



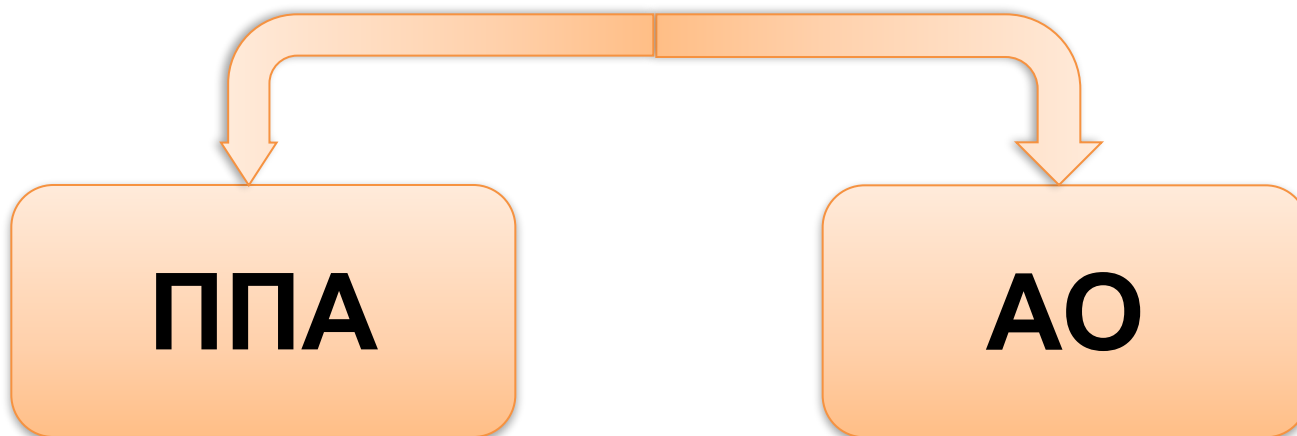
Улучшения арендованного имущества. Модификация договора аренды. Как отразить в учете.

**Попова Елена, Эксперт по бухучету, замдиректора Методического
центра Института строительства и жилищно-коммунального хозяйства
ГАСИС НИУ ВШЭ**



Признание объекта аренды

Арендатор признает предмет аренды на дату предоставления предмета аренды в качестве права пользования активом с одновременным признанием обязательства по аренде





**Различий в отражении аренды
движимого и недвижимого
имущества ФСБУ 25/2018 не
предусмотрено**

**Есть только возможность не
отражать предмет аренды в
качестве ППА, при выполнении
ряда условий**



Отдельный
предмет
аренды

**срок аренды
не превышает
12 месяцев на
дату
предоставлен
ия предмета
аренды**

предмет аренды не
предполагается
предоставлять в субаренду

договором аренды не
предусмотрен переход
права собственности на
предмет аренды к
арендатору и отсутствует
возможность выкупа
арендатором предмета
аренды по цене
значительно ниже его
справедливой стоимости
на дату выкупа



Отдельный
предмет
аренды

**арендатор
относится к
экономически
м субъектам,
которые
вправе
применять
упрощенные
способы
бухгалтерског
о учета**

предмет аренды не
предполагается
предоставлять в субаренду

договором аренды не
предусмотрен переход
права собственности на
предмет аренды к
арендатору и отсутствует
возможность выкупа
арендатором предмета
аренды по цене
значительно ниже его
справедливой стоимости
на дату выкупа



Группа
однородных
по характеру
и способу
использовани
я предметов
аренды

**рыночная
стоимость
предмета
аренды без
учета износа
не
превышает
300 000 руб.**

предмет аренды не
предполагается
предоставлять в субаренду

договором аренды не
предусмотрен переход
права собственности на
предмет аренды к
арендатору и отсутствует
возможность выкупа
арендатором предмета
аренды по цене
значительно ниже его
справедливой стоимости
на дату выкупа



**ППА
признается по
фактической
стоимости.**

- ⑩ величина первоначальной оценки обязательства по аренде
- ⑩ арендные платежи, осуществленные на дату предоставления предмета аренды или до такой даты
- ⑩ **затраты арендатора в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях**
- ⑩ величина подлежащего исполнению арендатором оценочного обязательства, в частности, восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды.



Обязательство по аренде первоначально оценивается как сумма приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату этой оценки.

- ⑩ Приведенная стоимость будущих арендных платежей определяется путем дисконтирования их номинальных величин.
- ⑩ Дисконтирование производится с применением ставки, при использовании которой приведенная стоимость будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды становится равна справедливой стоимости предмета аренды.
- ⑩ НГЛС- это предполагаемая справедливая стоимость предмета аренды, которую он будет иметь к концу срока аренды, за вычетом выкупных сумм.



| Содержание операций | Дебет | Кредит |
|--|--------------|------------------------------|
| Отражены затраты в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях | 08-ППА | 60, 76, 10, 70, 69, 23 и др. |
| Отражена первоначальная оценка обязательства по аренде | 08-ППА | 76-АО |
| Отражены авансовые арендные платежи, осуществленные на дату предоставления предмета аренды или до такой даты | 08-ППА | 76-АО |
| Отражено оценочное обязательство | 08-ППА | 96 |



Дальнейший учет ППА

Стоимость права пользования активом погашается посредством амортизации, за исключением случаев, когда схожие по характеру использования активы не амортизируются.

Срок полезного использования права пользования активом не должен превышать срок аренды, если не предполагается переход к арендатору права собственности на предмет аренды.



| Содержание операций | Дебет | Кредит |
|------------------------------|------------------------------|----------------|
| Принято к учету ППА | 01-ППА, 04-ППА | 08-ППА |
| Начислена амортизация по ППА | 20, 23, 25, 26, 44, и др. | 02-ППА, 05-ППА |



Дальнейший учет обязательства по аренде

Величина обязательства по аренде после признания увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически уплаченных арендных платежей.



| Содержание операций | Дебет | Кредит |
|---|--------------|---------------|
| Проценты, начисленные по обязательству по аренде, включены в прочие расходы | 91-2 | 76-АО |
| Проценты, начисленные по обязательству по аренде, включены в стоимость инвестиционного актива | 08, 20 | 76-АО |
| Перечислен арендный платеж | 76-АО | 51 |
| Отражен НДС, предъявленный арендодателем | 19 | 76-АО |
| НДС принят к вычету | 68 | 19 |



Пересмотр ППА и обязательства по аренде



Фактическая стоимость права пользования активом и величина обязательства по аренде пересматриваются в случаях:

- ✓ изменения условий договора аренды;
- ✓ изменения намерения продлевать или сокращать срок аренды, которое учитывалось ранее при расчете срока аренды;
- ✓ изменения величины арендных платежей по сравнению с тем, как они учитывались при первоначальной оценке обязательства по аренде.



Пересмотр условий договоров аренды по МСФО 16 «Аренда»

В течение срока действия договоров аренды могут изменяться основные условия и допущения, что требует пересмотра расчета корректировки по МСФО 16 «Аренда». Причинами этого являются:



официальный пересмотр договора аренды — перезаключение, пролонгация, досрочное расторжение;



изменение оценок и допущений, применяемых при расчёте — намерение исполнить опцион на выкуп объекта аренды, продлить действующий договор аренды, перезаключить новый договор по тому же объекту и т. п.



В результате данных пересмотров в первую очередь могут изменяться величины арендных платежей, а также их количество (в результате изменения сроков действия договоров).

Показатели, рассчитанные до даты изменения договора, не требуют пересмотра.

На дату изменения производится расчет нового обязательства по аренде путём дисконтирования нового измененного графика платежей, предстоящих к оплате в будущем относительно даты изменения.

В случае если изменяются сроки действия договоров аренды, необходимо соответственно изменять срок амортизации актива в форме права пользования.



Переоценка или модификация?

▶ **Переоценка подразумевает изменение оценки существующих условий договора.** Например, изменение размера ежемесячного арендного платежа, вызванное индексацией, которая была оговорена в договоре; изменение прогноза срока аренды или изменение оценки опциона на покупку базового актива.

▶ **Модификация происходит в результате изменения существенных условий договора.** Например, изменение размера ежемесячного арендного платежа, которое не было оговорено в договоре или изменение размера арендуемой площади.



Переоценка



При пересмотре обязательства, возникшего в результате переоценки, пересмотр ставки дисконтирования не требуется в следующих ситуациях:

- ✓ Изменение сумм, которые, как ожидается, будут уплачены в рамках гарантии ликвидационной стоимости (редкий случай в российской практике);
- ✓ Изменение будущих арендных платежей, вызванное изменением индекса или ставки, используемых для определения таких платежей, за исключением ситуаций, когда изменение вызвано изменением плавающей процентной ставки.



Во всех остальных ситуациях переоценки требуется пересмотр ставки дисконтирования:

- ✓ изменение срока аренды;
- ✓ изменение оценки исполнения опциона на покупку базового актива;
- ✓ изменение будущих арендных платежей, вызванное изменением плавающей процентной ставки или индекса. Речь идет о ситуациях, когда процентная ставка привязана, например, к LIBOR.



Самой распространенной ситуацией переоценки является ситуация с изменением будущих арендных платежей, оговоренная в договоре.

В долгосрочных договорах обычно закладывают рост арендных платежей в течение действия договора.

В случае если рост приведен в денежном выражении (например, увеличение на 100 000 рублей начиная с 1 января каждого следующего года) или процентном выражении (например, увеличение текущего платежа на 5 % начиная с 1 января каждого следующего года), то **данная информация учитывается при первоначальном построении модели расчета** корректировки по аренде.

Дальнейший пересчет не требуется.



Однако зачастую в договоре оговорен рост, но отсутствуют конкретные параметры.

Например, арендный платеж индексируется ежегодно на ставку, не превышающую 10 %.

Конкретная ставка и дата увеличения арендного платежа будут указаны в ежегодном уведомлении.



Пересмотр ожидаемых сроков аренды помещения.

В российской практике распространены случаи, когда договоры аренды заключаются на 11 месяцев и содержат пункт о бессрочной пролонгации.

В таком случае срок в модели определяется на основании прогнозов руководства компании.

Прогнозы срока аренды строятся на различных допущениях.

Как пример, для определения срока аренды используют срок, на который строится бюджетная модель компании, где учитываются расходы на данную аренду (например, бюджетная модель подготавливается сроком на 5 лет с 1 января 2022).



В таком случае, если в следующем году бюджетная модель будет обновлена на следующие пять лет и аренда данного помещения также будет учтена на весь срок бюджета, то требуется проведение переоценки договора.

В ситуации переоценки происходит пересчет обязательства, и актив изменяется на сумму изменения обязательства.



Эффект от переоценки затрагивает только балансовые статьи.



Модификация



Практически во всех случаях модификации договора требуется пересмотр ставки дисконтирования.

Исключением является ситуация, при которой произошло соизмеримое увеличение арендуемых базовых активов и арендных платежей.

В данном случае производится отдельный расчет для дополнительных активов с использованием новой ставки дисконтирования.

Ставка дисконтирования для расчета по первоначальным базовым активам не пересматривается.



Помимо увеличения или уменьшения платежей и арендуемых базовых активов, под модификацию подпадают ситуации, в которых меняются дополнительные условия. Например, пересмотр компонентов договора и их количества или введение дополнительных условий по договору.



В большинстве случаев учет эффекта от модификации отражается в отчетности аналогично отражению эффекта от переоценки, то есть затрагивает только балансовые статьи.

Но в ряде случаев, например, в ситуации с уменьшением количества арендуемых базовых активов, эффект от модификации затронет не только баланс, но и отчет о прибылях и убытках.



Отражение в учете пересмотра ППА и обязательства по аренде

Изменение величины обязательства по аренде относится на стоимость права пользования активом. Уменьшение обязательства по аренде сверх балансовой стоимости права пользования активом включается в доходы текущего периода.

| Содержание операции | Дебет | Кредит |
|---|--------------|----------------|
| Изменение величины обязательства по аренде | 76-АО | 01-ППА, 04-ППА |
| Уменьшение обязательства по аренде сверх балансовой стоимости ППА | 76-АО | 91-1 |



При изменении величины обязательства по аренде ставка дисконтирования пересматривается исходя из правил, предусмотренных ФСБУ 25/2018.



Пример переоценки аренды вследствие переоценки намерений



ООО «Альфа» заключила договор аренды недвижимости сроком на 10 лет с возможностью продления еще на 5 лет.

При первоначальном признании договора аренды Организация не имела достаточных оснований полагать, что она воспользуется этой возможностью, и поэтому срок аренды оценивался в 10 лет.

В конце 6-го года аренды ООО «Альфа» начинает новый вид деятельности и решает, что было бы выгоднее оставаться в текущих помещениях дольше, чем первоначально оцененный 10-летний период



Набор нового персонала создает экономический стимул для ООО «Альфа» продлить первоначальную аренду в конце не подлежащего отмене периода в 10 лет.

Следовательно, в конце 6-го года организация приходит к выводу, что в настоящее время у нее есть достаточная уверенность в исполнении возможности на продление первоначальной аренды в результате расширения бизнеса и планируемого размещения персонала.

Оставшийся срок аренды пересмотрен до 9 лет (то есть период с конца 6-го года до конца 15-го года), и поэтому организация переоценивает свои обязательства по аренде, чтобы отразить 9 лет будущих арендных платежей, дисконтированных по преобладающей ставке привлечения дополнительных заемных средств (при условии, что ставка, заложенная в договоре аренды, не может быть легко определена).



Возникающее в результате увеличение балансовой стоимости обязательства по аренде **добавляется** к активу в форме права пользования.

Пересмотренная балансовая стоимость актива в форме права пользования затем амортизируется в течение пересмотренного оставшегося срока аренды 9 лет.

| Содержание операций | Дебет | Кредит |
|---|---------------------------|----------------|
| Увеличено ППА, в результате увеличение балансовой стоимости обязательства | 01-ППА, 04-ППА | 76-АО |
| Начислена амортизация по ППА | 20, 23, 25, 26, 44, и др. | 02-ППА, 05-ППА |



Пример модификация договора аренды



ООО «Альфа» заключила 10-летний договор аренды на 5000 квадратных метров офисных площадей с ежегодными платежами в размере 100 000 руб., подлежащими уплате в конце каждого года.

Ставка, используемая для дисконтирования платежей, представляет собой ставку привлечения дополнительных заемных средств ООО «Альфа» в размере 6%, поскольку заложенная в договоре ставка не может быть легко определена.

В начале 7-го года ООО «Альфа» и арендодатель вносят изменения в договор аренды, продлевая его еще на 4 года.

Годовые платежи остаются без изменений. В начале 7-го года ставка привлечения дополнительных заемных средств ООО «Альфа» – 7%.



Модификация не учитывается как новый договор аренды, поскольку она не передает права на использование каких-либо дополнительных активов.

Аренда касается той же недвижимости. Поэтому аренда переоценивается с использованием пересмотренной ставки дисконтирования (**то есть ставки привлечения дополнительных заемных средств на момент модификации, не первоначальной ставки дисконтирования**).

Обязательство по аренде непосредственно перед модификацией составляет 346 511 руб.

Приведенная стоимость с 7-го по 14-ый год (8 лет), 100 000 руб. в год, по ставке дисконтирования 7% = 597 130 руб.



Требуемая корректировка =
переоцененное обязательство – предыдущая балансовая
стоимость обязательства =
597 130 руб. – 346 511 руб. = 250 619 руб.

| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма |
|----------------------------|-------------------|---------------|--------------|
| Модификация договора | 01-ППА, 04-ППА | 76-АО | 250 619 |



Отражение в учете прекращения договора аренды

При полном или частичном прекращении договора аренды балансовая стоимость права пользования активом и обязательства по аренде списываются в соответствующей части. Образовавшаяся при этом разница признается в качестве дохода или расхода в составе прибыли (убытка).



| Содержание операции | Дебет | Кредит |
|--|----------------|----------------|
| Списана амортизация по ППА, начисленная к моменту расторжения договора | 02-ППА, 05-ППА | 01-ППА, 04-ППА |
| Списаны недоамортизированная часть ППА и обязательство по аренде | 76-АО | 01-ППА, 04-ППА |
| Признан прочий доход в сумме разницы между обязательством по аренде и недоамортизированной частью ППА | 76-АО | 91-1 |
| Признан прочий расход в сумме разницы между обязательством по аренде и недоамортизированной частью ППА | 91-2 | 01-ППА, 04-ППА |



Пример модификация договора аренды



ООО «Альфа» заключила 10-летний договор аренды 5000 квадратных метров офисных площадей с ежегодными платежами в размере 50 000 руб., подлежащими уплате в конце каждого года.

Ставка, используемая для дисконтирования причитающихся платежей, представляет собой ставку привлечения дополнительных заемных средств ООО «Альфа» в размере 6%, поскольку заложенная в договоре аренды ставка не может быть легко определена.

В начале 6-го года ООО «Альфа» и арендодатель соглашаются сократить аренду до 2500 квадратных метров и сократить оставшиеся платежи до 30 000 руб. в год.

В начале 7-го года ставка привлечения дополнительных заемных средств ООО «Альфа» составляет 5%.



Модификация представляет собой уменьшение сферы применения по сравнению с первоначальным договором, поэтому обязательство по аренде и актив в форме права пользования должны быть переоценены.

Обязательство по аренде непосредственно перед модификацией составляет - 210 618 руб.,

актив в форме права пользования –184 002 руб.

Масштаб уменьшения актива в форме права пользования составляет 50%, поскольку арендованная площадь сократилась с 5000 до 2500 квадратных метров.

Приведенная стоимость с 6-го по 10-ый год (5 лет), 30 000 руб. в год, по ставке дисконтирования 5% = 129 884 руб.



Обязательство по аренде:

210 618 руб. перед модификацией * 50% = 105 309 руб.

ППА:

184 002 руб. перед модификацией * 50% = 92 001 руб.

Разница между Обязательством и ППА:

105 309 руб. - 92 001 руб. = 13 308 руб.

Корректировки обязательства по аренде до требуемого пересмотренного остатка в размере 129 884 руб.:

129 884 руб. – (210 618 руб. – 105 309 руб.) = 24 575 руб.



| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|---|----------------|----------------|--------------|
| Списана часть амортизация по ППА, начисленная к моменту расторжения договора | 02-ППА, 05-ППА | 01-ППА, 04-ППА | |
| Списаны недоамортизированная часть ППА и обязательство по аренде | 76-АО | 01-ППА, 04-ППА | 92 001 |
| Признан прочий доход в сумме разницы между обязательством по аренде и недоамортизированной частью ППА | 76-АО | 91-1 | 13 308 |
| Корректировка обязательства по аренде до требуемого пересмотренного остатка | 01-ППА, 04-ППА | 76-АО | 24 575 |



Улучшения арендованного имущества.



Арендаторы подстраивают помещения под собственные нужды.

Например, новые здания, коммерческую нежилую недвижимость в новостройках.

Результаты работ, которые провел арендатор в помещении, могут менять экономические характеристики имущества.



Что такое улучшение арендованного имущества



По нормам гражданского законодательства улучшения – это новые дополнительные свойства имущества, без которых арендованное имущество существовало и могло использоваться по назначению. Ст. 616, 623 ГК.

Чаще всего работы по улучшению осуществляются с целью усовершенствования арендуемого имущества, придания ему новых свойств, качеств, расширения его функциональных возможностей, улучшения его технических характеристик и пр.



Улучшения арендованного имущества подразделяются на две категории – отделимые и неотделимые.

Ст. 623 Гражданского кодекса РФ.



К отделимым относятся такие улучшения, которые можно отделить от арендованного объекта без причинения вреда и в дальнейшем использовать отдельно от него. Произведенные арендатором отделимые улучшения арендованного имущества являются его собственностью, если иное не предусмотрено в договоре аренды.

Если улучшение нельзя отделить без вреда для имущества, то такое улучшение является неотделимым.

Например, демонтаж стационарной системы отопления может нанести вред капитальным перекрытиям здания. П.2 ст. 623 ГК.



Отделимые улучшения



Классификация: Капитальные вложения или расходы

ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»

6. Капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

- а) понесенные затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией, (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана) в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;
- б) определена сумма понесенных затрат или приравненная к ней величина.



| Содержание операции | Дебет | Кредит |
|---|--------------|--------------------------|
| Произведены капитальные вложения | 08 | 60, 70, 69, 02 и т.д. |
| Капитальные вложения приняты к учету в составе основных средств | 01 | 08 |
| Произведенные затраты признаны в составе расходов | 90-2 | 60, 70, 69, 02 и т.д. |



Неотделимые улучшения



ФСБУ 25/2018 п.13

в) затраты арендатора в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях

Т.е. одной из форм приведения предмета аренды в состояние готовности к использованию в запланированных целях является осуществление в него капитальных вложений в виде неотделимых улучшений.

Соответственно, согласно ФСБУ 25/2018 такие улучшения, будучи включенными в первоначальную стоимость права пользования активом, не формируют в бухгалтерском учете арендатора отдельного объекта основных средств, а становятся частью стоимости права пользования предметом аренды.



Но как правило, неотделимые улучшения выполняются **в процессе использования** предмета аренды. Их передают арендодателю по окончании срока аренды.

ФСБУ не установлен порядок учета таких улучшений. При разработке данного порядка в учетной политике можно исходить из следующих вариантов (п. 7.1 ПБУ 1/2008):

- ✓ учитывать в качестве ППА, так как улучшения - это часть предмета аренды;
- ✓ признать объектом ОС.



Неотделимые улучшения по МСФО

16 «Аренда»

Если арендатор несет затраты в связи со строительством или проектированием базового актива, арендатор должен учитывать такие затраты в соответствии с другими применимыми стандартами, например, в соответствии с МСФО (IAS) 16.

Затраты в связи со строительством или проектированием базового актива не включают платежи, осуществляемые арендатором за право пользования базовым активом. Платежи за право пользования базовым активом - это платежи за аренду вне зависимости от сроков таких платежей. Параграф В44 МСФО (IFRS) 16.



Порядок учета основного средства в виде капитальных вложений в арендованное имущество не зависит от того, признан ли по договору аренды на балансе актив в форме права пользования.



По одному и тому же договору аренды могут быть одновременно признаны:

капитальные вложения в арендованный актив, и актива в форме права пользования.

Арендатор будет учитывать их обособленно друг от друга.



Необходимо произвести анализ критериев признания основных средств

Чтобы признать капитальные вложения в арендованное имущество в качестве основного средства, арендатору необходимо проанализировать, отвечают ли затраты критериям признания основных средств, установленным ФСБУ 6/2020.

Если затраты отвечают требованиям ФСБУ, то арендатор капитализирует их и признает в своей финансовой отчетности как объект основных средств.



| Содержание операций | Дебет | Кредит |
|---|----------------|------------------------------|
| Отражены затраты в связи с приведением предмета аренды в состояние, пригодное для использования в запланированных целях | 08-ППА | 60, 76, 10, 70, 69, 23 и др. |
| Приняты к учету неотделимые улучшения в составе ППА | 01-ППА, 04-ППА | 08-ППА |
| Произведены неотделимые улучшения, признанные капитальными вложениями | 08 | 60, 70, 69, 02 и т.д. |
| Капитальные вложения признаны к | 01 | 08 |
| Произведенные затраты признаны в составе расходов | 90-2 | 60, 70, 69, 02 и т.д. |



Амортизация неотделимых улучшения



Амортизация по неотделимым улучшениям будет начисляться исходя из ожидаемого срока полезного использования, **но с учетом ограничений, перечисленных в пп. а) п. 9 ФСБУ 6/2020.**

Одно из ограничений - истечение срока договоров аренды.

НО! Принимается во внимание не формально указанный в договоре срок, а планируемый срок аренды с учетом намерений и возможностей на продление и прекращение, как он определяется для ФСБУ 25/2018.



Фактически основные средства в виде капитальных вложений в арендованное имущество амортизируются в течение наиболее короткого срока из двух:

- ✓ планируемого срока аренды, определенного арендатором по договору в соответствии с ФСБУ 25/2018;
- ✓ срока полезного использования произведенных улучшений, в течение которого они способны были бы приносить арендатору экономические выгоды.



Когда же затраты на улучшение арендованного имущества не соответствуют требованиям ФСБУ 26/2020 и ФСБУ 6/2020, то арендатор признает их в составе расходов единовременно.



Налоговые аспекты учета неотделимых улучшений.

Налог на прибыль

Капитальные вложения в арендованное имущество в форме неотделимых улучшений, выполненные с согласия арендодателя, признаются амортизируемым имуществом.

Если стоимость таких капитальных вложений арендодатель не возмещает, то они амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды. Сумму амортизации можно рассчитывать исходя из срока полезного использования, установленного Классификацией основных средств для арендованного объекта или капитальных вложений в этот объект.



Когда за срок действия договора аренды часть стоимости неотделимых улучшений не будет самортизирована, начисление амортизации прекращается.

Если арендатор продолжает пользоваться имуществом после истечения срока аренды и арендодатель не возражает, договор считается заключенным на неопределенный срок, поэтому арендатор продолжает начислять амортизацию (Письмо Минфина России от 31.07.2018 N 03-03-06/1/53831).

Начислять амортизацию следует в общем порядке.



Налоговые аспекты учета неотделимых улучшений.

Налог на имущество



Объект недвижимости облагают по кадастровой стоимости

Если недвижимость облагается налогом по кадастровой стоимости, налог всегда платит собственник. Применяют ли стороны договора аренды ФСБУ 25/2018 или нет, значения не имеет (подп. 2 п. 1 ст. 374 НК).



Неотделимые улучшения, учтенные в составе Права пользования активом.

В соответствии с разъяснениями Минфина, несмотря на то что согласно ФСБУ 25/2018 актив в виде ППА учитывается арендатором на счете 01 "Основные средства" (субсчет "Право пользования предметом аренды") и отражается в балансе арендатора в составе группы статей "Основные средства", плательщиком налога на имущество по являющемуся предметом аренды объекту ОС может оставаться арендодатель:

- либо в силу закона как собственник данного объекта, если он облагается по кадастровой стоимости;
- либо на основании договора аренды, если недвижимость облагается по среднегодовой стоимости.

При этом право пользования предметом аренды не является ОС (письма от 03.07.2019 N 03-05-05-01/48949, от 19.09.2019 N 03-05-05-01/72088).



Одной из форм приведения предмета аренды в указанное состояние является осуществление капитальных вложений в виде неотделимых улучшений.



Соответственно, согласно ФСБУ 25/2018 названные улучшения не формируют в бухгалтерском учете арендатора отдельного объекта недвижимых ОС, который можно было бы требовать облагать налогом на имущество, а становятся частью стоимости не облагаемого налогом на имущество в упомянутых выше случаях права пользования предметом аренды.



Таким образом, применение ФСБУ 25/2018 позволяет арендатору избавиться от обязанности уплачивать налог на имущество со стоимости капитальных вложений в арендованное имущество. Как минимум это касается ситуаций, в отношении которых одновременно выполняются следующие условия:

- ✓ учет договора аренды с самого начала ведется по ФСБУ 25/2008;
- ✓ плательщиком налога на имущество по предмету аренды остается арендодатель;
- ✓ **неотделимые улучшения предмета аренды осуществляются арендодателем до начала его использования, чтобы довести его до состояния готовности к использованию в запланированных целях.**

В случаях, когда какое-либо из указанных условий не выполняется, вопрос о порядке бухучета, а соответственно, и налогообложения неотделимых улучшений арендованного имущества требует дополнительного анализа.



Неотделимые улучшения, учтенные в составе основных средств.

Произведенные арендатором капитальные вложения в виде неотделимых улучшений в арендованный объект недвижимого имущества, **признаваемые объектом недвижимого имущества и учитываемые на балансе как объекты основных средств, будут подлежать налогообложению по среднегодовой стоимости до их выбытия, независимо от того, как определяется налоговая база объекта недвижимости, в который производятся данные неотделимые улучшения: по среднегодовой стоимости или по кадастровой стоимости.**

Письма Минфина России от 09.11.2020 N 03-05-05-01/97169, от 24.09.2020 N 03-05-05-01/83771.