



Налог на имущество организаций: старый налог с новыми нормами

С 1 января 2004 г. вступила в силу глава 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ, регламентирующая порядок исчисления и уплаты налога на имущество организаций. Новая глава введена Федеральным законом от 11.11.03 № 139-ФЗ и заменила ранее действовавший Закон Российской Федерации от 13.12.91 № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий».

Согласно ст. 372 НК РФ и ст. 20 Закона Российской Федерации от 27.12.91 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» налог на имущество является региональным налогом и вводится в действие законами субъектов Российской Федерации. При этом региональные органы власти должны были принять и опубликовать соответствующий закон до 30 ноября 2003 г. включительно (п. 1 ст. 5 НК РФ). Таким образом, для введения в конкретном регионе налога на имущество организаций с 1 января 2004 г. необходимым было одновременное выполнение следующих двух условий:

- принятие соответствующего закона субъекта Российской Федерации;
- официальное опубликование данного закона до 30 ноября 2003 г. включительно.

Закон № 2030-1, а следовательно, и региональные законы, регламентировавшие порядок уплаты налога до 1 января 2004 г., утрачивают силу с указанной даты (ст. 3, 4 Закона № 139-ФЗ).

Однако не все субъекты Российской Федерации успели принять или опубликовать закон, вводящий налог на имущество организаций, например Законодательные собрания Республики Калмыкия, Республики Дагестан и ряда других регионов Российской Федерации не приняли региональных законов о налоге на имущество в установленные сроки. Следовательно, формально можно сделать вывод, что в 2004 г. налог на имущество в указанных регионах не уплачивается, и организации, расположенные в указанных регионах, не должны в 2004 г. исчислять налог и формировать налоговую декларацию. Тем не менее такие организации должны быть готовы к возможным судебным разбирательствам с налоговыми органами.

Плательщиками налога на имущество организаций согласно главе 30 НК РФ признаются как российские, так и иностранные организации, осуществляющие свою деятельность на территории Российской Федерации. Иностранные организации, которые не имеют постоянного представительства в Российской Федерации, должны уплачивать данный налог в отношении недвижимого имущества, находящегося на территории, на континентальном шельфе или в исключительной экономической зоне Российской Федерации и принадлежащего им на праве собственности. Те иностранные организации, которые осуществляют свою деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации, уплачивают налог с движимого и недвижимого имущества, находящегося на российской территории. При этом постоянным представительством иностранной организации согласно ст. 306 НК РФ признается филиал, представительство, бюро или иное место регулярного осуществления предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации. Таким образом, понятие «постоянное представительство» имеет не организационно-правовое, а «налоговое» значение, идентифицирующее предпринимательскую деятельность иностранной организации на российской территории, при ведении которой возникает обязанность названной организации уплачивать налог на имущество.

Следует также иметь в виду, что п. 2 ст. 374 НК РФ предусмотрена обязанность налогоплательщиков - иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, вести учет объектов обложения налогом на имущество в порядке, определенном нормативными актами по бухгалтерскому учету Российской Федерации. Что же касается иностранных организаций, имеющих недвижимое имущество на территории Российской Федерации, но не имеющих постоянного представительства в Российской Федерации, то на них, с нашей точки зрения, указанное требование не распространяется, поскольку в соответствии с п. 2 ст. 375 НК РФ налоговой базой для таких организаций признается инвентаризационная стоимость объектов недвижимого имущества по данным органов технической инвентаризации.

Российские организации признаются плательщиками налога на имущество независимо от ведомственной принадлежности и формы собственности, за исключением тех организаций, для которых установлен специальный налоговый режим, например организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения. В качестве объекта обложения данным налогом для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, за исключением земельных участков и объектов природопользования, а также имущества, принадлежащего на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органом исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, и используемого для целей обороны и охраны правопорядка в Российской Федерации.

Порядок ведения бухгалтерского учета основных средств определяется положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина России от 30.03.01 № 26н. Пункт 5 ПБУ 6/01 определяет в качестве объектов основных средств здания, сооружения, машины и оборудование, капитальные вложения в арендованные объекты основных средств и прочие соответствующие объекты при соблюдении следующих условий (п. 4 ПБУ 6/01):

- использование для нужд производства или управления;
- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования объекта, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла;
- не предполагается последующая перепродажа данных объектов;
- способность приносить экономические выгоды (доход) в будущем.

В соответствии с нормами главы 30 НК РФ объектом обложения налогом признается также имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность. Согласно ст. 665 ГК РФ имуществом, переданным во временное владение и пользование, является объект лизинга.

Сложившаяся практика в России показывает, что договоры лизинга не редко заключаются с целью последующего приобретения лизингополучателем прав собственности на объект лизинга. Такая возможность предусмотрена п. 5 ст. 15 Федерального закона от 29.10.98 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» на основании договора купли-продажи. Кроме того, ст. 19 этого Закона разрешает предусматривать в договоре лизинга переход права собственности на предмет лизинга как по истечении указанного договора, так и до его истечения при условии согласия сторон.

Напомним, что договор лизинга может предусматривать учет предмета лизинга как на балансе лизингодателя, так и на балансе лизингополучателя (п. 1 ст. 31 Закона № 164-ФЗ). В первом случае лизинговое имущество учитывается согласно приказу Минфина России от 17.02.97 № 15 (с изменениями и дополнениями от 23.01.01) по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности». Кроме того, в соответствии с п. 2 ПБУ 6/01 порядок бухгалтерского учета основных средств применяется и для доходных вложений в материальные ценности.

С нашей точки зрения, объект лизингового имущества, учитываемый на балансе лизингодателя и предполагаемый к дальнейшей передаче на баланс лизингополучателю на основании договора купли-продажи или на основании положений договора лизинга, не может быть признан основным средством, поскольку он не соответствует всем условиям для признания актива основным средством, установленным п. 4 ПБУ 6/01. Следовательно, подобный актив не включается в налоговую базу по налогу на имущество. Тем не менее представители налоговых органов в своих интервью в СМИ в настоящее время высказывают иную позицию, указывая, что весь остаток по дебету счета 03 включается в налоговую базу по налогу на имущество.

Что же касается учета имущества лизингополучателем при условии учета объекта лизинга на его балансе, то позиция Минфина России, высказанная в письме от 5.05.03 № 16-00-14/150, заключается в том, что ПБУ 6/01 не распространяется на лизингополучателя по причине отсутствия у последнего прав собственности на объект лизинга. Следовательно, объект, полученный по договору лизинга, не может быть признан объектом основных средств (и соответственно не включается в облагаемую базу по налогу на имущество). Однако указанное письмо не носит нормативного характера, а является разъяснением по конкретному запросу. Таким образом, до официальных разъяснений Минфина России о порядке включения в состав объекта обложения по налогу на имущество объектов лизингового имущества (учитываемых как на балансе лизингодателя, так и на балансе лизингополучателя) данная ситуация остается спорной.

Несмотря на указанные спорные моменты, в целом можно заключить, что нормы главы 30 НК РФ снизили налоговое бремя налогоплательщиков по причине исключения из состава объектов налогообложения таких видов имущества, как запасы, незавершенное производство, нематериальные активы и незавершенное строительство. Момент включения стоимости незавершенного строительства в налоговую базу по налогу на имущество также вызывал множество споров, которые разрешились с введением в действие главы 30 НК РФ.

Налоговая база по налогу на имущество по-прежнему определяется как среднегодовая (средняя) стоимость имущества. А вот порядок исчисления среднегодовой стоимости отличен от порядка, действовавшего до 2004 г. Теперь для расчета используется остаточная стоимость имущества, определенная в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета. Главой 30 НК РФ установлен четкий порядок включения в налоговую базу по налогу на имущество стоимости основных средств, для которых правилами бухгалтерского учета не предусмотрено начисление амортизации. Ранее эта информация в законе отсутствовала и была указана только в разъяснениях налоговых органов. Порядок остался прежним - основные средства включаются в налоговую базу в сумме разницы между первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисленной по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета.

Изменился порядок определения налоговой базы для организаций, имеющих обособленные подразделения. Согласно ст. 376 НК РФ среднегодовая стоимость имущества, являющаяся объектом налогообложения, определяется отдельно:

- для организации - стоимость движимого и недвижимого имущества, числящегося на балансе организации по месту ее государственной регистрации или месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства для иностранной организации плюс стоимость движимого имущества, находящегося в обособленном подразделении, которое не имеет отдельного баланса;
- для обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, - стоимость движимого и недвижимого имущества, находящегося на его балансе;
- для объектов недвижимого имущества, находящегося вне места нахождения организации, обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации, - стоимость данного имущества;

- для организаций, обособленных подразделений, имеющих отдельный баланс, для постоянного представительства иностранной организации - стоимость имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Кроме того, следует отметить, что для недвижимого имущества, которое находится на территории нескольких субъектов Российской Федерации (например, магистральный газопровод), налоговая база определяется отдельно для уплаты в бюджет каждого из субъектов в пропорциональной доле от балансовой стоимости объекта недвижимости.

Согласно ст. 383-385 НК РФ налог на имущество уплачивается также отдельно для:

- имущества, признаваемого объектом налогообложения и находящегося на балансе организации, - в бюджет того субъекта, где зарегистрирована эта организация;
- имущества, числящегося на балансе обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, - в бюджет субъекта Российской Федерации, где зарегистрировано обособленное подразделение;
- недвижимого имущества, находящегося вне места нахождения организации или обособленного подразделения, выделенного на отдельный баланс, - в бюджет субъекта Российской Федерации по месту нахождения данного имущества.

В отношении имущества, находящегося в регионе, отличном от местонахождения организации, применяется налоговая ставка, установленная в данном регионе.

Как было отмечено ранее, объектом обложения налогом на имущество является среднегодовая (средняя) стоимость имущества, исчисляемая по формуле:

$$C_z = \frac{C_o^1 + C_o^2 + \dots + C_o^n}{M + 1},$$

где C_z - среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения,
 C_o^1, C_o^2 - остаточная стоимость имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода,
 C_o^n - остаточная стоимость имущества на 1-е число месяца, следующего за налоговым (отчетным) периодом,
 M - количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Пример:

У организации, зарегистрированной в г. Москве, на балансе отражены остатки по следующим счетам:

- по состоянию на 1.01.04 - счет 01 - 3 200 000 руб., счет 02 - 2 350 000 руб.;
- по состоянию на 1.02.04 - счет 01 - 3 350 000 руб., счет 02 - 2 100 000 руб.;
- по состоянию на 1.03.04 - счет 01 - 3 800 000 руб., счет 02 - 2 600 000 руб.;
- по состоянию на 1.04.04 - счет 01 - 4 000 000 руб., счет 02 - 2 750 000 руб.

Кроме того, организация в феврале 2004 г. купила помещение под склад в Ленинградской области. Балансовая стоимость помещения составила 600 000 руб., сумма начисленной в марте амортизации - 5000 руб.

В состав организации входят два обособленных подразделения.

1. Подразделение в г. Санкт-Петербурге, выделенное на отдельный баланс и имеющее следующие остатки по счетам:

- по состоянию на 1.01.04 - счет 01 - 200 000 руб., счет 02 - 75 000 руб.;
- по состоянию на 1.02.04 - счет 01 - 350 000 руб., счет 02 - 95 000 руб.;
- по состоянию на 1.03.04 - счет 01 - 500 000 руб., счет 02 - 105 000 руб.;
- по состоянию на 1.04.04 - счет 01 - 550 000 руб., счет 02 - 120 000 руб.

2. Подразделение в Московской области, не имеющее отдельного баланса. В подразделении расположено офисное здание, остаточная стоимость которого на 1.01.04 составила 350 000 руб. Ежемесячная сумма амортизации здания составляет 10 000 руб.

Ставки налога на имущество:

- в Москве и Московской области - 2,2%;
- в г. Санкт-Петербурге и Ленинградской области - 2%.

Определим среднегодовую стоимость имущества и сумму налога на имущество.

1. При расчете налогооблагаемой базы организации, зарегистрированной в г. Москве, следует вычесть стоимость здания склада, расположенного в Ленинградской области, и офисного здания, находящегося в Московской области. Таким образом, среднегодовая стоимость имущества и сумма налога организации составит:

$$(3\ 200\ 000 - 2\ 350\ 000) + (3\ 350\ 000 - 2\ 100\ 000) + (3\ 800\ 000 - 2\ 600\ 000) + (4\ 000\ 000 - 2\ 750\ 000) - [(600\ 000 + (600\ 000 - 5000)) - [(350\ 000 + (350\ 000 - 10\ 000)) + (340\ 000 - 10\ 000) + (330\ 000 - 10\ 000)]] / (3 + 1) = 2\ 015\ 000 / 4 = 503\ 750\ \text{руб.}$$

Сумма налога на имущество составит: $(503\ 750 \times 2,2\%) \times 1/4 = 2770,63$ руб.

2. Среднегодовая стоимость здания склада в Ленинградской области составит:

$$[600\ 000 + (600\ 000 - 5000)] / (3 + 1) = 298\ 750\ \text{руб.}$$

Сумма налога на имущество, подлежащая уплате: $(298\ 750 \times 2\%) \times 1/4 = 1493,75$ руб.

3. Среднегодовая стоимость имущества обособленного подразделения в г. Санкт-Петербурге составит:

$$[(200\ 000 - 75\ 000) + (350\ 000 - 95\ 000) + (500\ 000 - 105\ 000) + (550\ 000 - 120\ 000)] / (3 + 1) = 301\ 250\ \text{руб.}$$

Сумма налога на имущество составит:

$$(301\ 250 \times 2\%) \times 1/4 = 1506,25\ \text{руб.}$$

4. Кроме того, необходимо уплатить в бюджет Московской области налог на имущество со стоимости расположенного там офисного здания. Среднегодовая стоимость здания:

$$[(350\ 000 + (350\ 000 - 10\ 000) + (340\ 000 - 10\ 000) + (330\ 000 - 10\ 000)] / (3 + 1) = 335\ 000 \text{ руб.}$$

Налог на имущество составит:

$$(335\ 000 \times 2,2\%) \times 1/4 = 1842,50 \text{ руб.}$$

Таким образом, за I квартал 2004 г. сумма налога на имущество, подлежащая уплате в бюджет, составит:

- в бюджет г. Москвы - 2 770,63 руб.;
- в бюджет Ленинградской области - 1493,75 руб.;
- в бюджет г. Санкт-Петербурга - 1506,25 руб.;
- в бюджет Московской области - 1842,50 руб.

Порядок расчета налоговой базы в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) остался прежним: участники договора простого товарищества исчисляют и уплачивают в бюджет налог со стоимости имущества, переданного по данному договору, и со стоимости вновь приобретенного имущества в ходе совместной деятельности - пропорционально их доле в общем имуществе товарищей.

Предельная налоговая ставка с 1 января 2004 г. увеличена до 2,2%, однако субъектам Российской Федерации предоставлено право дифференцировать ее для различных налогоплательщиков и (или) имущества.

Изменился и перечень льгот, которых стало значительно меньше, и некоторые из них утрачивают силу с 2005 г. или 2006 г. Законами субъектов Российской Федерации могут предусматриваться дополнительные льготы для отдельных категорий налогоплательщиков или категорий имущества.

Налоговым периодом для налога на имущество является календарный год, отчетным - I квартал, полугодие и девять месяцев. Кроме того, предусмотрен механизм авансовых платежей по налогу: налогоплательщик по итогам отчетного периода уплачивает 1/4 суммы налога, исчисленной по состоянию на 1-е число месяца, следующего за отчетным.

Е. Саяпина,
консультант IBS

«Финансовая газета» № 14, 2004

ИНФОРМАЦИОННОЕ АГЕНТСТВО «КОНСУЛЬТАНТ»

тел.: 105-52-93; 232-07-20; 232-07-21 (аналитический отдел); e-mail: konsultant@dinform.ru