SF EDUCATION

Налоги в РФ: Общая система налогообложения

Налог на прибыль:

Учет имущества по договору аренды и лизинга

1. Учет имущества, переданного / полученного по договору аренды

При заключении договора аренды имущество продолжает учитываться на балансе арендодателя. Арендатор, в свою очередь, отражает в учете расходы, связанные с арендными платежами и ремонтом объекта аренды.

Пример

Компания «К» (арендодатель) в феврале 2025г. ввела в эксплуатацию копировальное оборудование стоимостью 6.000.000 руб. и на основании договора аренды предоставила его Компании «Л» (арендатор). Срок действия договора аренды – 3 года. Срок полезного использования основного средства – 5 лет.

Амортизация начисляется линейным методом. Согласно учетной политике для целей налогообложения Компания «К» не применяет амортизационную премию.

Компания «Л» уплачивает арендные платежи согласно следующего графика:

2025: 4.000.000 руб.

2026: 3.000.000 руб.

2027: 3.000.000 руб.

Рассчитайте расходы каждой компании, признаваемые в налоговом учете за 2025г. - 2027г. НДС во внимание не принимается.

Решение

Компания «К» учитывает оборудование, переданное по договору аренды, на своем балансе и начисляет по нему амортизацию в следующем порядке:

2025: 6.000.000 x 10/(12 x 5) = 1.000.000 руб.

2026: 6.000.000 x 12/(12 x 5) = 1.200.000 руб.

2027: 6.000.000 x 12/(12 x 5) = 1.200.000 руб.

Компания «Л» признает расходы в виде арендных платежей в следующем порядке:

2025: 4.000.000 руб.

2026: 3.000.000 руб.

2027: 3.000.000 руб.

2. Учет имущества, переданного / полученного по договору лизинга

Согласно изменениям в НК РФ, начиная с 01.01.2022 г., объект основных средств, являющийся предметом лизинга, для целей налога на прибыль учитывается только у лизингодателя, который является собственником имущества.

Основание: п.1 ст.256, п.1 ст.257 НК РФ

По договорам, заключенным до 01.01.2022, учет ведется по прежним правилам. Порядок учета по таким договорам предусмотрен в редакции НК РФ, действующей до 01.01.2022 г.

Особенности учета амортизации:

Учет у лизингодателя:

- ✔ Лизингодатель продолжает начислять амортизацию на объект, переданный по договору лизинга
- ✔ Право на применение повышающего коэффициента амортизации (до 3 включительно) сохраняется

Учет у лизингополучателя:

- ✔ Лизингополучатель не начисляет амортизацию на объект, полученный по договору лизинга
- ✔ Лизинговые платежи, предусмотренные договором, учитываются в составе расходов или формируют выкупную стоимость объекта лизинга

Если в договоре лизинга предусмотрено право выкупа объекта по завершении срока договора, следует учитывать следующие моменты:

- ✔ Выкупная стоимость в составе лизинговых платежей. Сумма выкупной стоимости, выделенная в составе лизинговых платежей, не включается в текущие расходы. Она считается предварительной оплатой за объект, который будет выкуплен в будущем.
- ✔ Учет выкупленного объекта. После передачи объекта в собственность лизингополучателя выкупная стоимость становится его первоначальной стоимостью. Учет возможен двумя способами:
  Единовременно включить в состав расходов (если стоимость объекта не превышает 100.000 руб.).
  Учитывать через амортизацию в течение срока полезного использования.

Основание: п.1, 2 ст.254, п.1 ст.256, п.1 ст.257 НК РФ

Учет у лизингодателя

Порядок учета предмета лизинга у лизингодателя зависит от того, у кого на балансе учитывается имущество – у лизингодателя или лизингополучателя.

Лизингодатель формирует первоначальную стоимость предмета лизинга по общим правилам. В нее включаются расходы на приобретение имущества, сооружение или изготовление, доставку и доведение до состояния, пригодного для использования.

Исключения: суммы налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов, не включаются в первоначальную стоимость.

Основание: п.1 ст.257 НК РФ, Письмо Минфина РФ от 17.05.2021 № 07-01-09/37253

Начисление амортизации

Если предмет лизинга учитывается на балансе **лизингодателя**:

Амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем передачи имущества лизингополучателю.

Основание: п.4 ст.259 НК РФ, Письмо Минфина РФ от 23.05.2013 № 03-03-06/2/18283

Применение повышающих коэффициентов:

✔ Лизингодатель может применять повышающий коэффициент не выше 3 для имущества, относящегося к 4-10 амортизационным группам.

Основание: пп.1 п.2 ст.259.3 НК РФ

Применение амортизационной премии:

✔ 30% для имущества 3-7 амортизационных групп

✔ 10% для имущества 1, 2, 8, 9, 10 амортизационных групп

Основание: пп.1 п.2 ст.259.3 НК РФ, Письмо Минфина РФ от 09.12.2015 № 03-07-11/71838

Если предмет лизинга не амортизируемое имущество, тогда лизингодатель включает стоимость имущества в расходы пропорционально сумме лизинговых платежей. Расходы признаются в тех отчетных периодах, в которых такие платежи предусмотрены договором.

Основание: пп.3 п.1 ст.254 НК РФ, Письмо ФНС РФ от 24.09.2020 № СД-4-3/15627

Если предмет лизинга учитывается на балансе **лизингополучателя**, то расходы на приобретение имущества лизингодатель признает как прочие расходы, связанные с производством и реализацией, пропорционально доходам в виде лизинговых платежей.

Основание: пп.10 п.1 ст.264 НК РФ, Письмо ФНС РФ от 24.09.2020 № СД-4-3/15627

Методом начисления такие расходы лизингодатель признает пропорционально полученным доходам в виде лизинговых платежей, в тех отчетных (налоговых) периодах, в которых такие лизинговые платежи предусмотрены.

Основание: пп.10 п.1 ст.264 НК РФ, Письмо ФНС России от 24.09.2020 N СД-4-3/15627

Таким образом, расходы лизингодателя будут учтены в течение договора лизинга. При досрочном расторжении договора остаток расходов можно учесть после возврата предмета лизинга.

Как учесть НДС?

По имуществу, приобретенному для передачи в лизинг и расходам, связанным с такой передачей, входной НДС можно принять к вычету при выполнении общих условий: имеется правильно оформленный счет-фактура и первичные документы, объект принят к учету, предоставление объекта в лизинг облагается НДС.

Так как передача имущества по договору лизинга не является реализацией, то НДС по такой операции не начисляется.

Основание: п.1 ст.39, пп.1 п.1 ст.146 НК РФ, п.1 ст.11 Закона «О финансовой аренде (лизинге)» от 29.10.1998 №164-ФЗ.

Как учитывать лизинговые платежи, поступившие лизингодателю?

Согласно п.2 пп.3 п.4 ст.271 НК РФ доходы в виде лизинговых платежей могут быть учтены по выбору лизингодателя в одну из дат:

- ✔ Дата осуществления расчетов в соответствии с условиями договора
- ✔ Дата предъявления документов, которые служат основанием для произведения расчетов
- ✔ Последний день отчетного (налогового) периода

Выбранный порядок учета следует закрепить в учетной политике для целей налогообложения. Полученные лизинговые платежи облагаются НДС по общим правилам.

Как учитывать расходы лизингодателя на содержание имущества, переданного в лизинг.

Если условиями договора лизинга предусмотрено, что лизингодатель несет расходы на техническое обслуживание, содержание, ремонт имущества, переданного в лизинг, то

такие расходы он может учесть по налогу на прибыль в составе внереализационных расходов.

Основание: п.1 ст.252, пп.1 п.1 ст.265 НК РФ, п.3 ст.17 Закона «О финансовой аренде (лизинге)» от 29.10.1998 №164-ФЗ.

Пример

Компания "К" (лизингодатель) в феврале 2022г. ввела в эксплуатацию оборудование стоимостью 12.000.000 руб. и на основании договора финансовой аренды (лизинга) в том же месяце предоставила его Компании "С" (лизингополучатель).

Срок действия договора лизинга – 4 года. Имущество учтено на балансе лизингополучателя. Амортизация начисляется линейным методом.

Срок полезного использования основного средства – 5 лет.

Компания "С" уплачивает лизинговые платежи согласно следующего графика:

2022: 5.000.000 руб.

2023: 4.000.000 руб.

2024: 4.000.000 руб.

2025: 3.000.000 руб.

Рассчитайте расходы каждой компании, признаваемые в налоговом учете за 2023г. – 2026г.

Решение

Компания "К" (лизингодатель) признает в расходах стоимость оборудования в сумме 12.000.000 руб. согласно следующего графика:

2022: 12.000.000 х 5.000.000/16.000.000 = 3.750.000 руб.

где, 5.000.000 – лизинговые платежи за 2022г., 16.000.000 - общая сумма

лизинговых платежей

2023: 12.000.000 x 4.000.000/16.000.000 = 3.000.000 руб.

2024: 12.000.000 x 4.000.000/16.000.000 = 3.000.000 руб.

2025: 12.000.000 x 3.000.000/16.000.000 = 2.250.000 руб.

Компания "С" признает в налоговом учете амортизацию в следующем порядке:

2022: 12.000.000 x 10/60 = 2.000.000 руб.

2023: 12.000.000 x 12/60 = 2.400.000 руб.

2024: 12.000.000 x 12/60 = 2.400.000 руб.

2025: 12.000.000 x 12/60 = 2.400.000 руб.

Компания "С" признает в налоговом учете расходы по договору лизинга в следующем порядке (за вычетом сумм начисленной амортизации):

2022: 5.000.000 - 2.000.000 = 3.000.000 руб.

2023: 4.000.000 - 2.400.000 = 1.600.000 руб.

2024: 4.000.000 - 2.400.000 = 1.600.000 руб.

2025: 3.000.000 - 2.400.000 = 600.000 руб.

Как учитывать выкуп лизингополучателем предмета лизинга?

Условиями договора лизинга может быть предусмотрено:

✔ Выкупная цена предмета лизинга учитывается отдельно от лизинговых платежей.
В этом случае лизинговые платежи признаются в составе доходов от реализации услуг лизинга на основании ст.249 НК РФ, а выкупная стоимость признается в доходах на момент перехода права собственности на предмет лизинга (п.1 ст.39, п.3 ст.271 НК РФ).

✔ Выкупная цена предмета лизинга выделена в сумме лизинговых платежей.

Если выкупная цена имущества выделена в составе лизинговых платежей, то в доходах лизингодателя платежи в части выкупной цены учитываются только на момент перехода права собственности на имущество.

До реализации имущества платежи в виде выкупной стоимости являются предоплатой и методом начисления в доходах не признаются.

Выкуп имущества лизингополучателем облагается НДС, так как это момент реализации объекта лизинга. В зависимости от условий договора в части уплаты выкупной стоимости НДС будет начисляться:

- ✔ Аналогично НДС по лизинговым платежам, если выкупная стоимость включена в состав лизинговых платежей
- ✔ В конце договора лизинга, если выкупная стоимость уплачивается в конце договора

Как учесть возврат имущества лизингодателю?

Если к моменту возврата предмета лизинга расходы на приобретение списаны не полностью, то порядок их учета будет следующий:

Если объект учитывался на балансе лизингодателя, то:

- ✔ Лизингодатель продолжает начислять амортизацию, если планирует использовать объект в собственной производственной деятельности
- ✔ Лизингодатель прекращает начислять амортизацию с 1-го числа месяца, следующего за месяцем окончания действия договора лизинга, если планирует продать объект

Если объект учитывался на балансе лизингополучателя, то:

- ✔ Лизингодатель определяет стоимость объекта в размере не списанных ранее расходов на его приобретение, но не выше остаточной стоимости, которая была определена лизингополучателем, если лизингодатель планирует использовать объект в собственной деятельности, и он является амортизируемым имуществом

Основание: п.1 ст.257 НК РФ, Письмо Минфина России от 11.01.2005 N 03-03-01-04/2/2

✔ Лизингодатель включает стоимость объекта в состав материальных расходов в полной сумме при вводе его в эксплуатацию, если лизингодатель планирует использовать объект в собственной деятельности, и он не является амортизируемым имуществом

Основание: пп.3 п.1 ст.254 НК РФ

✔ Расходы на приобретение предмета лизинга, не списанные в период действия договора лизинга, учитываются на момент признания дохода от реализации этого имущества, если лизингодатель планирует его продать

Основание: пп.2 п.1 ст.268 НК РФ

Учет у лизингополучателя

Получение имущества в лизинг

1. Если имущество учитывается на балансе лизингодателя:

✔ Лизингополучатель отражает в налоговом учете только расходы по лизинговым платежам

✔ Объект лизинга не учитывается в составе основных средств лизингополучателя

2. Если имущество учитывается на балансе лизингополучателя:

✔ Лизингополучатель отражает объект в составе основных средств и начисляет амортизацию

✔ По основным средствам 4–10 амортизационных групп лизингополучатель может применить повышающий коэффициент не выше 3

✔ Расходы в виде амортизации уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль

Со стоимости полученного объекта у лизингополучателя не будет входного НДС, так как в этот момент не происходит перехода права собственности.

Основание: *п.1 ст.11 Закона от 29.10.1998 №164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)», п.1 ст.39, пп.1 п.1 ст.146 НК РФ*

Учет лизинговых платежей и расходов на содержание имущества

Если предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя, то лизингополучатель учитывает лизинговые платежи в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией на последнее число отчетного (налогового) периода.

Основание: пп.10 п.1 ст.264, пп.3 п.7 ст.272 НК РФ

Если предмет лизинга на балансе лизингополучателя и является амортизируемым имуществом, то он учитывает платежи в расходах за вычетом начисленной амортизации.

С лизинговых платежей входной НДС можно принять к вычету не зависимо от того, где учитывается объект – на балансе лизингодателя или лизингополучателя.

НДС к вычету принимается в общем порядке: должны быть правильно оформлены счет-фактура и первичные документы, предмет лизинга отражен в учете и используется в деятельности, облагаемой НДС.

Расходы лизингополучателя на содержание лизингового имущества

Лизингополучатель за свой счет осуществляет техническое обслуживание предмета лизинга и обеспечивает его сохранность, а также осуществляет капитальный и текущий ремонт предмета лизинга, если иное не предусмотрено договором лизинга.

В налоговом учете затраты на ремонт лизингополучатель признает в составе прочих расходов.

Основание: п.3 ст.17 Закона 164-ФЗ от 29.10.1998 «О финансовой аренде (лизинге)», ст.260 НК РФ

Выкуп лизингополучателем предмета лизинга

Условиями договора лизинга может быть предусмотрено:

✔ Выкупная цена предмета лизинга учитывается отдельно от лизинговых платежей.

В этом случае лизинговые платежи признаются в составе расходов за вычетом сумм начисленной по предмету лизинга амортизации.

Выкупная цена учитывается в первоначальной стоимости основного средства и списывается через амортизацию. Срок полезного использования объекта лизингополучатель уменьшает на период его эксплуатации до момента выкупа.

✔ Выкупная цена предмета лизинга выделена в сумме лизинговых платежей.

В этом случае лизинговые платежи признаются в составе расходов за вычетом сумм начисленной по предмету лизинга амортизации и вычетом выкупных платежей.

Лизинговые платежи в части выкупной стоимости имущества лизингополучатель сможет учесть только после выкупа этого имущества. До этого момента выкупные платежи являются авансом и не признаются в расходах по налогу на прибыль.

Основание: Письма Минфина России от 28.01.2019 № 03-03-06/1/4571, от 22.04.2021 №03-03-06/1/30447

После выкупа объекта выкупные платежи сформируют первоначальную стоимость основного средства и будут списаны через амортизацию. Срок полезного использования объекта лизингополучатель уменьшает на период его эксплуатации до момента выкупа.

✔ Выкупная цена не указана отдельно в договоре и не выделена в сумме лизинговых платежей.

В этом случае у лизингополучателя нет оснований для формирования первоначальной стоимости объекта.

Принять к вычету НДС с выкупной стоимости объекта можно не зависимо от того, уплачивается она в составе лизинговых платежей или отдельной суммой.

Основание: п.2 ст.171, п.1 ст.172 НК РФ

Возврат лизингодателю предмета лизинга.

Если объект учитывался на балансе лизингодателя, то в налоговом учете лизингополучателя не отражается возврат имущества.

Если объект учитывался на балансе лизингополучателя, то с 1-го числа месяца, следующего за возвратом объекта лизингодателю, лизингополучатель прекращает начисление амортизации.