

Зачастую при заключении договора аренды арендодатели помимо арендной платы берут с арендаторов обеспечительные взносы. После истечения срока аренды этот взнос возвращается арендатору либо остается (полностью или частично) у арендодателя в счет обеспечения обязательств по договору (погашение задолженности, возмещение ущерба, компенсация убытков за расторжение договора и др.). Минфин России рассказал, в каком порядке арендодатель, применяющий УСН, должен учитывать такие суммы. (Письмо Министерства финансов РФ от 12.05.12 № 03-11-06/2/68)

Скачать письмо Министерства финансов РФ от 12.05.12 № 03-11-06/2/68

Правила учета

Сумма обеспечительного депозита, полученная арендатором, применяющим УСН, признается в составе доходов только тогда, когда она направляется на погашение обязательств арендатора. Такие благоприятные для налогоплательщиков разъяснения дал Минфин России в комментируемом письме.

Специалисты финансового ведомства обосновали свои выводы следующим образом.

Согласно подпункту 1 пункта 1.1 статьи 346.15 НК РФ, при применении УСН не признаются в целях налогообложения доходы, перечисленные в статье 251 НК РФ. В частности, не учитываются в составе доходов имущество, имущественные права, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств.

При этом в соответствии с пунктом 1 статьи 346.17 НК РФ в общем случае «упрощенец» отражает доходы на дату поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

Таким образом, в данном случае доходами являются только те суммы обеспечительного депозита, которые направляются на исполнение обязательств арендатора перед арендодателем.

Отметим, что главное финансовое ведомство и ранее разъясняло, что суммы обеспечительного депозита (и иных аналогичных платежей) не подлежат включению в состав доходов арендодателя, применяющего УСН (см. письма от 10.02.11 № 03-11-06/2/19, от 17.09.09 № 03-07-11/231 и др.).

Альтернатива

В то же время возможна и иная трактовка положений действующего законодательства.

Так, полученные арендодателем суммы имеют двойственную природу: с одной стороны, они обеспечивают исполнение арендатором своих обязательств, а с другой – выступают в качестве сумм предварительной оплаты тех услуг, которые не будут своевременно оплачены арендатором.

В связи с этим обеспечительный депозит можно рассматривать и в качестве аванса. Такую квалификацию обеспечительных платежей (в целях НДС) поддерживают некоторые суды (см., например, постановления ФАС Поволжского от 24.03.11 № А12-16130/ 2010, Московского от 19.01.11 № КА-А40/16964-10 округов).

При этом в общем случае авансовые платежи включаются в налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения. На это указывали Минфин России в письмах от 18.12.08 № 03-11-04/2/197 (п. 2), от 21.07.08 № 03-11-04/2/108 и ВАС РФ в решении от 20.01.06 № 4294/05. Ведь учет доходов при УСН ведется кассовым методом (п. 1 ст. 346.17 НК РФ).

Следовательно, и суммы полученного обеспечительного депозита, который признается авансовым платежом, организация, применяющая УСН, исходя из приведенной логики,

должна включить в состав доходов.

В итоге

Тем не менее благоприятные для налогоплательщика разъяснения, содержащиеся в комментируемом письме, позволяют не увеличивать налоговую базу на сумму обеспечительного депозита в момент его поступления.

Однако это не значит, что полученный обеспечительный депозит вообще не будет увеличивать налоговую базу арендодателя.

Согласно пункту 1 статьи 346.15 и статье 249, пунктам 3 и 4 статьи 250 НК РФ, выручка от реализации услуг по предоставлению имущества в аренду, доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате им на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также суммы возмещения убытков или ущерба включаются в состав доходов арендодателя. С учетом применения кассового метода признания доходов арендодатель-«упрощенец» отразит соответствующие доходы в налоговом учете в момент зачета сумм ранее полученного обеспечительного депозита в счет погашения задолженности арендатора по таким суммам.