Храмова, Анастасия Николаевна. Налогообложение и налоговые риски субъектов арендных отношений : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Храмова Анастасия Николаевна; [Место защиты: Сарат. гос. соц.-эконом. ун-т].- Саратов, 2012.- 189 с.: ил. РГБ ОД, 61 12-8/3710

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Теоретические основы налогообложения и налоговые риски субъектов арендных отношений 11**

1.1. Арендные отношения и налогообложение: понятийный аппарат и взаимосвязь 11

1.2. Особенности налогообложения субъектов арендных отношений 30

1.3. Классификация налоговых рисков субъектов арендных отношений 52

**Глава 2. Практика и проблемы налогообложения субъектов арендных отношений в России 68**

2.1. Налоговые риски при аренде коммерческой недвижимости 68

2.2. Механизм налогообложения и налоговые риски при аренде жилья 96

2.3. Особенности налогообложения при аренде государственного (муниципального) имущества 112

**Глава 3. Развитие системы управления налоговыми рисками субъектов арендных отношений123**

3.1. Модель эффективного управления налоговыми рисками субъектов арендных отношений 123

3.2. Совершенствование налогообложения субъектов арендных отношений 137

Заключение 151

Список использованных источников 166

Приложения 181

**Введение к работе**

Актуальность темы. Арендные отношения всегда занимали значительное место в экономических отношениях ввиду потребности одних хозяйствующих субъектов в имущественных объектах при отсутствии финансовой возможности его приобретения в собственность и избытка данного имущества у других субъектов при необходимости извлечения из него гарантированного дохода.

В настоящее время в российской экономике арендные отношения являются достаточно распространенной формой экономических отношений между хозяйствующими субъектами. Они возникают в связи с потребностью современного предпринимательства в основных средствах (зданиях, сооружениях, транспорте, оборудовании и т.д.), стоимость которых достаточно высока и часто недоступна для большинства организаций и предпринимателей, особенно на стадии становления бизнеса. Аренда позволяет предпринимателям сэкономить денежные средства в связи с её относительной дешевизной по сравнению с приобретением имущества по ипотеке или в кредит.

На конец 2011 года совокупный объем коммерческих площадей, переданных в аренду в целом по стране, составил порядка 817,5 млн кв. м, а число арендных сделок на рынке недвижимости по отдельным её видам доходил до 95-97% от общего объема сделок с данной недвижимостью. Требует уточнения соответствующего современным экономическим реалиям понятийный аппарат арендных отношений ввиду необходимости обоснования их финансовой составляющей. В настоящее время, учитывая особенности действующего российского налогового законодательства, проблемы налогообложения и налоговые риски субъектов арендных отношений действительно существуют и имеют крайне негативные финансовые последствия для коммерческой деятельности и арендатора, и арендодателя, о чем свидетельствует рост судебных разбирательств с налоговыми органами по результатам налоговых проверок в последние четыре года по вопросам налогообложения в связи с заключением арендных отношений (с 8% в 2008 г. до 16% в 2011 г.).

Наибольшие проблемы и споры в области налогообложения арендных отношений возникают по налогу на прибыль организаций и НДС. В частности, в последние годы в связи с замедлением и приостановкой строительства объектов недвижимости в аренду зачастую передается недвижимость, на которую не получено право собственности. В такой ситуации у арендатора возникают налоговые риски, вследствие невозможности учесть расходы в виде арендной платы для целей налогообложения. Другой, не менее распространенной проблемой является отсутствие установленных правил расчета величины арендной платы, в результате чего возникают разногласия организаций с налоговыми органами по поводу экономической обоснованности расходов на аренду.

Вышеизложенные проблемы послужили основанием для проведения настоящего исследования, в основе которого лежит изучение налоговых рисков субъектов арендных отношений, разработка способов управления ими, а также предложения вариантов их устранения.

Степень разработанности проблемы. Основой системы налогообложения при заключении арендных отношений является общая теория налогов. Исследованием проблем налогообложения и налоговых отношений в целом занимаются Акчурина Е.В., Барулин С.В., Богомолова Г.Д., Брызгалин А.В., Волкова Г.А., Вылкова Е.С., Гончаренко Л.И., Ермакова Е.А., Казак А.Ю., Логвин Н.В., Лыкова Л.Н., Майбуров И.А., Пансков В.Г., Пепеляев С.Г., Погорлецкий А.И., Поляк Г.Б., Сабанти Б.М., Степаненко В.В., Филина Ф.Н., Черкасов В.Е., Щекин Д.М., Юткина Т.Ф., и др.

Отдельные вопросы налогообложения в области арендных отношений рассматриваются в работах Анищенко А.В., Блинова А.В., Вайтман Е.В., Васильева Ю.А., Город С.С., Давыдовой О.В., Закировой О.З., Захарьина В.Р., Зерновой И.И., Кирюшиной И.М., Кислова Д.В., Козловой Н.Н., Кондрашовой Н.Н., Коробовой С.А., Красноперова О.А., Мацкявичене Е.В., Мельниковой Е.В., Меркулова М.М., Муратовой Е.М., Петуховой И.С, Полухиной М.Ю., Репина А.Н., Реснянской Н.С., Савсерис С.В., Семинихина В.В., Соколовой Е.А., Тюриной А.В., Фомичевой Л.П., Шубенко М.К., и др.

Несмотря на то, что налоговым вопросам в системе арендных отношений посвящено достаточно много работ, анализ научной литературы показал, что большинство исследователей рассматривают эти вопросы в контексте правового регулирования и учета. Вместе с тем, крайне мало изучены проблемы налоговых рисков, возникающих у субъектов арендных отношений, а, следовательно, и специфика управления ими. Кроме того, применительно к современному этапу, недостаточно исследованы особенности налогообложения и налоговых рисков при аренде коммерческой недвижимости, жилья, а также государственного и муниципального имущества. Возникает необходимость в разработке наиболее эффективных в современных условиях, перспективных механизмов налогообложения арендаторов и управления налоговыми рисками.

Таким образом, необходимость углубления теоретических подходов и недостаточная степень практической разработанности проблем налогообложения субъектов арендных отношений определили выбор темы, цель, задачи и структуру диссертационного исследования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является развитие теоретических основ и методических подходов, методик и рекомендаций, направленных на создание эффективной системы налогообложения субъектов арендных отношений и управления их налоговыми рисками, обеспечивающих баланс фискальных интересов государства и коммерческих структур.

Достижение указанной цели вызвало необходимость решения следующих задач:

- исследовать понятийный аппарат арендных отношений и их взаимосвязь с налогообложением;

- исследовать и проанализировать особенности налогообложения субъектов арендных отношений;

- разработать классификацию налоговых рисков субъектов арендных отношений;

- исследовать налоговые риски при аренде коммерческой недвижимости;

- обосновать механизм налогообложения и налоговые риски при аренде жилья;

- выявить особенности налогообложения при аренде государственного (муниципального) имущества;

- разработать и обосновать модель эффективного управления налоговыми рисками субъектов арендных отношений;

- предложить меры по совершенствованию налогообложения субъектов арендных отношений.

Предметом диссертационного исследования выступают совокупность налоговых отношений между арендаторами, арендодателями и налоговыми органами, возникающих в процессе хозяйственной деятельности, налогообложения и управления налоговыми рисками.

Объектом исследования являются действующая в России система налогообложения субъектов арендных отношений, налоговые риски, принимаемые этими субъектами, и деятельность по управлению ими.

Методологическую основу исследования составили общенаучные принципы познания, методы индукции и дедукции, приемы системного анализа и диалектической логики. Также применялись такие методы научного исследования, как группировка, статистическое наблюдение, сравнительный анализ, классификация, использование которых позволяет получить достоверные научные знания и наиболее полно организовать научный поиск для достижения поставленной цели и решения исследовательских задач.

Теоретической основой исследования послужили теории ведущих отечественных исследователей в области регулирования арендных отношений в коммерческой деятельности, налогообложения и налоговых рисков субъектов арендных отношений. Исследование опирается на широкую законодательную и нормативную базу (кодексы, законы и подзаконные акты федерального, регионального и местного значения), а также материалы судебной практики по налоговым спорам, касающиеся налогообложения субъектов арендных отношений.

Информационную базу исследования составили данные государственной статистики РФ, российских информационных агентств, экспертные оценки научно-исследовательских центров, интернет ресурсы, относящиеся к налогообложению субъектов арендных отношений, материалы органов государственной власти Российской Федерации и субъектов РФ, нормативные документы Федеральной налоговой службы РФ, Министерства финансов РФ, материалы официальных сайтов и письма УФНС России по Москве и Московской области.

Научная новизна диссертационного исследования в целом заключается в постановке, теоретическом обосновании и решении комплекса вопросов, связанных с разработкой методологических подходов и научно-практических рекомендаций по малоисследованной в российской науке проблеме налогообложения субъектов арендных отношений.

Наиболее существенными результатами исследования, содержащими научную новизну, являются следующие:

- дана системная характеристика финансовых отношений, возникающих при аренде имущества и связанных с исполнением обязательств арендатора перед арендодателем по поводу уплаты арендных платежей и изменяющимися в связи с этими платежами налоговыми обязательствами сторон (обобщена система налогов, с которыми связано заключение арендных отношений, раскрыт механизм взаимосвязи финансовой и правовой составляющих арендных отношений);

- разработана необходимая в целях минимизации возникающих налоговых рисков система принципов организации арендных отношений и, в частности, принцип подтверждения передачи объекта аренды арендатору; принцип открытости информации об объекте аренды; принцип соблюдения требований о регистрации договоров аренды; принцип документального оформления обязанностей по поддержанию состояния объекта аренды; принцип обоснованности и прозрачности расчета арендной платы;

- выявлены особенности формирования налоговой базы субъектов арендных отношений по налогу на прибыль и НДС, а также особенности исполнения налоговых обязательств субъектами хозяйственной деятельности при таких видах аренды, как прокат, аренда транспортных средств, аренда зданий и сооружений, аренда предприятия, аренда государственного и муниципального имущества;

- предложена и обоснована классификация налоговых рисков субъектов арендных отношений в зависимости от субъекта налоговых правоотношений, природы и причины возникновения, объекта аренды, влияния на формирование налоговой базы по тем или иным налогам, степени урегулирования в действующем налоговом законодательстве;

- определены влияющие на уровень налоговых рисков при аренде коммерческой недвижимости факторы, среди которых выделены группы, связанные с общеэкономическими причинами (дефицит арендопригодных площадей на рынке; сезонная активность арендатора; финансовая нестабильность сторон) и специфическими условиями конкретных арендных сделок (сложность регистрации права собственности на объект аренды; отсутствие акта приема-передачи объекта аренды; оспоримый характер финансовых обязательств; отсутствие методик расчета арендной платы, подтверждающей правомерность понесенных затрат; проблемы с оформлением документации на ремонт арендуемых основных средств);

- предложены и обоснованы финансовые схемы, позволяющие оптимизировать налогообложение при аренде жилья: схема с отнесением на прочие расходы затрат, понесенных по аренде жилого имущества для представительских целей; схема с самостоятельным заключением работниками договоров аренды жилья и последующей компенсацией расходов путем увеличения их оклада; схема с оформлением дополнительных документальных доказательств экономической обоснованности расходов на аренду жилья для командированных сотрудников, учтенных для целей налогообложения;

- предложены методические подходы к определению факта наличия налогового обязательства по НДС у арендатора, выступающего в качестве налогового агента при получении в аренду (передаче в субаренду) государственного (муниципального) имущества, и предложены методические подходы к определению факта наличия налогового обязательства, момента его исполнения, а также возможности использования соответствующих налоговых вычетов;

- разработаны специальные методы минимизации налоговых рисков с использованием авансовых платежей и страхового (гарантийного) депозита для применения в хозяйственной практике субъектами, использующими чужие объекты недвижимости в отсутствии договора аренды и невозможности заключения последнего по причине неоформленного свидетельства о праве собственности на используемое имущество;

- предложен комплекс мероприятий по совершенствованию налогообложения и нивелированию налоговых рисков субъектов арендных отношений: легализация использования или передачи недвижимого имущества, на которое не оформлено право собственности; расширение установленного перечня прочих расходов, связанных с производством и реализацией товаров (работ, услуг); устранение зависимости включения компенсации расходов на аренду жилья сотрудникам в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, от закрепления обязательства такой выплаты в трудовом договоре.

Теоретическая и практическая значимость работы. Теоретическая значимость выполненного диссертационного исследования состоит в развитии и углубленной разработке отдельных положений теории налоговых рисков и методического обеспечения налогообложения субъектов арендных отношений. Представленные в работе новые научные результаты вносят вклад в развитие финансовой науки и могут послужить для дальнейших теоретических и практических разработок проблем в области налогообложения, управления налоговыми рисками и налогового администрирования.

Практическая значимость проведенного исследования состоит в том, что реализация разработанных практических рекомендаций будет способствовать оптимизации налоговой нагрузки на организации, чья производственно-хозяйственная деятельность связана с арендой недвижимости. Предложения и выводы диссертации могут также могут быть использованы налоговыми органами для повышения результативности налогового администрирования и, в частности, мероприятий налогового контроля, и органами законодательной власти при разработке правового поля регулирования налогообложения субъектов арендных отношений и операций, связанных с арендой.

Апробация работы. Основные положения диссертации обсуждены и получили апробацию в тезисах, статьях и выступлениях на научных конференциях, проходивших в Саратове и Балаково в 2009-2012 гг.

Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли свое отражение в 8 публикациях автора общим объемом 2,8 п.л., в том числе в 3 статьях объемом 1,5 п.л., опубликованных в изданиях, рекомендованных ВАК.

Предлагаемые практические рекомендации по управлению налоговыми рисками субъектов арендных отношений нашли применение в деятельности ООО "ОБИ Франчайзинговый Центр", ООО "ЛГ Электроникс РУС", ИФНС России по Октябрьскому району г. Саратова, что подтверждено справками о внедрении. Выполненные научные разработки также используются в учебном процессе кафедрой финансов СГСЭУ, что также подтверждено справкой о внедрении.

Объем и структура работы. Цель и задачи исследования определили структуру диссертационной работы.

## Особенности налогообложения субъектов арендных отношений

Основы налогообложения субъектов арендных отношений стали формироваться в России с момента принятия 27 декабря 1991 г. Закона РФ от № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» и последующим принятием части II Налогового Кодекса РФ 5 августа 2000г., в которых законодатель установил зависимость полученных доходов от понесенных расходов и необходимости их обоснования для целей налогообложения. Таким образом, следует констатировать, что возникновение налоговой составляющей арендных отношений связано с усовершенствованием налогового законодательства, усложнением налоговой системы РФ и гражданско-правового механизма арендных отношений, а также изменением общественно-политического строя государства

Развивая суждение относительно понятия аренды, следует отметить, что на основании п. п. 1,2 ст. 607 ГК РФ в аренду могут быть переданы земельные участки, имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие материальные ценности (непотребляемые вещи), не теряющие свои натуральные свойства в процессе их использования. Не подлежат передаче в аренду нематериальные объекты собственности, объекты, исключенные из оборота или ограниченные в обороте (ст. 129 ГК РФ).

На основании норм действующего законодательства не являются объектом недвижимости и, следовательно, объектом аренды в т.ч. для целей размещения рекламных объектов: - крыши зданий любой конфигурации; - архитектурно-инженерные конструкции (козырьки, арки, пандусы, стены); - технические этажи (подвалы, чердаки, в которых расположено инженерное оборудование, электрощитовые, оборудование по теплоснабжению, связи и пр.); - лестничные пролеты, клетки, коридоры, холлы как самостоятельные объекты, прочие места общего пользования; - недострои, в т.ч. строительство в стадии «консервации»; - самострои, в т.ч. самострои периода СССР. Кроме того, объект аренды должен принадлежать арендодателю на праве владения, пользования и/или распоряжения (в случае, если арендодателем является собственник имущества); либо на праве владения и пользования (в случае передачи имущества в субаренду). Диссертационное исследование проводилось исходя из признания единства и тесной взаимосвязи финансовой, технической и юридической составляющих арендных отношений (рис. 4). Финансовая составляющая связана с финансовыми (денежными) отношениями, возникающими при определении и уплате арендных платежей и налогообложении субъектов арендных отношений (арендодателя и арендатора). Техническая составляющая состоит в определении объекта аренды и его идентификации: установлении площади, границ, физического состояния, наличия прилегающих территорий, предназначения для использования и т.д. Юридическая составляющая характеризует гражданско-правовые условия передачи имущественного объекта в аренду путем заключения договора аренды между арендодателем и арендатором, определении прав и обязанностей сторон, срока действия арендных отношений и т.д. Все составляющие арендных отношений тесно взаимосвязаны друг с другом и влияют на финансовую составляющую. Чем больше площадь арендуемого объекта (техническая составляющая), тем выше размер арендной платы и налогооблагаемых доходов арендодателя (финансовая составляющая). Если в договоре аренды (юридическая составляющая) закреплено обязательство арендодателя производить ремонт передаваемого в аренду объекта, а по факту ремонт осуществляет арендатор, то для арендатора такие расходы не будут приниматься для целей налогообложения прибыли и не подлежат вычету при исчислении НДС для уплаты в бюджет (финансовая составляющая). Эти составляющие определяют сущность, специфику арендных отношений хозяйствующих субъектов и подлежат обоснованию в рамках данной диссертационной работы. Учитывая, что критерием в построении организационно-правовой структуры арендных отношений хозяйствующих субъектов является деление их на виды аренды, рассмотрим их более детально. Кроме того определим особенности формирования налоговой базы субъектов арендных отношений по налогу на прибыль и НДС, а также особенности возложения налоговых обязательств на тех или иных субъектов арендных отношений при различных видах аренды. Итак, в соответствии с гл. 34 ГК РФ выделяются следующие виды аренды: - прокат; - лизинг (финансовая аренда); - аренда транспортных средств; - аренда зданий и сооружений; - аренда предприятия (как имущественного комплекса). Прокат - краткосрочный наем имущества, при котором предмет проката (найма) многократно используется различными нанимателями, традиционно рассматривается и в научной литературе, и в нормативных актах в рамках обязательств по бытовому обслуживанию населения. В рамках отношений по договору проката не допускается сдача в субаренду имущества, предоставленного арендатору, передача им своих прав и обязанностей по договору, предоставление в безвозмездное пользование, залог арендных прав и внесение их в качестве имущественного вклада в хозяйственные общества и товарищества или паевого взноса в производственные кооперативы (п. 2 ст. 631 ГК РФ). По договору проката капитальный и текущий ремонт имущества, сданного в аренду, всегда является обязанностью арендодателя. Данное правило не может быть изменено по соглашению сторон. Арендную плату за пользование имуществом по договору проката стороны могут установить только в виде определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно (ст. 630 ГК РФ). Эта норма также является императивной и не может быть изменена сторонами договора.

Перечень услуг, связанных с прокатом определен Общероссийским классификатором услуг населению ОК 002-93, утвержденным Постановлением Госстандарта России от 28.06.1993 № 163.

С точки зрения налогообложения, прокат, как вид арендных отношений, на наш взгляд, не содержит каких-либо налоговых сложностей и достаточно прост по своей сути. Это связано, прежде всего, с тем, что субъектом, осуществляющей расход в данной связи, как правило, является физическое лицо (арендатор). В свою очередь, арендодатель согласно договору проката, получает плату за предоставление объекта в прокат, которая должна покрывать все его издержки и, соответственно, обеспечивать определенный размер дохода (прибыли).

## Механизм налогообложения и налоговые риски при аренде жилья

В результате исследования темы диссертационной работы было установлено, что для современных экономических отношений хозяйствующих субъектов характерно вступление в арендные отношения не только с целью получения зданий, сооружения, оборудования, транспортных средств, но и с целью получения в пользование жилых помещений, к примеру, для проживания своих сотрудников - физических лиц. Расходы на аренду жилых помещений, как правило, в сопоставлении с другими видами расходов не очень велики (см. Приложение 6). Однако, особенности реализации налогового механизма в отношении аренды жилых помещений крайне важны, поскольку охватывают обязательства не только по налогу на прибыль, но и по НДФЛ, а также по взносам во внебюджетные фонды, формально налогами не являющимися, но тем не менее увеличивающим, в целом, нагрузку на предпринимательство. Кроме того, при аренде жилья налоговые обязательства наступают не только для организации, арендующей жилье, но и для сотрудника, которому оно арендуется, а также для физического лица - арендодателя, которое чаще всего является собственником арендуемого имущества. Поэтому, по нашему мнению, данные отношения требуют исследования в силу их возросшего значения для деятельности хозяйствующих субъектов и все чаще возникающих проблем в процесс их реализации, в том числе с точки зрения налогообложения.

Потребность в аренде жилья для своих сотрудников у любой коммерческой организации может возникнуть по разным причинам. Одной ни них является развитая региональная сеть коммерческой организации. Так, если организация имеет разветвленную и активно действующую региональную сеть (в современных российских условиях ведения бизнеса наличие этого фактора, обеспечивает успешную деятельность организации), то совершенно логично, обоснованно и рационально вместо размещения командировочных сотрудников в гостинице (особенно на длительный срок) арендовать для них жилья на период командировки в частном жилом фонде. Также это актуально и для размещения иногородних или иностранных специалистов, консультантов, партнеров по бизнесу прибывающих на длительный период для решения задач различного характера, связанных с экономической деятельностью принимающей организации.

Преимущество аренды квартиры над услугами гостиниц очевидно1. Сумма арендной платы за квартиру за целый месяц зачастую оказывается меньше стоимости проживания в гостинице в течение нескольких дней. Не говоря уже об уровне сервиса и комфорта проживания, которые сегодня имеют существенное значение. Фактически уровень цен на услуги гостиниц на несколько порядков выше, чем оплата за арендованную квартиру. Особенно эта разница велика в крупных городах страны и составляет от 50 до 5 кратной величины2. То есть, если командированные сотрудники или деловые партнеры проживали бы в гостинице, организация осуществила бы гораздо большие затраты и правомерно включила бы их в полной сумме в расходы для целей налогообложения прибыли согласно пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ. Учитывая один из принципов организации финансов коммерческой организации самостоятельно и эффективно вести свою хозяйственную деятельность, а соответственно и рациональную организацию собственных расходов, в нашем исследовании мы попытаемся найти решение данной проблеме, которая сегодня актуальна и типична, а также обосновать методологические основы её решения. Арендные отношения по жилому имуществу также оформляются договором аренды (п. 2 ст. 671 ГК РФ), который подлежит государственной регистрации в случае его заключения на срок более одного года.

Отметим, что жилое помещение предназначено исключительно для проживания граждан (п. 2 ст. 288 ГК РФ и п. 1 ст. 17 Жилищного Кодекса), следовательно, и юридические лица могут использовать жилые помещения лишь для проживания в нем граждан (п. 2 ст. 671 ГК РФ). Размещать в таком помещении предприятия, учреждения и организации можно только после того, как оно будет переведено в нежилой фонд1. Договор аренды квартиры под офис, заключенный с нарушением указанного требования, признается ничтожным на основании ст. 168 ГК РФ2. В свою очередь, расходы по ничтожной сделке не признаются документально подтвержденными и не могут учитываться в целях налогообложения прибыли. Рассмотрим более подробно механизм налогообложения субъектов данных арендных отношений и налоговые риски, возникающие при этом у субъектов арендных отношений.

Налоговые риски субъектов арендных отношений при использовании жилого имущества для проживания сотрудников организации, находящихся в командировке возникают, когда организации арендуют квартиры в других регионах для проживания своих сотрудников во время служебных командировок. Обычно в течение нескольких недель или месяцев в арендуемой квартире никто не живет. В этом случае у организации арендатора возникает риск правильного, с точки зрения налогообложения, отнесения расходов по содержанию данного жилья, ведь согласно договору аренды арендная плата за квартиру уплачивается арендодателю независимо от факта проживания в ней работников организации. В данной связи, по нашему мнению, возникает вопрос о том, в каком размере можно учитывать для целей налогообложения прибыли расходы на аренду.

В соответствии со ст. 264 НК РФ организация вправе уменьшить налогооблагаемую прибыль на командировочные расходы. К ним, в частности, относятся затраты на наем жилого помещения. Однако в командировочные расходы включается лишь та часть арендной платы за квартиру, которая приходится на периоды, когда в ней фактически проживали командированные работники. Оплата за время, когда квартира пустовала, не признается расходом в целях налогообложения прибыли1. Аналогичный подход применяется и в отношении затрат на содержание арендованной квартиры: коммунальных услуг, телефонной связи, уборки помещения и т.п. Они включаются в командировочные расходы только за периоды, когда квартира использовалась для проживания командированных работников.

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ с 1 января 2006 г. подтверждать расходы можно не только документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, но и документами, косвенно свидетельствующими о произведенных расходах. Таким образом, доказать факт пребывания сотрудников в арендованной квартире, по нашему мнению, можно документами, косвенно подтверждающими это, например приказом о направлении в командировку, проездными документами до места командировки и обратно, командировочным удостоверением, отчетом о выполненной в командировке работе. Кроме перечисленных документов у организации должны быть договор аренды квартиры и акт приема-передачи арендуемого объекта.

## Особенности налогообложения при аренде государственного (муниципального) имущества

Исследование проблемы налогообложения субъектов арендных отношений и управление их налоговыми рисками при аренде государственного и муниципального имущества показало, Гражданский кодекс РФ не выделяет договор аренды государственного и муниципального имущества в отдельный вид арендных правоотношений. Однако, проведя подробный анализ по данной тематике, нами была уточнена классификация видов арендных отношений, предусмотренных гл. 34 ГК РФ, и доказано существование такого отдельного вида арендных отношений, как аренда государственного и муниципального имущества. Вместе с тем, в зависимости от правового статуса того, кто является стороной договора аренды, где объектом выступает государственное или муниципальное имущество, а также в зависимости от прав на этот объект у арендодателя, налоговые обязательства как арендодателя, так и арендатора имеют ряд особенностей и, возникающих при этом налоговых рисков.

В результате проведенного исследования было установлено, что организации могут арендовать недвижимое имущество, находящееся в федеральной собственности, собственности субъектов РФ и муниципальной собственности, и, согласно пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ передача такого имущества в аренду является объектом налогообложения НДС, при этом, в соответствие с п. 3 ст. 161 НК РФ, арендаторы этого имущества (как правило, коммерческие организации) являются налоговыми агентами по НДС при перечислении арендной платы арендодателю, то есть они обязаны исчислить сумму налога, удержать её из доходов арендодателя от сдачи имущества в аренду и перечислить в бюджет.

Эти обязательства возникают в результате особенностей налогообложения субъектов арендных отношений по объектам государственной (муниципальной) собственности в силу специфичности статуса одной из сторон таких арендных отношений, а именно - государства, как собственника передаваемого в аренду имущества.

В результате диссертационного исследования было установлено, что на практике существует несколько видов арендных отношений между государством и коммерческой организацией, что влияет, в первую очередь, на обязательства арендатора по уплате агентского НДС. Рассмотрим их более подробно.

Во-первых, договор на предоставление в аренду федерального имущества, имущества субъектов федерации или муниципального имущества может заключаться с органом государственной власти или местного самоуправления, то есть арендодателем в данном случае выступает непосредственно государственный орган или орган местного самоуправления. Такой договор является двухсторонним, а арендатор - коммерческая организация, в данной связи, признается налоговым агентом по уплате НДС.

Во-вторых, в качестве арендодателя может выступать не государственный или муниципальный орган, а государственное унитарное предприятие (например, госучреждение), которое является балансодержателем федерального или муниципального здания. В данном случае НДС в бюджет подлежит уплате самим арендодателем (унитарным предприятием), а не организацией-арендатором.

Рассмотрим и проанализируем эту ситуацию более подробно, поскольку, на наш взгляд, определение статуса арендодателя является главным фактором при определении налоговых обязательств арендодателя и арендатора.

Так, при заключении договора аренды с государственным или муниципальным унитарным предприятием согласно п. 3 ст. 161 НК РФ арендатор является налоговым агентом по НДС, несмотря на то, что налогоплательщиком признается арендодатель, т.е. согласно договору аренды - государственное унитарное предприятие.

Проблема налогового риска субъектов арендных отношений при аренде государственного (муниципального) имущества при неправильной оценке налоговых обязательств заключается в том, что имущество, находящееся у унитарных предприятий на правах хозяйственного ведения, остается в собственности у государства согласно п. 4 ст. 214 ГК РФ (имущество, закрепляемое за государственными предприятиями и учреждениями во владение, пользование и распоряжение на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, остается в государственной собственности).

Однако, ст. 214 ГК РФ разделяет имущество, находящееся в государственной собственности, на - 1) имущество, закрепляемое за государственным предприятием или учреждением, и средства соответствующего бюджета и иное государственное имущество, не закрепленное за государственными предприятиями и учреждениями, а также на 2) государственное имущество, образующее государственную казну РФ, казну республики в составе РФ, казну края, области, города федерального значения, автономной области, автономного округа. Что касается имущества, находящегося в муниципальной собственности, то согласно п. 3 статьи 125 ГК РФ оно также либо закрепляется за муниципальными предприятиями и учреждениями на праве оперативного управления или хозяйственного ведения, либо составляет муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования.

Распоряжение имуществом, закрепленным за юридическим лицом, производится этим юридическим лицом, а не органом государственной власти и управления или органом местного самоуправления. С учетом положений статей 125, 214, 294, 296 и 299 ГК РФ уполномоченные органы власти распоряжаются только тем имуществом, которое не закреплено на праве хозяйственного ведения или оперативного управления за государственным или муниципальным унитарным или казенным предприятием.

Данный факт является, по нашему мнению, главным при решении проблемы возникновения налоговых обязательств и определения статуса налогоплательщика или налогового агента.

По нашему мнению, порядок уплаты НДС, установленный пунктом 3 статьи 161 НК РФ, арендатору (коммерческой организации) следует применять только в случае предоставления в аренду публичного имущества, не закрепленного на праве хозяйственного ведения либо оперативного управления за государственными унитарными предприятиями или учреждениями, то есть составляющего государственную казну, при непосредственном участии публичных собственников в гражданских правоотношениях.

Если имущество арендуется у юридических лиц, за которыми оно закреплено на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, то плательщиками НДС должны быть арендодатели, обладающие тем или иным вещным правом в отношении данного имущества.

Таким образом, по нашему мнению, при реализации на территории РФ услуг по предоставлению в аренду федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества организациями, которым такое имущество принадлежит в соответствии со статьей 294 ГК РФ на праве хозяйственного ведения или согласно статье 296 ГК РФ на праве оперативного управления, исчисление и уплату в бюджет НДС должны осуществлять непосредственно государственные унитарные предприятия - арендодатели.

## Совершенствование налогообложения субъектов арендных отношений

Соблюдая данные условия документальной подготовки, арендатор, на вполне законных основаниях, сможет принять на расходы «авансовые платежи», фактически понесенные в период до заключения договора аренды, в текущем периоде. Кроме того, согласно данному методу, входящий НДС по услугам аренды с этого момента также можно будет принять к вычету (при наличии, соответственно, верно оформленных счетов-фактур) в текущем периоде.

Ключевой момент данного метода заключается в документальном обосновании расходов, а именно в указании текущей даты первичных документов на аренду от арендодателя. То есть расходы только потому могут быть включены в состав текущих расходов для целей налогообложения прибыли и НДС, что договор и первичные документы датированы текущей датой. В то же время, следует сделать оговорку на то, что данный метод не будет работать, в случае, если собственник объекта недвижимости отразил авансовые платежи в качестве дохода от реализации для целей налога на прибыль в период их фактического получения, т.к. в данной связи собственник объекта недвижимости не сможет выпустить (подписать) требуемый пакет документов для будущего арендатора (пользователя его имуществом).

В то же время данный метод, несмотря на простоту, не лишен недостатков, которые в свою очередь могут стать причиной возникновения новых налоговых рисков.

Во-первых, начинать коммерческую деятельность, имея на руках лишь предварительный договор аренды, означает пользоваться чужим имуществом безвозмездно, поскольку предварительный договор аренды является лишь обязательством сторон в будущем заключить договор аренды и по сути своей безвозмезден. В этом случае арендатору проверяющие органы могут доначис лить налог на прибыль с «вмененного» дохода, исходя из средних показателей ставок арендной платы на аналогичное имущество, расположенное на данной территории1, а арендодателю - НДС с безвозмездной передачи имущества в пользование.

Во-вторых, что касается повышенной арендной платы в первый год (в период действия краткосрочного договора аренды), то если арендная плата будет резко отличаться от средних показателей ставок арендной платы на аналогичное имущество, расположенного на данной территории, то в соответствии со ст. 40 НК РФ существует риск того, что расход может быть квалифицирован экономически необоснованным для целей налога на прибыль и частично уменьшен.

Развивая далее решение проблемы по минимизации налоговых рисков субъектов арендных отношений, в качестве альтернативного подхода мы предлагаем рассмотреть другой метод, связанный с применением «страхового (гарантийного) депозита». Для этого необходимо дать определение, отражающее сущность данного понятия.

Страховой (гарантийный) депозит - это платежи хозяйствующего субъекта - будущего арендатора, осуществленного на основании предварительного договора аренды, как обязательство (гарантия) заключить договор аренды в дальнейшем по объекту недвижимости, не имеющему на момент заключения предварительного договора аренды государственной регистрации права собственности.

Понятие «страховой (гарантийный) депозит» заявляется в предварительном договоре аренды (для вновь заключаемых сделок), либо в дополнительном соглашении к предварительному договору аренды (для уже существующих). Выплата депозита осуществляется в том же порядке, что и арендные платежи по договору аренды.

Далее, в самом договоре аренды и в предварительном договоре аренды (дополнительном соглашении к нему) указывается, что срок действия договоpa аренды распространяется на период фактического использования помещения, т.е. на период до фактического заключения договора аренды (п. 2 ст. 425 ГК РФ).

По факту получения свидетельства о праве собственности на недвижимое имущество и заключения договора аренды страховой (гарантийный) депозит «возвращается» арендатору. При этом, ссылаясь на пункт договора и п. 2 ст. 425 ГК РФ, арендатор компенсирует арендодателю пользование его имуществом в период до заключения договора аренды и начинает оплачивать текущую арендную плату.

Здесь у сторон возникают однородные требования: у арендатора - получить обратно страховой (гарантийный) депозит, а у арендодателя - получить плату за пользование имуществом. В соответствии со ст. 410 ГК РФ однородные встречные требования сторон (а в данном случае это однородные требования) могут быть погашены зачетом.

Таким образом, страховой (гарантийный) депозит переквалифицируется в плату за пользование имуществом в период предшествующий заключению договора и возврату не подлежит.

До момента государственной регистрации права собственности на имущество суммы, выплаченные арендодателю в качестве страхового (гарантийного) депозита, не подлежат включению в затраты для целей налога на прибыль. И лишь после получения данного свидетельства расходы могут быть перенесены в затраты для целей налогообложения прибыли прошедшего периода (реверсивный метод). В этом случае для целей налогообложения необходимо подать уточненные налоговые декларации по налогу на прибыль за предыдущие периоды (с учетом положений ст. 54 НК РФ), при наличии соответствующих счетов-фактур можно подать еще и уточненную налоговую декларацию по НДС.

В момент зачета взаимных требований возникает вопрос обложения НДС. По нашему мнению передача арендодателю (потенциальному арендодателю) страхового (гарантийного) депозита не является реализацией товаров, работ или услуг, а, следовательно, не содержит добавленной стоимости и не подлежит обложению НДС. В свою очередь, арендные отношения - это отношения об услугах и в соответствии со ст. 146 НК РФ являются объектом обложения НДС.