

ASSOCIATION
OF EUROPEAN BUSINESSES



АССОЦИАЦИЯ
ЕВРОПЕЙСКОГО БИЗНЕСА

RUSSIAN FEDERATION
Ulitsa Krasno proletarskaya 16, bld. 3, Moscow, 127473
Tel +7 495 234 2764 Fax +7 495 234 2807
info@aebrus.ru http://www.aebrus.ru

РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ,
127473 Москва ул. Краснопролетарская, д. 16 стр. 3
Тел. +7 495 234 2764 Факс +7 495 234 2807
info@aebrus.ru http://www.aebrus.ru

Исх. 08/1830 от «2» июня 2011

Министерство финансов РФ
Директору Департамента налоговой и
таможенно-тарифной политики
г-ну И.В. Трунину

По вопросу включения в доход собственника (инвестора) торгового (офисного) здания затрат будущего арендатора по отделке помещений, понесенных до момента ввода здания в эксплуатацию

Уважаемый Илья Вячеславович!

Налоговый комитет Ассоциации европейского бизнеса (далее – «АЕБ») свидетельствует Вам свое уважение и просит разъяснить применение законодательства о налогах и сборах при наличии затрат, произведенных в отношении помещений торгового (офисного) здания будущим арендатором до момента ввода здания в эксплуатацию (в рамках предварительного договора аренды).

В соответствии со сложившейся коммерческой практикой выбор и согласование состава арендаторов осуществляется на начальной стадии строительства торговых (офисных) центров, что позволяет спроектировать и построить такие центры в соответствии с текущими потребностями рынка и наиболее полно удовлетворить интересы конкретных арендаторов. Достигнутые сторонами договоренности по аренде помещений в этом случае закрепляются в предварительных договорах аренды, заключаемых в отношении конкретных площадей на стадии строительства центра. Учитывая, что обе стороны предварительного договора прямо заинтересованы в скорейшем начале эксплуатации строящегося центра, помещения, в отношении которых заключены предварительные договоры аренды, зачастую предоставляются арендаторам под отделку уже на стадии строительства здания после завершения собственником всех работ, предусмотренных проектом строительства в отношении данных помещений. После приемки помещений арендаторы выполняют в них отделочные работы, руководствуясь собственными потребностями и дизайном. При этом отделочные работы арендаторов могут выполняться параллельно с завершением собственником здания иных работ в отношении площадей общего пользования, благоустройства территории и т.п.

На момент начала производства арендаторами отделочных работ здание, в соответствии с нормами гражданского законодательства, еще не является объектом недвижимого имущества, т.е. формально не может являться объектом аренды (гл. 34 Гражданского кодекса РФ, далее – «ГК РФ»). В этой связи возникает вопрос о порядке налогообложения подобных затрат как со стороны арендатора, так и со стороны арендодателя. Дело в том, что действующие нормы Налогового кодекса РФ (далее – «НК РФ») прямо регулируют только налоговые последствия выполнения

AEB SPONSORS 2011

Allianz Insurance JSC • Alstom • Bank Credit Suisse • Bank WestLB Vostok • Basware OYJ • BP Russia • BSH Group • Cargill Enterprises Inc.
• Clifford Chance • CMS, Russia • Continental Tires RUS LLC • Deloitte • DHL • DuPont Science & Technologies • E.ON Russia OOO
• Enel OGG 5 • Energy Consulting • Eni S.p.a • Ernst & Young (CIS) BV • GDF SUEZ • In2Matrix LLC • ING Commercial Banking
• Investment Company IC Russ-Invest • John Deere Agricultural Holdings, Inc. • KPMG • Mazars • Mercedes-Benz Russia • METRO Group
• Michelin • MOL Plc • Novartis Pharma • OBI Russia • Oranta • Peugeot Citroen Rus • PricewaterhouseCoopers • Procter & Gamble
• Raiffeisenbank ZAO • ROCA • OOO Sanofi Aventis Russia • Servier Pharmaceuticals • Shell Exploration & Production Services (RF) B.V.
• Statoil ASA • Telenor Russia AS • TNK-BP Management, OAO • Total E&P Russia • Universita' Degli Studi Guglielmo Marconi
• Volkswagen Group Rus OOO • Volvo Cars LLC • VSK • YOKOHAMA RUSSIA LLC • Zurich Insurance Company

арендатором работ в отношении имущества, являющегося объектом аренды, право собственности на которое зарегистрировано в установленном порядке, и не определяют налоговые последствия проведения работ арендатором до момента регистрации права собственности арендодателя на объект недвижимости.

По нашему мнению, в отношении отделочных работ, осуществляемых арендатором на стадии строительства объекта недвижимости до его ввода в эксплуатацию и оформления права собственности (при условии заключения в дальнейшем договора аренды) применяется такой же порядок налогообложения, который установлен НК РФ для аналогичных отношений в рамках договора аренды. В частности, согласно подп. 32 п. 1 ст. 251 НК РФ, при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором. При этом, в соответствии со ст.ст. 256, 258 НК РФ, такие капитальные вложения признаются амортизируемым имуществом и, если их стоимость не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды. Мы полагаем, что если по соглашению сторон соответствующие капитальные вложения производятся будущим арендатором в рамках предварительного договора аренды, они не должны учитываться в составе доходов арендодателя, т.к. после заключения основного договора аренды должны амортизироваться арендатором в общем порядке. Период выполнения работ в данном случае может влиять только на определение даты начала начисления арендатором амортизации по таким капитальным вложениям – не ранее даты ввода объекта в эксплуатацию или даты заключения основного договора аренды, но не может препятствовать учету произведенных будущим арендатором затрат как таковому.

Указанный вывод основывается на следующих положениях законодательства.

Во-первых, согласно ст. 6 Федерального закона от 25.02.1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» инвестор вправе владеть, пользоваться и распоряжаться объектами капитальных вложений и результатами осуществленных капитальных вложений. При этом такие права инвестора не ограничены условием о соответствии объекта капитальных вложений понятию «недвижимость». Таким образом, наличие или отсутствие государственной регистрации права собственности инвестора на объект недвижимости, как и наличие или отсутствие разрешения на ввод данного объекта в эксплуатацию, не влияет на право инвестора распоряжаться указанным объектом. Правомерность распоряжения инвестором объектом капитальных вложений, право собственности на который еще не зарегистрировано, в том числе право предоставить такое имущество за плату во временное пользование, ранее уже была подтверждена Минфином РФ в письме от 30.08.2010 № 03-03-05/193. В письме от 25.01.2011 г. № 03-03-06/1/23 Минфин РФ также указал на возможность учета будущим покупателем в первоначальной стоимости объекта недвижимости, являющегося предметом предварительного договора купли-продажи, расходов, связанных с подготовкой такого объекта к эксплуатации, понесенных до регистрации права собственности инвестора на данный объект.

Во-вторых, анализ судебной практики свидетельствует о том, что НК РФ не связывает право арендатора учесть в расходах для целей налогообложения прибыли затраты в отношении арендованного имущества с наличием у арендодателя свидетельства о праве собственности на

AEB SPONSORS 2011

Allianz Insurance JSC • Alstom • Bank Credit Suisse • Bank WestLB Vostok • Basware OYJ • BP Russia • BSH Group • Cargill Enterprises Inc.
• Clifford Chance • CMS, Russia • Continental Tires RUS LLC • Deloitte • DHL • DuPont Science & Technologies • E.ON Russia OOO
• Enel OGC 5 • Energy Consulting • Eni S.p.a • Ernst & Young (CIS) BV • GDF SUEZ • In2Matrix LLC • ING Commercial Banking
• Investment Company IC Russ-Invest • John Deere Agricultural Holdings, Inc. • KPMG • Mazars • Mercedes-Benz Russia • METRO Group
• Michelin • MOL Plc • Novartis Pharma • OBI Russia • Oranta • Peugeot Citroen Rus • PricewaterhouseCoopers • Procter & Gamble
• Raiffeisenbank ZAO • ROCA • OOO Sanofi Aventis Russia • Servier Pharmaceuticals • Shell Exploration & Production Services (RF) B.V.
• Statoil ASA • Telenor Russia AS • TNK-BP Management, OAO • Total E&P Russia • Universita' Degli Studi Guglielmo Marconi
• Volkswagen Group Rus OOO • Volvo Cars LLC • VSK • YOKOHAMA RUSSIA LLC • Zurich Insurance Company

такое имущество (разрешения на ввод объекта недвижимости в эксплуатацию)¹. Соответственно, вне зависимости от периода времени, в котором арендатором понесены затраты в отношении арендованного (подлежащего передаче в аренду на основании предварительного договора аренды) имущества, такие затраты, в зависимости от их характера, должны либо учитываться в составе текущих расходов арендатора, либо подлежать учету в порядке, установленном НК РФ для учета капитальных вложений в арендованные объекты основных средств.

В-третьих, согласно п. 3 ст. 3 НК РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. На необходимость применения данной нормы в ситуациях, прямо не урегулированных нормами НК РФ, указывается в ряде письменных разъяснений Минфина РФ, согласно которым к одинаковым по своему экономическому содержанию правоотношениям применяется единый режим налогообложения, несмотря на возможные формальные различия между такими правоотношениями². В связи с этим мы полагаем, что при реализации будущим арендатором права произвести отделочные работы в помещениях, принятых в пользование в рамках предварительного договора аренды, произведенные арендатором затраты при отсутствии иных установленных НК РФ оснований не подлежат учету в составе доходов арендодателя. При этом наличие или отсутствие государственной регистрации права собственности на здание (разрешения на ввод объекта в эксплуатацию) не влияет на такой порядок учета. В указанной ситуации экономические и хозяйственные отношения при выполнении арендаторами отделочных работ в рамках предварительного договора аренды являются идентичными таким же отношениям сторон, возникающим в рамках договора аренды и полностью урегулированным соответствующими положениями НК РФ.

Приведенный в настоящем запросе вывод Налогового комитета АЕБ основывается также на существующей судебной практике, которая признает возможным распространение норм НК РФ в отношении схожих объектов налогообложения (Постановление Президиума ВАС РФ от 25.02.2010 № 13640/09). Применительно к арендным отношениям арбитражные суды также указывают на возможность применения норм НК РФ, касающихся аренды имущества, к отношениям сторон, возникающим в рамках предварительного договора аренды.

Просим подтвердить правильность нашего понимания рассматриваемого вопроса. Заранее благодарим.

С уважением,

Франк Шауфф
Генеральный директор



Контактное лицо: Координатор Налогового комитета АЕБ, Ирина Гурулева: ig@aebrus.ru, тел. (495) 234-2764 доб. 120

¹ Постановление Президиума ВАС РФ от 19.02.2008 г. № 11174/07, Постановление ФАС Московского округа от 31.01.2011 г. № Ф05-14259/2010.

² Письма Минфина РФ от 29.04. 2003 № 04-00-11, от 08.06.2007 № 03-03-05/147, от 22.11.2007 № 03-05-07-02/107, от 22.11.2007 г. № 03-05-07-02/106, от 12.10.2007 № 03-05-07-02/94, от 15.02.2007 № 03-05-07-02/12, от 14.02.2007 № 03-05-05-02/04.

AEB SPONSORS 2011

Allianz Insurance JSC • Alstom • Bank Credit Suisse • Bank WestLB Vostok • Basware OYJ • BP Russia • BSH Group • Cargill Enterprises Inc. • Clifford Chance • CMS, Russia • Continental Tires RUS LLC • Deloitte • DHL • DuPont Science & Technologies • E.ON Russia ООО • Enel OGK 5 • Energy Consulting • Eni S.p.a • Ernst & Young (CIS) BV • GDF SUEZ • In2Matrix LLC • ING Commercial Banking • Investment Company IC Russ-Invest • John Deere Agricultural Holdings, Inc. • KPMG • Mazars • Mercedes-Benz Russia • METRO Group • Michelin • MOL Plc • Novartis Pharma • OBI Russia • Oranta • Peugeot Citroen Rus • PricewaterhouseCoopers • Procter & Gamble • Raiffeisenbank ZAO • ROCA • ООО Sanofi Aventis Russia • Servier Pharmaceuticals • Shell Exploration & Production Services (RF) B.V. • Statoil ASA • Telenor Russia AS • TNK-BP Management, OAO • Total E&P Russie • Universita' Degli Studi Guglielmo Marconi • Volkswagen Group Rus ООО • Volvo Cars LLC • VSK • YOKOHAMA RUSSIA LLC • Zurich Insurance Company