Новые подходы к налогообложению имущества организаций

О. А. Борзунова, специалист-эксперт Информационно-аналитического **управления** Государственной Думы РФ

**Анализ арбитражной практики по спорам, связанным с исчислением и уплатой налога на имущество организаций, показывает, что прежнее законодательство давало немало оснований для конфликтов. Федеральным законом от 11.11.2003 № 139-ФЗ часть вторая Налогового кодекса РФ дополнена главой 30 «Налог на имущество организаций», вступившей в силу с 1 января 2004 г.**

**Что же меняется в налогообложении имущества в результате обновления законодательства?**

**Становление правовой основы налогообложения имущества в России**

Блок законов, регулирующих в России налогообложение имущества, был принят в ходе радикальной налоговой реформы конца 80-х – начала 90-х годов. Большинство установленных тогда имущественных налогов являлись новыми по своему содержанию. Они были ориентированы на развитие в стране рыночной экономики и соответствующих имущественных отношений. За время действия законодательства, регулирующего налогообложение имущества, в него вносилось множество поправок, которые привели к расширению сферы действия имущественных налогов, налогооблагаемой базы и перечня подлежащих обложению видов имущества.

В отличие от многих зарубежных стран в России не существует отдельного налога на недвижимость, который охватывал бы обложение главных видов недвижимого имущества – строений и земли (хотя он предусмотрен Налоговым кодексом РФ). Налогообложение земли выделено в самостоятельный земельный налог. Обложение строений регулируется законами о налогах на имущество организаций и физических лиц. Эти же законы предусматривают налогообложение других видов имущества.

Главным имущественным налогом является налог на имущество, регламентируемый двумя разными законами. Один из них предусматривает налогообложение юридических лиц, другой – физических. Закон РФ «О налоге на имущество предприятий» был принят 13.12.91, Закон РФ «О налогах на имущество физических лиц» – 09.12.91. Помимо того, юридические и физические лица выступают плательщиками налога с владельцев транспортных средств.

Все нормативные акты, регулирующие налогообложение имущества организаций, можно разделить на три группы.

1. Нормативные правовые акты, которые закладывают основы налогообложения. Сюда относятся: НК РФ (часть 1), Закон РФ от 27.12.91 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (с изм. и доп.), Закон РФ от 13.12.91 № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий» (в ред. от 11.11.2003).

2. Федеральные законы, устанавливающие особенности налогообложения имущества организаций в различных сферах: Основы законодательства РФ о нотариате от 11.02.93 № 4462-1, Закон РФ от 24.12.92 № 4218-1 «Об основах федеральной жилищной политики», Федеральный закон от 13.04.98 № 60-ФЗ «О конверсии оборонной промышленности в Российской Федерации», Федеральный закон от 20.07.97 № 110-ФЗ «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери» и др. В эту группу также входят нормативно-правовые акты Правительства РФ, Минфина России, МНС России и др.

3. Законы субъектов РФ, которые устанавливают конкретные налоговые ставки и налоговые льготы для определенного региона: Закон Московской области от 30.05.95 «О ставке налога на имущество предприятий», Закон г. Москвы от 02.03.94 № 2-17 «О ставках и льготах по налогу на имущество предприятий» и др.

Налог на имущество организаций относится к категории региональных налогов. Устанавливается он федеральным законом. Последний определяет максимальную ставку налога, а законодательные органы субъектов Федерации – конкретные ставки в зависимости от видов деятельности юрлиц. Однако им запрещено вводить ставку для отдельных организаций.

Независимо от места нахождения имущества налог зачисляется в бюджет субъекта по месту нахождения организации. Ряд организаций, зарегистрированных в одном субъекте, имеет имущество, находящееся в другом субъекте. В связи с этим многие субъекты ничего не получают от имущества, которое находится на их территории. Стараясь решить данную проблему, 24.07.2002 законодатель внес изменения в Закон. Налог на имущество предприятий, исчисленный по имуществу, входящему в состав Единой системы газоснабжения, перечислялся в бюджеты субъектов Федерации по месту фактического нахождения имущества.

Анализируемое законодательство подверглось значительным изменениям, состоявшим в расширении круга плательщиков и перечня объектов обложения.

В первоначальной редакции Закона РФ «О налоге на имущество предприятий» объектом обложения объявлялось «имущество предприятия в его стоимостном выражении, находящееся на балансе этого предприятия» (ст. 2). В 1995 г. в Законе появилась расшифровка понятия «имущество». Объектом обложения являлись основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе плательщика.

Обнаружилась также тенденция к повышению размера предельных ставок (с 0,5% в 1991 г. до 1% в 1992 г. и 2% – с 1994 г.). Эти ставки выше, чем те, которые действуют в промышленно развитых странах (см. таблицу).

Налог на имущество организаций относится к категории прямых (подоходно-поимущественных) налогов и взимается с владельца имущества (как собственника, так и обладателя иных вещных прав на имущество). Экономическая сущность указанного налога – изъятие части предполагаемого среднего дохода, получаемого в конкретных экономических условиях от использования облагаемого налогом имущества. Отсюда вытекает стимулирующая функция налога на имущество организаций (субъектов предпринимательской деятельности) – эффективное производственное использование имущества, сокращение размеров неиспользуемых запасов сырья и материалов.

**Что нового предлагает глава 30 НК РФ**

Главой 30 «Налог на имущество организаций» сохранен прежний порядок исчисления налога, регулируемый Законом РФ «О налоге на имущество предприятий».

В то же время в новой главе значительно расширены полномочия субъектов Федерации в этой сфере. Теперь они вправе определять не только ставку налогообложения, но и порядок, сроки уплаты налога, формы отчетности.

В определении налогоплательщиков применен иной принцип, чем в старом Законе. В главе 30 Кодекса используется обобщающее понятие «организации». Согласно НК РФ организации – это российские или иностранные юрлица, международные организации. Организация будет признаваться налогоплательщиком, если у нее в собственности или на балансе будет находиться имущество, признаваемое объектом налогообложения.

Исключаются из перечня налогоплательщиков филиалы и представительства, которые в соответствии с НК РФ не могут быть самостоятельными налогоплательщиками.

В новой главе выведены из-под налогообложения нематериальные активы, готовая продукция, сырье, материалы и товары.

Предельная ставка налога повышена с 2,0% до 2,2%. Закреплено право законодательных (представительных) органов субъектов Федерации на установление конкретных ставок налога и налоговых льгот.

В основном сохранен ныне действующий принцип предоставления льгот по налогу на имущество. Эти льготы определяются по двум критериям:

– установлены виды имущества, которое не может быть объектом налогообложения;

– указаны организации, которые не уплачивают налог на имущество.

В ст. 381 Кодекса приведен перечень льготников, которые освобождаются от налогообложения.

В то же время число льгот значительно сократилось. Отменены льготы в отношении госучреждений и организаций, органов исполнительной и законодательной власти, бюджетных учреждений, сельскохозяйственных, научных организаций, а также в отношении отдельных видов имущества.

Только на два года сохранена льгота в отношении объектов жилищного фонда и инженерной инфраструктуры ЖКХ, содержание которых полностью или частично финансируется за счет средств субъектов Федерации и (или) местных бюджетов. Также на два года предусмотрена льгота в отношении объектов социально-культурной сферы, используемых для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения. Такая же временная льгота установлена для имущества государственных научных центров и некоторых научных организаций, прямо указанных в подп. 16 ст. 381. Исключаются льготы для фондов имущества всех уровней; имущества, используемого исключительно для отдыха или оздоровления детей в возрасте до 18 лет.

**Некоторые последствия принятия главы 30 НК РФ**

Обновленное законодательство должно привести к увеличению поступлений налога в консолидированный бюджет. По подсчетам Правительства РФ, поступления налога на имущество организаций при реализации главы 30 Кодекса в 2004 г. ожидаются в размере 180,1 млрд. руб., что превышает сумму налога, рассчитанную в условиях прежнего законодательства, на 22 млрд. руб. Это произойдет за счет налогообложения дополнительных объектов имущества организаций, а также значительного уменьшения количества льгот.

Поскольку для построения полноценной системы налогов и сборов в РФ все налоги должны войти в часть вторую НК РФ, принятие главы 30 позволит добиться унификации и единообразия применения норм налогового законодательства.

В главе 30 упрощен порядок исчисления среднегодовой стоимости имущества, признаваемого объектом налогообложения. Среднегодовая стоимость имущества за налоговый период будет определяться как частное от деления суммы, полученной в результате сложения остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода и 1-е число следующего за налоговым периодом месяца, на количество месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

Сохранены налоговый и отчетные периоды. Новой главой предусмотрен механизм исчисления авансовых платежей по налогу на имущество и их уплата по итогам каждого отчетного периода в размере 1/4 произведения налоговой ставки и среднегодовой стоимости имущества, определенной за отчетный период по формуле, указанной в п. 4 ст. 376 главы 30.

В то же время законом субъекта Федерации может быть предусмотрено, что отдельные категории налогоплательщиков не исчисляют и не уплачивают авансовые платежи по налогу в течение всего налогового периода. Авансовые платежи, а также налог по итогам налогового периода уплачиваются в бюджет в соответствии с порядком и сроками, установленными законами субъектов РФ. Налоговые декларации (расчеты по авансовым платежам по налогу на имущество) должны представляться в налоговые органы не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода, а по итогам налогового периода – не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Форма налоговой декларации (расчета по авансовым платежам) может определяться законодательными органами субъектов Федерации. Кроме того, право их утверждения и разработки инструкций по заполнению есть и у МНС России согласно ст. 80 НК РФ.

Наиболее наглядно характер изменений в налогообложении имущества организаций представлен в таблице.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| По Закону РФ «О налоге на имущество предприятий» | В соответствии с главой 30 НК РФ «Налог на имущество организаций» | За рубежом |
| Плательщики налога | | |
| Плательщиками налога на имущество предприятий являлись юрлица, а также их структурные подразделения, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий) счет. Плательщиками налога были иностранные и международные организации, их подразделения, имеющие имущество на территории РФ, континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ. | В определении налогоплательщиков применен иной принцип, нежели ранее. Законодатель использует обобщающее понятие «организации». Имеются в виду российские или иностранные юрлица, международные организации. Организация будет признаваться налогоплательщиком, если у нее в собственности или на балансе находится имущество, признаваемое объектом налогообложения. Исключаются из перечня налогоплательщиков филиалы и представительства, которые по НК РФ не могут быть самостоятельными налогоплательщиками. | Одна из сложных проблем обложения недвижимости связана с решением законодателем вопроса, на кого возлагается обязанность по уплате налога – на собственника или арендатора. Почти во всех странах обязанность уплаты лежит на собственнике недвижимости. Но практически весь налог или его часть перекладываются на арендатора. Лишь в немногих странах закон возлагает юридическую обязанность уплаты налога полностью на арендатора (Великобритания, Франция). |
| Объект налогообложения | | |
| Объекты налогообложения:  – основные средства;  – нематериальные активы;  – малоценные и быстроизнашивающиеся предметы;  — запасы и затраты, находящиеся на балансе предприятия. | В качестве объекта налогообложения определены движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств по порядку ведения бухгалтерского учета. | Практически нигде не существует ясно очерченного объекта налогообложения, нет единого унифицированного подхода к этому налогу. Чаще всего под объектом налогообложения понимают либо движимое, либо недвижимое имущество, т. е. разделяя его по принципу переместимости. Это наблюдается в США, Испании и Швеции. В Бельгии к имуществу относят только недвижимость, а во Франции имущество делится на три категории: земля с постройками, без построек и жилье. Объектом обложения может быть недвижимое имущество (главным образом земля, здания и строения), ценные бумаги, иностранная валюта, ювелирные изделия, произведения искусства, сбережения и пр. |
| Налоговые ставки | | |
| Максимальная ставка – 2%. Конкретные ставки устанавливали законодательные органы субъектов Федерации. | Максимальная ставка – 2,2%. Конкретные ставки устанавливают законодательные органы субъектов Федерации. | Налоговые ставки варьируются от 0,2—0,3% в Канаде и Норвегии до 1,45% – в Исландии. При определении ставок налога, в большинстве случаев, существует зависимость: ставки налога регулируются на местном уровне, а их верхний предел и кадастровая стоимость – на центральном. |
| Льготы по налогу | | |
| Различали две категории льгот:  – полное освобождение от налога;  – уменьшение стоимости имущества.  Показатели, которые давали право на полное освобождение: отраслевая принадлежность предприятия, показатели выручки от определенного вида деятельности, состав работников. Если предприятие по какому-либо из показателей имело право воспользоваться льготой, то она распространялась на все его имущество независимо от функционального назначения или фактического использования.  Льгота уменьшения стоимости имущества предоставлялась только при использовании имущества по целевому назначению. Такое имущество могло принадлежать любому предприятию независимо от показателей выручки или состава работников. Например, на имущество, используемое в целях пожарной безопасности, предоставлялась льгота любому его владельцу – юридическому лицу. | Сохранен действующий принцип предоставления льгот на имущество. Льготы определяются по двум критериям:  – установлены виды имущества, которое не может быть объектом налогообложения;  – установлены организации, которые не уплачивают налог на имущество.  В то же время в действующий в настоящее время перечень льгот вносятся некоторые изменения. Исключаются льготы для фондов имущества всех уровней; имущества, используемого исключительно для отдыха или оздоровления детей в возрасте до 18 лет. | В большинстве промышленно развитых стран существует примерно одинаковый перечень льгот, предоставляемых в связи с уплатой налога. Как правило, от уплаты освобождена недвижимость, находящаяся в собственности государства. Не платят налог госучреждения, посольства, предприятия транспорта и связи.  Льготным является налогообложение образовательных, религиозных, благотворительных, спортивных организаций, а также организаций по оказанию социальных услуг. Правда, многое здесь зависит от того, в чьей собственности (государственной или частной) находится имущество.  Особо льготным повсюду является обложение сельскохозяйственных земель. Льготы предоставляются больницам. |
| Порядок зачисления налога | | |
| Налог зачислялся в бюджет субъекта Федерации по месту нахождения налогоплательщика. | Налог зачисляется по месту нахождения имущества. | В основном в странах ЕС налоги на недвижимость и имущество относятся к местным налогам и регулируются местным законодательством. В Швеции эти налоги устанавливаются из центра и весь сбор полностью идет в центр. В Испании налог на имущество относится к прямым налогам, переданным в ведение автономиям. Автономные власти взимают налоги и на первом этапе оставляют их у себя. Затем эти средства, а также государственные отчисления распределяются между автономией, мэриями и муниципалитетами в зависимости от уровня их развития и потребностей в финансировании. |

**«Подводные камни» новой главы Кодекса**

Закрепив объектом налогообложения основные средства, законодатель одновременно ввел жесткую привязку к правилам ведения бухгалтерского учета, принятым в Российской Федерации, в том числе и для иностранных организаций. Тогда как прописанный для них порядок ведения бухучета предусматривал, что филиалы и представительства иностранных организаций могут вести бухгалтерский учет по правилам, принятым в стране местонахождения, при условии, что они не противоречат МСФО (Приказ Минфина России от 29.07.98 № 34н).

При исчислении налоговой базы проблема может возникнуть по тем основным средствам, для которых не предусмотрено начисление амортизации. Согласно НК РФ стоимость таких объектов определяется как разница между первоначальной стоимостью и износом, рассчитанным по установленным нормам амортизационных отчислений. Но если не предусмотрена амортизация, не ясно, как определить эти нормы.

По отношению к ряду налогоплательщиков глава 30 Кодекса жестче прежнего Закона. Сократив перечень льгот, законодатель ухудшил положение организаций, использующих труд инвалидов, сельхозпроизводителей, предприятий, имеющих объекты социальной, жилищной и культурной сферы (освобождаются от налога при условии частичного бюджетного финансирования).

Есть проблемы и у участников простых товариществ. По имуществу, приобретенному или созданному в ходе совместной деятельности, исчисление и уплата налога производятся пропорционально стоимости вклада каждого участника в общее дело.

Сведения о доле каждого участника и соответственно размер налоговой базы сообщаются лицом, ведущим учет имущества в товариществе, не позже 20-го числа месяца, следующего за отчетным (налоговым) периодом. Если же подобная информация не будет получена в срок, участник товарищества не сможет своевременно задекларировать и уплатить налог.

Пожалуй, самым дискуссионным аспектом главы 30 НК РФ является возможность дифференциации налоговой ставки. Прежде изменения ставок допускались в зависимости от видов деятельности, что позволяло плательщикам определить приоритетные направления и давало шансы для налоговой оптимизации. Теперь размер ставки будет зависеть от «категории налогоплательщика» и «вида имущества». И здесь налицо опасность нарушения равенства налогоплательщиков, что чревато исками и конфликтами.

Наконец еще одна проблема. Федеральный закон от 11.11.2003 № 139-ФЗ, дополнивший Налоговый кодекс РФ главой 30, официально опубликован только 18 ноября. Таким образом, у субъектов Федерации оставалось мало времени на принятие собственных законов. Если они не управились до 1 декабря, то до 2005 г. налог на их территории ни взиматься, ни уплачиваться не будет.