM/) и [п. 6 ст. 259.2](http://www.1gl.ru/#/document/99/901765862/XA00M702MR/) НК РФ). Подробнее об этом см.:  
– [Как провести и отразить в бухучете и при налогообложении реконструкцию основных средств](http://www.1gl.ru/#/document/11/16586/);  
– [Как провести и отразить в бухучете и при налогообложении модернизацию основных средств](http://www.1gl.ru/#/document/11/16371/), [Как провести и отразить в бухучете и при налогообложении достройку (дооборудование) основных средств](http://www.1gl.ru/#/document/11/12840/).

Из-за разницы в моментах признания стоимости неотделимых улучшений в расходах в бухучете и при расчете налога на прибыль могут возникнуть [вычитаемые временные разницы](http://www.1gl.ru/#/document/113/100/) ([п. 11 ПБУ 18/02](http://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/ZA02DOQ3LO/)). Они ведут к образованию [отложенного налогового актива](http://www.1gl.ru/#/document/113/101/) ([п. 14 ПБУ 18/02](http://www.1gl.ru/#/document/99/901835069/ZA0290U3J0/)).

<…>