

## КОЛЛИЗИИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ЛИЗИНГА

Татьяна Юрьевна СЕРЕБРЯКОВА

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета,  
Чебоксарский кооперативный институт, филиал Российского университета кооперации,  
Чебоксары, Российская Федерация  
tserebryakova@rucoop.ru  
<https://orcid.org/0000-0003-3823-8447>  
SPIN-код: 7546-5423

**История статьи:**

Получена 07.12.2018  
Получена в доработанном  
виде 17.12.2018  
Одобрена 09.01.2019  
Доступна онлайн  
16.01.2019

УДК 34.096, 346.62  
JEL: H25, H26, K34

**Аннотация**

**Предмет.** Налоговое законодательство должно характеризоваться понятностью и непротиворечивостью. В противном случае при исчислении налоговых обязательств могут быть не соблюдены принципы объективности и равноправия. Между тем действующий Налоговый кодекс содержит множество противоречивых положений, создающих ситуацию выбора между несколькими вариантами формирования налоговых баз, каждый из которых не вполне соответствует налоговому законодательству. Налоговые последствия договора лизинга – пример неоднозначности порядка формирования налоговых расходов. Исследование посвящено изучению экономической сущности лизинговых отношений в целях выявления недостатков и противоречий в статьях Налогового кодекса, являющихся основанием для формирования налоговой базы по налогу на прибыль применительно к правоотношениям договора лизинга.

**Цели.** Обоснование необходимости уточнений налогового законодательства.

**Методология.** В работе использовались общенаучные методы познания. Системный подход и логическое обобщение позволили систематизировать приоритетные точки зрения на правоотношения, возникающие в связи с налогообложением операций лизинга, экономическую составляющую и ее влияние на размер налоговых платежей. Анализ проведен для выявления общих и частных особенностей применения налогового законодательства при лизинговых операциях. Синтез полученных результатов и моделирование позволили выработать рекомендации по развитию налоговых положений в отношении договора лизинга.

**Результаты.** Исследование показало, что следует упростить некоторые положения Налогового кодекса, причем есть возможность это сделать без нарушения экономической логики взимания налога на прибыль и без ущерба для бюджета с точки зрения полноты уплаты налога на прибыль.

**Область применения.** Результаты исследования, представленные в статье, предназначены для практикующих юристов, бухгалтеров, экономистов и финансистов, их научной и практической деятельности в области налогового права.

**Выводы.** В Налоговом кодексе присутствуют взаимоисключающие положения в отношении предметов лизинга, что требует его корректировки в порядке, предусмотренном законом.

**Ключевые слова:** лизинг,  
амортизируемое имущество,  
лизинговый платеж,  
налоговый расход

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

**Для цитирования:** Серебрякова Т.Ю. Коллизии налогового учета операций лизинга // *Международный бухгалтерский учет*. – 2019. – Т. 22, № 1. – С. 38 – 48.  
<https://doi.org/10.24891/ia.22.1.38>

Финансовая аренда, или лизинг, не так давно вошла в российскую экономическую жизнь и стала обычным явлением в хозяйственной практике организаций [1]. Правовые, бухгалтерские и налоговые аспекты возникающих при этом отношений довольно полно описаны в соответствующих законах и нормативных документах. По сравнению с

обычной арендой лизинг предполагает возможность выкупа имущества после оплаты его стоимости лизинговыми платежами: довольно короткий срок аренды, в течение которого стоимость арендованного имущества должна быть погашена посредством лизинговых платежей, а также возможность учета на балансе арендатора (лизингополучателя)

такого имущества. Эти особенности являются следствием самого главного отличия лизинга от простой аренды, которое заключается в том, что потенциальный арендатор (лизингополучатель) поручает арендодателю приобрести для него имущество с определенными свойствами для последующей передачи ему в аренду (лизинг). В обычной аренде такого не бывает. Соответственно, у арендатора нет необходимости погашать все затраты арендодателя в связи с приобретением сдаваемого в аренду имущества. Особенности лизинга определяют специфику не только бухгалтерских правил, но и налогового законодательства. Многие авторы посвящают свои исследования бухгалтерским сложностям отражения лизинговых операций, но и налоговым аспектам посвящено немало публикаций. В основном авторы сосредоточиваются на спорных моментах признания в налоговых расходах лизинговых платежей и амортизации, не анализируя при этом самих норм налогового кодекса, что, конечно же, полезно для практических работников, поскольку такие статьи основываются на правоприменительной и арбитражной практике<sup>1</sup> [2–5]. Есть публикации, в которых анализируются различные варианты налогового учета лизинговых платежей, но не уделяется внимания качеству самих норм налогового кодекса [6–8]. Некоторые исследователи обращают внимание на трудности при определении других налогов, например, на имущество и НДС [9–12]. В бухгалтерской прессе практически не описывается и не анализируется противоречивость норм налогового законодательства, которая как раз и является причиной столь трудного применения. Как показало подробное исследование этого вопроса, причину запутанности правоприменения по вопросам лизинга очень просто устранить, правда для этого необходимы всего две поправки в налоговом кодексе.

Отношения финансовой аренды (лизинга) регулируются, наряду с Гражданским кодексом Российской Федерации (ГК РФ)<sup>2</sup>, специальным Федеральным законом

«О финансовой аренде (лизинге)»<sup>3</sup>. Нормы данного закона расширяют основные принципы лизинга, зафиксированные в шести статьях ГК РФ. Однако ключевые принципиальные моменты, формирующие особенности налогообложения в связи с лизингом, вытекают из ГК РФ. В частности, в ст. 665 ГК РФ говорится, что «по договору финансовой аренды (договору лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование». Таким образом, перехода права собственности в момент передачи предмета лизинга лизингополучателю не происходит, хотя согласно ст. 669 ГК РФ к лизингополучателю в этот момент переходит риск его случайной гибели или порчи при условии, что иное не предусмотрено договором лизинга. Эти условия определяют первую причину для коллизий в налоговых правилах для предмета лизинга, поскольку от правовых оснований зависит порядок его учета, а также право на списание стоимости предмета лизинга через амортизацию.

Кроме того, указанные в ст. 665 ГК РФ особенности предопределяют второе основание для возникновения коллизий в налоговом законодательстве, заключающееся в том, что у предмета лизинга могут быть сформированы две первоначальные стоимости:

- 1) для лизингодателя, которая будет складываться из всех затрат лизингодателя, связанных с приобретением предмета лизинга;
- 2) для лизингополучателя, которая будет равна всем его затратам, связанным с получением предмета лизинга в свою собственность.

Все последующие уточнения общих экономико-правовых принципов лизинга как «совокупности экономических и правовых отношений, возникающих в связи с реализацией договора лизинга, в том числе

<sup>1</sup> Сваиш Б.Л. Комментарий к Письму Минфина России от 14.06.2018 № 03-03-06/1/40780 «Налог на прибыль: учет лизинговых платежей» // Нормативные акты для бухгалтера. 2018. № 15. С. 24–25.

<sup>2</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (Ч. 2) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 18.04.2018) (п. 6 «Финансовая аренда (лизинг)» ст. 665–670).

<sup>3</sup> Федеральный закон от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)».

приобретением предмета лизинга»<sup>4</sup> содержатся в одноименном федеральном законе. В частности, именно в Федеральном законе «О финансовой аренде (лизинге)»<sup>5</sup> более четко, чем в ГК РФ, указано, что право собственности на переданный лизингополучателю предмет лизинга остается у лизингодателя, а право владения и пользования переходит к лизингополучателю. Кроме этого, в п. 5 ст. 15 в качестве обязательного условия договора лизинга выдвинуты два варианта окончания лизинговых отношений: «По окончании срока действия договора лизинга возвратить предмет лизинга, если иное не предусмотрено указанным договором лизинга, или приобрести предмет лизинга в собственность на основании договора купли-продажи»<sup>6</sup>. Относительно перехода права собственности на предмет лизинга определено: «Договором лизинга может быть предусмотрено, что предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя по истечении срока договора лизинга или до его истечения на условиях, предусмотренных соглашением сторон»<sup>7</sup>.

В рассматриваемом Федеральном законе «О финансовой аренде (лизинге)» присутствует отдельная третья глава «Экономические основы лизинга». В настоящее время из всей главы действующей осталась только одна ст. 28 «Лизинговые платежи». Остальные восемь статей исключены из закона. В оставшейся статье сказано, что «под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга»<sup>8</sup>. В нее входят:

- 1) возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю;
- 2) возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг;

<sup>4</sup> Федеральный закон от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (ред. от 16.10.2017), ст. 2, абз. 2.

<sup>5</sup> Федеральный закон «О финансовой аренде (лизинге)» от 29.10.1998 № 164-ФЗ, ст. 11.

<sup>6</sup> Там же. Ст. 15 п. 5.

<sup>7</sup> Там же. Ст. 19 п. 1.

<sup>8</sup> Там же. Ст. 28 п. 1.

3) доход лизингодателя.

В этом же абзаце ст. 28 говорится еще и о том, что «в общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю». Интересно, что в этой сильно измененной статье присутствует п. 4 о том, что лизинговые платежи при налогообложении относятся к прочим расходам, связанным с реализацией, в соответствии с налоговым законодательством. Действительно, это соотносится со ст. 264 п. 10 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), в котором указано, что в качестве налоговых расходов признаются лизинговые платежи за принятое в лизинг имущество, а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг<sup>9</sup>.

Необходимо отметить, что в ноябре 2014 г. из Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)» исключили ст. 31, которая определяла порядок амортизации предмета лизинга в ускоренном порядке, а также то, что ее начисление осуществляет балансодержатель. Очевидно, что положения этой статьи в определенной мере должны регулироваться специальным законодательством: в сфере налогообложения – налоговым кодексом, в бухгалтерском учете – нормативными документами по бухгалтерскому учету. Именно такое мнение было выражено в информационном сообщении Минфина России от 17.11.2014<sup>10</sup> (табл. 1).

Однако, на наш взгляд, саму статью следовало бы оставить в откорректированном виде, поскольку только в ней было сказано о том, что амортизация должна начисляться балансодержателем предмета лизинга, а так же о том, что предмет лизинга может быть учтен по договоренности сторон либо у лизингодателя, либо у лизингополучателя. Было бы не лишним упоминание о том, что участники договора лизинга имеют право списывать амортизацию ускоренно, в связи

<sup>9</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (Ч. 2) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 23.04.2018).

<sup>10</sup> Информационное сообщение Минфина России от 17.11.2014 № ИС-учет-1 «Обзор изменений, внесенных Федеральным законом от 04.11.2014 № 344-ФЗ в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и ряд других Федеральных законов».

с тем, что неспециалистам в налоговом и бухгалтерском учете трудно ориентироваться в специфическом законодательстве. Отсутствие указанных сведений в бывшей ст. 31 Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)» приводит к недопониманию сторонами договора лизинга порядка и сроков списания амортизации лизингового имущества.

Таким образом, подводя краткий итог рассмотрению норм общегражданского законодательства о лизинге, следует отметить, что в настоящее время в нем действительно присутствуют только нормы, направленные на юридическое регулирование общегражданских отношений участников договора лизинга, определены их права, обязанности и ответственность, переход права собственности и правовые категории в связи с этим. Важным, на наш взгляд, является то, что в Федеральном законе «О финансовой аренде (лизинге)» не содержится нормы, прямо указывающей на то, что предмет лизинга может учитываться как на балансе лизингодателя, так и на балансе лизингополучателя. Возможность выбора конкретного варианта обосновывается п. 4 ст. 421 ГК РФ, в котором сторонам дается право определять условия договора на свое усмотрение, если на это нет прямого запрета в законодательстве и иных правовых актах (ст. 422 ГК РФ). По моему мнению, возможность такого выбора должна быть отражена в Федеральном законе «О финансовой аренде (лизинге)», поскольку от выбора балансодержателя лизингового имущества зависит величина налога на имущество, как минимум.

Рассмотрим нормы налогового законодательства в отношении лизинговых операций. В ст. 256 НК РФ указано, что амортизируемым имуществом признается имущество, находящееся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено настоящей главой)<sup>11</sup>. В этой же статье перечислены исключения, среди них:

– имущество, полученное унитарным предприятием от его собственника в оперативное управление или хозяйственное ведение;

– имущество, полученное организацией-инвестором от собственника в соответствии с законодательством об инвестиционных соглашениях в сфере коммунальных услуг;

– имущество, относящееся к мобилизационным мощностям;

– капитальные вложения в арендованные основные средства с согласия арендодателя, а также капитальные вложения по договору безвозмездного пользования.

НК РФ не содержит других исключений для признания несобственного имущества амортизируемым для целей налогового учета. Вроде бы все понятно: кто является собственником, тот и списывает амортизацию в налоговом учете. Однако лизинговые отношения допускают нахождение лизингового имущества как на балансе собственника-лизингодателя, так и на балансе пользователя-лизингополучателя. Для случаев, когда имущество находится на балансе лизингодателя, в налоговом учете все складывается логично: понес расходы по созданию амортизируемого имущества – списываешь в налоговые расходы его стоимость через амортизацию. Доходом в налоговом учете при этом будет выручка, полученная в виде арендных (лизинговых) платежей. Даже в случае, когда предмет лизинга числится на балансе лизингополучателя (а это, следует признать, бухгалтерское выражение), в налоговом учете согласно ст. 256 НК РФ (в силу которой несобственное имущество не признается амортизируемым) не должно возникать никаких противоречий. Лизингодатель точно также списывает амортизацию в налоговый расход. В налоговый доход он получает лизинговый платеж, лизингополучатель в налоговый расход списывает лизинговый платеж, а в доход ему поступает выручка от проданной продукции, при производстве которой использовалось это имущество. Таким образом, нет никакой необходимости лизингополучателю при бухгалтерском учете на его балансе регистрировать такое имущество в налоговом учете, и, соответственно, не будет проблем со списанием амортизации в налоговые расходы. Однако именно одни многочисленные вопросы по списанию амортизации в

<sup>11</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (Ч. 2) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 23.04.2018).

налоговом учете для такого случая и возникают при прочтении всех последующих статей, касающихся амортизации лизингового имущества в налоговом учете.

В ст. 257 определяется, каким образом в налоговом учете формируется первоначальная стоимость такого амортизируемого имущества, как основные средства. В частности, в одном из ее абзацев говорится: «Первоначальной стоимостью имущества, являющегося 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 в соответствии с настоящим Кодексом»<sup>12</sup>. Согласно Федеральному закону «О финансовой аренде (лизинге)» предметом лизинга является имущество, переданное или полученное в финансовую аренду. Таким образом, понимая буквально положения этой статьи, можно сделать вывод о том, что законодатели полагали, что предмет лизинга всегда должен в налоговом учете числиться у его собственника-лизингодателя, а если бы они имели в виду еще и другой вариант, то логичнее было бы добавить, что в случае, когда предмет лизинга учитывается по условиям договора у лизингополучателя, то его первоначальная стоимость равна сумме всего лизингового платежа. И это было бы правильно, поскольку у лизингополучателя никак не может быть сформирована первоначальная стоимость лизингового имущества в сумме затрат лизингодателя, хотя бы потому, что о ней лизингополучателю ничего не известно. Это не вполне известно и лизингодателю, поскольку платежи за кредиты, взятые на приобретение этого имущества, не формируют его стоимость ни в налоговом, ни в бухгалтерском учете.

В настоящее время налоговые органы, как и налогоплательщики, находятся в плену коллизии, которая возникает в связи с нормами последующих статей НК РФ, поскольку в перечисленных статьях не усматривается противоречий. Эти противоречия созданы правоприменительной

практикой на основе текстов последующих статей кодекса.

Ст. 258 НК РФ посвящена порядку включения имущества в амортизационные группы для целей установления сроков списания стоимости. В п. 10 этой статьи сказано: «Имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга), включается в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга)»<sup>13</sup>. Эта фраза опровергает нормы ст. 256 НК РФ, где сказано, что амортизируемым имуществом является имущество, находящееся в организации на праве собственности. С юридической точки зрения, положения ст. 258 НК РФ являются частным случаем по отношению к ст. 256 НК РФ, в которой определяются общие принципы отнесения имущества к амортизируемому, и по отношению к ст. 257 НК РФ, в которой эти общие принципы конкретизируются делением амортизируемого имущества на основные средства и нематериальные активы с описанием порядка формирования их стоимости. Ст. 258 НК РФ описывает еще большие подробности, отражая порядок списания стоимости на налоговые расходы. Вводя коллизионную норму о списании в налоговые расходы лизингополучателя стоимости арендованного имущества, законодатель нарушил еще один принцип – принцип формирования налоговых расходов, под которыми в НК РФ понимаются «обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком»<sup>14</sup>. Но ведь для лизингополучателя затратами будут являться лизинговые платежи, а не стоимость самого предмета лизинга, потому что предмет лизинга приобретен лизингодателем, это его затраты. Он и должен их списывать у себя в налоговом учете. В таком случае вполне логично укладывается то, что в ст. 257 НК РФ стоимость предмета лизинга определена только для лизингодателя, потому что в

<sup>12</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (Ч. 2) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 23.04.2018).

<sup>13</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (Ч. 2) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 23.04.2018).

<sup>14</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (Ч. 2) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 23.04.2018), ст. 252, п.1, абз. 2.

налоговом учете у лизингополучателя не может быть предмета лизинга по следующим причинам. Предмет лизинга лизингополучателю не принадлежит, значит это не амортизируемое имущество, и он его еще не приобрел. Значит нечего списывать в налоговые расходы, поскольку расходов по приобретению попросту нет.

Разберем, какие последствия возникают в налоговом учете сторон при нелогичном для налогового учета варианте: лизинговое имущество учтено на балансе лизингополучателя.

Согласно п. 10 ст. 264 НК РФ лизингодатель должен списать на налоговые расходы стоимость лизингового имущества. Это право в статье не ставится в зависимость от балансодержателя такого имущества. В таком случае получается, что лизингодатель погашает его стоимость посредством амортизации (если она более 100 тыс. руб.) либо относит на налоговые расходы в полной сумме, согласно ст. 254 п. 1 пп. 3 НК РФ в качестве материальных расходов после начала эксплуатации.

Второй вариант – редкость, поскольку не имеет смысла приобретать в лизинг настолько дешевые средства труда. Однако в таком случае для налоговых расходов списание стоимости происходит логично: лизингодатель списывает всю стоимость на расходы в момент передачи имущества лизингополучателю на баланс, а лизингополучатель в расходах признает лизинговые платежи в полной сумме, поскольку не начисляет по нему амортизацию, как по не амортизируемому имуществу (ст. 264 п. 10 НК РФ).

В отношении амортизируемого имущества, то есть имущества стоимостью более 100 тыс. руб., получается следующее. Лизингодатель, имея право и экономические основания, списывает стоимость предмета лизинга в налоговые расходы. При этом получает доход в виде лизингового платежа. Таким образом должна бы обеспечиваться сопоставимость доходов и расходов лизингодателя при условии применения им повышающих коэффициентов не более 3 к норме амортизации. Однако этого не происходит. Право на применение таких коэффициентов в отношении имущества,

относящегося к 4–10 группам амортизации, в НК РФ предусматривается в ст. 259.3 п. 2 пп. 1, где сказано, что ускоренная амортизация применяется налогоплательщиком, у которого «основные средства должны учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга)»<sup>15</sup>. Значит, лизингодатель в рассматриваемом случае будет списывать стоимость имущества по обычным нормам, рассчитанным из всего срока амортизации, а доход будет получать исходя из более короткого срока действия договора лизинга. Это неизбежно приведет к несопоставимости доходов и расходов лизингодателя в налоговом учете и к завышенной уплате налога на прибыль в течение действия договора лизинга. К моменту его окончания у лизингодателя останется несписанной стоимость предмета лизинга, при том что выручка более не будет поступать, и на момент передачи предмета лизинга лизингополучателю возникнет проблема, как в налоговом учете списать недоамортизированную часть. Наличие остаточной стоимости и отсутствие выручки при передаче имущества лизингополучателю очень похоже на безвозмездную передачу или дарение. Как известно, в таких случаях остаточная стоимость в налоговых расходах не учитывается. Очевидно поэтому лизинговые компании по договорам, считающим лизингополучателя балансодержателем, в договор включают минимальную выкупную цену, как правило, хотя бы 1 000 руб., что позволяет договор купли-продажи предмета лизинга считать возмездным и, в конечном итоге, списать остаточную стоимость предмета лизинга в налоговом учете в периоде перехода права собственности к лизингополучателю. В этот момент лизингодатель в налоговых расходах получает значительную часть стоимости лизингового имущества, что позволяет перекрыть переплаты налога на прибыль в прошлые периоды.

У лизингополучателя с налоговыми расходами складывается еще более парадоксальная ситуация. Согласно ст. 259.3 п. 2 пп. 1 НК РФ лизингополучатель включает в налоговый расход лизинговый платеж, уменьшенный на амортизационные отчисления, начисленные по правилам ст. 259–259.2 НК РФ.

<sup>15</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (Ч. 2) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 23.04.2018).

О применении повышающих коэффициентов для расчета амортизации сказано в ст. 259.3 НК РФ. Причем эти коэффициенты разрешается применять той стороне, у которой находится предмет лизинга. Законодатель, непонятно по каким причинам, исключил из предложения слово «на балансе». Но очевидно имелось в виду именно «на балансе», поскольку предмет лизинга в пользовании и так всегда находится у лизингодателя, а вот на балансе – по условиям договора.

Из буквального прочтения указанных положений кодекса следует, что повышающий коэффициент балансодержатель предмета лизинга (лизингополучатель) при отнесении на налоговый расход применить может, а вот при корректировке лизингового платежа при его списании в налоговый расход – нет. Надо ли говорить, что это приведет к завышению налоговых расходов на сумму превышения амортизационных отчислений с повышающим коэффициентом и без него. Это, конечно же, абсурдное положение. Полагаем, что при очередных поправках в НК РФ просто забыли уточнить нормы статей Налогового кодекса в п. 10 для этого случая.

Ошибочность заключается еще и в том, что лизингополучатель должен определять амортизацию от первоначальной стоимости предмета лизинга, сформированной лизингодателем при том, что лизингополучатель имеет возможность сформировать собственную налоговую первоначальную стоимость лизингового имущества, которая будет гораздо больше таковой у лизингодателя. Об этом уже говорилось. В результате в налоговом учете на расходы лизингополучатель никогда не сможет отнести полную стоимость приобретаемого им предмета лизинга в течение выбранного срока полезного использования и повышающего коэффициента.

Если представить себе, что лизингополучатель не применил повышающий коэффициент, начислил амортизацию в налоговом учете и принял ее в расход, лизинговый платеж тоже принял в расход, предварительно уменьшив его на величину списанной в расход амортизации, то в итоге в налоговые расходы будет отнесен только лизинговый платеж. Возникает вопрос, какой экономический смысл, или даже не экономический, а просто

здоровый смысл во всем нагромождении коллизий в налоговом кодексе?

В справочной системе «Консультант», в разделе «Финансовые консультации» встречаются вопросы: «Что делать, когда разница между лизинговым платежом и амортизацией отрицательна?» Консультанты вполне серьезно отвечают, что на отрицательную величину следует уменьшить расходы, либо не учитывать такую разницу... и ни у кого не возникает вопрос, может ли быть разница отрицательной в принципе?<sup>16</sup>. Если она возникает, то нормы налогового кодекса применены не буквально, повышающий коэффициент завышен по отношению к сроку договора лизинга. Однако даже и в этом случае, списан должен быть лизинговый платеж, поэтому отрицательная разница должна быть в полной сумме учтена в налоговых расходах со знаком минус, что приведет к их уменьшению, а в итоге получится, что на расходы попадет только сумма лизингового платежа.

Можно возразить, что амортизация – это прямой расход, который списывается на расходы периода пропорционально отгрузке (реализации), а лизинговый платеж – косвенный расход, не подлежащий распределению между остатками на складах (и в производстве) и отгрузкой. Действительно, лизинговый платеж поименован в ст. 264 НК РФ, где указаны прочие расходы, связанные с реализацией. Этот довод не вполне логичен, поскольку, во-первых, организация в соответствии со ст. 318 НК РФ имеет право самостоятельно определять перечень прямых и косвенных расходов, и он должен быть экономически обоснован. Тогда если амортизация предмета лизинга будет считаться прямым расходом, то и лизинговый платеж тоже должен быть прямым. Так подсказывает логика. Во-вторых, организация должна самостоятельно определить перечень прямых и косвенных расходов исходя из характера использования предмета лизинга. Чаще всего предметы лизинга используются при производстве многих видов продукции, и невозможно прямо подтвердить, какая стоимость предмета лизинга должна быть отнесена на конкретный продукт. Это свидетельствует о том, что

<sup>16</sup> Справочная система «Консультант». Консультация эксперта, 2014 г. Номер в ИБ 138890.

амортизация – это косвенный расход в налоговом учете, как и лизинговый платеж.

Приведенный анализ налоговых норм, касающихся учета лизинговых операций, иллюстрирует, как, в общем-то не столь тяжелый для налоговых расчетов вопрос, можно довести до абсурда. Если бы не было пп. 10 в ст. 258 НК РФ (а ранее п. 7 этой же статьи), не нужно было бы в 2005 г. вводить в ст. 264 п. 2 пп. 10 для варианта следующие слова, когда предмет лизинга находится на балансе лизингополучателя: «за вычетом суммы амортизации по этому имуществу, начисленной в соответствии со ст. 259–259.2 настоящего Кодекса». Следовало просто изъять п. 7 из той редакции кодекса, а сейчас – п. 10 ст. 258. Все встало бы на свои места. Ст. 256 не определяет имущество, находящееся на балансе (категория «баланс» сугубо бухгалтерского происхождения) лизингополучателя как амортизируемое. В связи с этим в таком случае в налоговом учете предмет лизинга у лизингодателя не учитывается как объект основных средств. Соответственно не попадает в расчет налоговой амортизации. В соответствии со ст. 264 п. 10 НК РФ будет осуществляться списание в расход только лизинговых платежей без всяких корректировок на

амортизацию. Лизингодатель в налоговом учете предмет лизинга будет учитывать в соответствии со ст. 256 НК РФ, поскольку он – собственник. При этом именно он будет списывать амортизацию на налоговые расходы, в том числе применив механизм ускоренной амортизации. В таком случае становится понятно, почему законодатель первоначальной стоимостью предмета лизинга определил затраты именно лизингодателя на его приобретение. Именно потому что в виде предмета лизинга амортизируемого имущества в качестве объекта учета не может быть для лизингополучателя до момента выкупа. Когда же выкуп произойдет, перейдет право собственности, тогда объект может появиться в налоговом учете, если у него будет выкупная цена более 100 тыс. руб.

Не менее интересно складывается учетная практика лизингового имущества для целей бухгалтерского учета на фоне стандартизации с учетом международных стандартов бухгалтерского учета – МСФО) [13, 14]. Эти вопросы требуют отдельного освещения. Для целей налогового учета неважно правовое основание учета предмета лизинга на балансе лизингодателя или лизингополучателя. Этот момент является существенным для бухгалтерской сферы.

**Таблица 1**

**Сводная информация об изменениях бухгалтерского учета лизинга**

**Table 1**

**Summary of changes in leasing accounting**

Федеральный закон, из которого исключена норма	Содержание исключенной нормы	Порядок регулирования после исключения нормы
Федеральный закон «О финансовой аренде (лизинге)»	Норма о том, что лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя или балансе лизингополучателя по договоренности сторон (ст. 31)	После вступления Федерального закона от 04.11.2014 № 344-ФЗ в силу: порядок бухгалтерского учета лизингового имущества регулируется Указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденными Приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15; применение ускоренной амортизации для целей налогообложения регулируется ст. 259.3 НК РФ

*Источник:* Информационное сообщение Минфина России от 17.11.2014 № ИС-учет-1 «Обзор изменений, внесенных Федеральным законом от 04.11.2014 № 344-ФЗ в Федеральный закон О бухгалтерском учете и ряд других Федеральных законов»

*Source:* Information note of the RF Ministry of Finance of November 17, 2014 № ИС-учет-1, *Overview of Amendments introduced by Federal Law № 344-ФЗ, On Accounting, of November 4, 2014, and some other federal laws*



## Список литературы

1. Козменкова С.В. Учет арендованных земель // Экономика сельского хозяйства России. 2000. № 7. С. 22.
2. Симонишвили А. Аренда ККТ // Практический бухгалтерский учет. 2018. № 9. С. 55–61.
3. Калачева О.Н. Лизинговые отношения как важный источник финансирования деятельности организаций малого и среднего бизнеса // Аудитор. 2017. № 11. С. 49–55.
4. Козырева Л.А. Лизинг основных фондов в вопросах и ответах // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2017. № 11. С. 60–68.
5. Ермошина Е.Л. Об учете лизингополучателем предмета лизинга, числящегося на его балансе // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2017. № 1. С. 23–30.
6. Гафурова Г.Н. Отражение лизинговых платежей в учете: ошибки и рекомендации // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2017. № 1. С. 10–12.
7. Вахрушина М.А. Учет лизинговых операций. Российский подход лизингополучателя, бухгалтерский и налоговый аспекты // Лизинг. 2010. № 7. С. 5–10.
8. Антоненко И. Налогообложение операций лизинга и аренды // Актуальная бухгалтерия. 2013. № 9. С. 12–17.
9. Ширяева Г.Ф. Сложные аспекты бухгалтерского и налогового учета лизинговых операций // Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ». 2017. Том 9. № 6.  
URL: <https://naukovedenie.ru/PDF/39EVN617.pdf>
10. Солнышкина А.В., Зубова А.А. Учет операций по приобретению предметов лизинга у лизингодателя. Порядок формирования бухгалтерской и налоговой стоимости предмета лизинга // Лизинг. 2010. № 5. С. 17–21.
11. Семенихин В.В., Данилова Н.Г. Налогообложение лизинговых операций // Лизинг. 2008. № 7. С. 40–45.
12. Парасоцкая Н., Солодовник Д. Бухгалтерский и налоговый учет лизинговых операций // Финансовая жизнь. № 3. С. 6–9.
13. Auerbach N.Z. A Transactional Approach to Lease Analysis. *Hofstra Law Review*, 1985, vol. 13, iss. 2, pp. 309–373. URL: [https://www.hofstralawreview.org/wp-content/uploads/2014/05/16\\_13HofstraLRev3091984-1985.pdf](https://www.hofstralawreview.org/wp-content/uploads/2014/05/16_13HofstraLRev3091984-1985.pdf)
14. Алексеева Г.И. Учет аренды в условиях стандартизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2018. Т. 21. Вып. 4. С. 452–465.  
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.4.452>

## Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

## CONFLICTING PROVISIONS OF TAX LAWS ON LEASE

Tat'yana Yu. SEREBRYAKOVA

Cheboksary Institute of Cooperation, Branch of Russian University of Cooperation,  
Cheboksary, Chuvash Republic, Russian Federation  
tserebryakova@rucoop.ru  
<https://orcid.org/0000-0003-3823-8447>

**Article history:**

Received 7 December 2018  
Received in revised form  
17 December 2018  
Accepted 9 January 2019  
Available online  
16 January 2019

**JEL classification:** H25, H26,  
K34

**Keywords:** lease, depreciable  
property, lease payment, tax  
expense

**Abstract**

**Subject** The research scrutinizes the economic substance of lease relationships in order to find weaknesses and discrepancies in clauses of the Tax Code underlying the income tax base with respect to relationships under lease contracts.

**Objectives** The research provides a rationale for the clarification of tax laws.

**Methods** The research involves general methods of cognition. Systems approach and logic generalization helped systematize prevailing views on legal relationships arising from taxation of lease, economic substance and impact on the amount of tax payments. The analysis is intended to identify general and specific aspects of tax legislation enforcement in lease. I synthesized the findings and performed the modeling to outline my recommendations for developing tax provisions on lease contracts.

**Results** Some clauses of tax laws were found to need clarification. This can be done without sacrificing the economic logic of charging the income tax and affecting the budget as the income tax is completely paid.

**Conclusions and Relevance** The tax code features some conflicting provisions on lease, thus requiring respective amendments. The findings are intended for legal attorneys, accountants, economists and financiers, their research and practice in tax laws.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

**Please cite this article as:** Serebryakova T.Yu. Conflicting Provisions of Tax Laws on Lease. *International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 1, pp. 38–48.  
<https://doi.org/10.24891/ia.22.1.38>

## References

1. Kozmenkova S.V. [Accounting for leased land]. *Ekonomika sel'skogo khozyaistva Rossii* = *Economics of Russian Agriculture*, 2000, no. 7, p. 22. (In Russ.)
2. Simonishvili A. [Lease of cash control equipment]. *Prakticheskii bukhgalterskii uchet* = *Practical Accounting*, 2018, no. 9, pp. 55–61. (In Russ.)
3. Kalacheva O.N. [Lease relationships as an important source of finance of SME]. *Auditor*, 2017, no. 11, pp. 49–55. (In Russ.)
4. Kozyreva L.A. [Lease of fixed assets in question and answers]. *Promyshlennost': bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie* = *Manufacturing Sector: Accounting and Taxation*, 2017, no. 11, pp. 60–68. (In Russ.)
5. Ermoshina E.L. [The lessee accounting for the subject of lease held on its balance sheet]. *Nalog na pribyl': uchet dokhodov i raskhodov* = *Income Tax: Accounting for Income and Expense*, 2017, no. 1, pp. 23–30. (In Russ.)

6. Gafurova G.N. [Recognition of lease payments in accounting records: Errors and recommendations]. *Bukhgalterskii uchet v izdatel'stve i poligrafii* = *Accounting in Publishing and Printing*, 2017, no. 1, pp. 10–12. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/otrazhenie-lizingovyh-platezhey-v-uchete-oshibki-i-rekomendatsii> (In Russ.)
7. Vakhrushina M.A. [Accounting for lease operations. The Russian approach of lessee: Accounting and fiscal considerations]. *Lizing* = *Leasing*, 2010, no. 7, pp. 5–10. (In Russ.)
8. Antonenko I. [Taxation of lease and rent]. *Aktual'naya bukhgalteriya* = *Actual Accounting*, 2013, no. 9, pp. 12–17. (In Russ.)
9. Shiryayeva G.F. [The complex aspects of bookkeeping and tax accounting for leasing operations]. *NAUKOVEDENIE*, 2017, vol. 9, no. 6. URL: <https://naukovedenie.ru/PDF/39EVN617.pdf>
10. Solnyshkina A.V., Zubova A.A. [Accounting for acquisition of items on lease terms from lessor: The procedure for costing of the item to be leased in financial and tax accounting]. *Lizing* = *Leasing*, 2010, no. 5, pp. 17–21. (In Russ.)
11. Semenikhin V.V., Danilova N.G. [Taxation of lease operations]. *Lizing* = *Leasing*, 2008, no. 7, pp. 40–45. (In Russ.)
12. Parasotskaya N., Solodovnik D. [Financial and tax accounting for lease operations]. *Finansovaya zhizn'* = *Financial Life*, no. 3, pp. 6–9. (In Russ.)
13. Auerbach N.Z. A Transactional Approach to Lease Analysis. *Hofstra Law Review*, 1985, vol. 13, iss. 2, pp. 309–373. URL: [https://www.hofstralawreview.org/wp-content/uploads/2014/05/16\\_13HofstraLRev3091984-1985.pdf](https://www.hofstralawreview.org/wp-content/uploads/2014/05/16_13HofstraLRev3091984-1985.pdf)
14. Alekseeva G.I. [Accounting for lease during the standardization of accounting and financial reporting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet* = *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 4, pp. 452–465. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.4.452>

### **Conflict-of-interest notification**

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.