

Налогообложение внутреннего лизинга

В настоящее время возможно использование как международного, так и внутреннего лизинга. В случае международного лизинга иностранный лизингодатель может либо не осуществлять деятельность на территории РФ, либо иметь некоммерческое представительство, либо иметь постоянное представительство в РФ. При осуществлении внутреннего лизинга лизингодатель и лизингополучатель являются резидентами Российской Федерации. При осуществлении международного лизинга лизингодатель или лизингополучатель является нерезидентом Российской Федерации.

Общие положения о лизинге

Как определено в ст. 2 Закона о лизинге, лизинг - это совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в связи с реализацией договора лизинга, в том числе с приобретением предмета лизинга.

В статье 2 Закона понятие лизинговой деятельности определено как вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его в лизинг.

Субъектами лизинга признаются 3 стороны:

- лизингодатель (лицо, которое приобретает в собственность имущество и предоставляет его в качестве предмета лизинга лизингополучателю на определенных условиях с переходом или без перехода к лизингополучателю права собственности на предмет лизинга)
- лизингополучатель (лицо, которое в соответствии с договором лизинга обязано принять предмет лизинга на определенных условиях во временное владение и в пользование в соответствии с договором лизинга;
- продавец (лицо, которое в соответствии с договором купли-продажи с лизингодателем продает лизингодателю в обусловленный срок имущество, являющееся предметом лизинга).

Любой из субъектов лизинга может быть резидентом Российской Федерации или нерезидентом Российской Федерации.

Налогообложение лизинговой деятельности

Прежде всего, необходимо обратить внимание на балансовый учет. Предмет лизинга, переданный лизингополучателю по договору лизинга, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению (п. 1 ст. 31 Закона о лизинге).

Налог на прибыль

В соответствии с п. 5 ст. 15 Закона о лизинге по договору лизинга за пользование предметом лизинга лизингополучатель выплачивает лизингодателю лизинговые платежи в порядке и в сроки, которые предусмотрены договором лизинга. Согласно п. 1 ст. 28 Закона о лизинге под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит:

возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю;

возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг;

доход лизингодателя.

В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ в целях расчета суммы для уплаты налога на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные налогоплательщиком затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение доходов.

В подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ установлено, что к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией относятся арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество, а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг. При этом если имущество, полученное по договору лизинга учитывается у лизингополучателя, то расходами признаются арендные (лизинговые) платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу, начисленной в соответствии со ст. 259 НК РФ, а если у лизингодателя, то расходами на приобретение имущества, переданного в лизинг.

Следует обратить внимание на правила налогообложения и отнесения платежей к расходам, указанную в Письме ФНС РФ от 13.07.2007 N XC-6-02/559@ «О направлении Письма Минфина России от 27.04.2007 N 03-03-05/104 «О порядке налогообложения прибыли при совершении лизинговых операций», - лизинговый платеж может быть отнесен к прочим расходам в соответствии с подпунктом 10 пункта 1 статьи 264 НК РФ только в той части, в которой он уплачивается за получение предмета лизинга во временное владение и пользование, а выкупная цена предмета лизинга для целей налогообложения прибыли не учитывается. Выкупная стоимость предмета лизинга является расходом на приобретение его в собственность, включается в первоначальную стоимость основного средства и погашается путем начисления амортизации. К расходам может быть отнесена часть лизингового платежа за получение во владение и пользование предмета лизинга, выкупная цена в расходах не учитывается.

Амортизация

Стороны договора лизинга по взаимному соглашению могут применять ускоренную амортизацию предмета лизинга.

Согласно п. 7 ст. 259 НК РФ для амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора лизинга, к основной норме амортизации налогоплательщик, у которого данное основное средство должно учитываться в соответствии с условиями договора, вправе применять специальный коэффициент, но не выше 3. Данные положения не распространяются на основные средства,

относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в случае, если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом.

Первоначальная стоимость имущества, которое является предметом лизинга признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования (за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов). При этом если предмет лизинга учитывается у лизингодателя, то расходы на доставку предмета лизинга. В первоначальную стоимость не включаются расходы по проведению безналичных расчетов при оплате лизингового имущества (Письмо Минфина России от 23.08.2007 N 03-03-06/1/587). Они списываются как затраты на оплату услуг банка в составе внереализационных расходов на основании пп. 15 п. 1 ст. 265 НК РФ.

Если предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя, то лизингодателю требуется получить от лизингодателя данные о сумме фактических затрат на приобретение этого основного средства.

При этом расходы лизингополучателя, связанные с доставкой основного средства, полученного по договору лизинга, его доведением до рабочего состояния и т.п., не учитываются в первоначальной стоимости этого основного средства (Письма Минфина России от 13.03.2006 N 03-03-04/1/215, от 30.07.2004 N 03-03-08/117).

НДС

В соответствии с российским законодательством НДС является косвенным налогом. Одним из объектов налогообложения НДС, согласно ст. 146 НК РФ, признается реализация товаров (работ, услуг). Согласно п. 1 ст. 154 НК РФ налоговая база определяется как стоимость товаров (работ, услуг), которая получена исходя из цен, исчисляемых в соответствии со ст. 40 НК РФ. В отношении сделок, связанных с лизингом, определяется как стоимость этих услуг, то есть общая сумма лизинговых платежей, подлежащих уплате лизингополучателем в соответствии с условиями договора лизинга без включения в них НДС. Необходимость начисления НДС при осуществлении лизинговых операций подтверждается письмами Минфина РФ от 29 июля 2004 года N 03-2-06/1/1420/22@ и от 9 сентября 2004 г. N 03-2-06/1/1977/22@, в которых указывается, что вне зависимости от перехода права собственности на предмет лизинга, услуги лизингодателя признаются объектом налогообложения НДС.

При осуществлении лизинговых сделок у лизингодателя возникает обязанность уплаты НДС в двух случаях:

при приобретении у продавца основных средств, являющихся объектом лизинга;

при расчетах с бюджетом после получения лизинговых платежей от лизингополучателя за переданное в лизинг имущество.

Ставка НДС составляет 18%.

Сумма НДС, которая уплачивается продавцу лизингодателем при приобретении у него объекта лизинга согласно положениям ст. 171 и 172 НК РФ подлежат налоговому вычету в полной мере из бюджета при выполнении следующих условий:

- имущество используется в деятельности, облагаемой НДС;

- имущество принято к учету;
- получен счет-фактура с выделенной отдельной строкой суммой НДС.

Невыполнение налогоплательщиком (лизингодателем) одного из перечисленных условий применения права на налоговые вычеты является основанием для отказа в вычете сумм НДС, относящихся к таким товарам.

Налоговые органы приводят разнообразные аргументы для отказа в возмещении НДС лизинговым компаниям. В свою очередь, лизинговые компании утверждают, что финансовая аренда - один из самых эффективных способов преодоления технологического отставания России от промышленно развитых стран. Споры по таким основаниям неоднократно рассматривались арбитражными судами. Суды выносили решения в их пользу, указывая при этом, что лизинг является видом арендных правоотношений, направленных на получение прибыли путем предоставления имущества во временное владение и пользование, что в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ является реализацией и, как следствие, объектом налогообложения НДС.

Налог на имущество

Движимое и недвижимое имущество организации признается объектом налогообложения для целей исчисления и уплаты налога на имущество организаций с момента принятия его к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.

В соответствии со статьей 374 НК РФ объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

В отношении имущества, приобретенного лизинговой компанией (фирмой) как лизингодателем собственность в ходе реализации договора лизинга, при приобретении одновременно выполняются следующие условия:

- а) имущество предназначено для использования в качестве предмета лизинга, то есть для предоставления за плату во временное владение и пользование;
- б) имущество предназначено для использования лизинговой компанией (фирмой) в целях, указанных в подпункте "а" настоящего письма, в течение определенного времени, длительность которого зависит от предполагаемого срока использования объекта в качестве предмета лизинга, ожидаемого физического износа объекта, нормативно-правовых и других ограничений;
- в) лизинговая компания (фирма) не предполагает последующую перепродажу данного имущества, то есть продажу, следующую за принятием объекта к бухгалтерскому учету, в течение срока, в который данный объект предполагается использовать в качестве предмета лизинга;
- г) имущество способно приносить лизинговой компании (фирме) экономические выгоды (доход лизингодателя) в будущем.

Поскольку в отношении указанного имущества одновременно выполняются названные условия, то оно подлежит принятию лизинговой компанией (фирмой) к бухгалтерскому учету в качестве основных средств (Письмо Минфина РФ от 02.06.2006 N 03-06-01-04/113 «Об обложении налогом на имущество предмета лизинга у лизинговой компании»)

Поэтому основные средства, отраженные в бухгалтерской отчетности, подлежат налогообложению налогом на имущество организаций.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 624-1300