

ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 13.11.2023 № 03-05-04-01/108053

Департамент налоговой политики с участием Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности рассмотрел письмо ФНС России о применении федеральных стандартов бухгалтерского учета в целях определения налоговой базы по налогу на имущество организаций и сообщает следующее.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектом обложения налогом на имущество организаций признается недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, в случае, если налоговая база в отношении такого имущества определяется в соответствии с пунктом 1 статьи 375 Кодекса (как среднегодовая стоимость), если иное не предусмотрено статьями 378 и 378.1 Кодекса.

Согласно статье 375 Кодекса налоговая база по налогу на имущество организаций определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, если иное не предусмотрено данной статьей. При определении налоговой базы как среднегодовой стоимости имущества, признаваемого объектом налогообложения, такое имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Пунктом 11 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 "Основные средства", утвержденного приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н (далее - ФСБУ 6/2020), предусмотрено, что основные средства, представляющие собой недвижимость, предназначенную для предоставления за плату во временное пользование и (или) получения дохода от прироста ее стоимости, образуют отдельную группу основных средств (далее - инвестиционная недвижимость).

Исходя из пункта 13 ФСБУ 6/2020, после признания объект основных средств оценивается в бухгалтерском учете по переоцененной стоимости или по первоначальной стоимости.

Согласно пункту 21 ФСБУ 6/2020 в случае, если организация приняла решение оценивать инвестиционную недвижимость по переоцененной стоимости, она должна применять этот способ оценки для всех объектов инвестиционной недвижимости. Первоначальная стоимость объекта инвестиционной недвижимости (в том числе переоцененная) пересчитывается таким образом, чтобы она стала равной его справедливой стоимости. Инвестиционная недвижимость, оцениваемая по переоцененной стоимости, не подлежит амортизации (пункт 28 ФСБУ 6/2020) и обесценению.

В случае, если организация оценивает инвестиционную недвижимость по первоначальной стоимости, в бухгалтерском балансе основные средства отражаются по балансовой стоимости, которая представляет собой их первоначальную стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и обесценения (пункт 25 ФСБУ 6/2020).

В соответствии с пунктом 38 ФСБУ 6/2020 организация проверяет основные средства на обесценение и учитывает изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36

"Обесценение активов", введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н (далее - МСФО 36).

Исходя из взаимосвязанных норм законодательства Российской Федерации и МСФО 36, в отдельных организациях, осуществляющих, в частности, регулируемые виды деятельности, определяющим признаком обесценения активов, используемых при осуществлении таких видов деятельности, является отклонение фактических финансовых и нефинансовых показателей использования активов от плановых показателей. При этом в отношении таких активов возможны плановые операционные убытки и чистый отток денежных средств, которые могут полностью или частично компенсироваться государством. Соответственно показатели прибыли (уровня рентабельности) могут не являться определяющими показателями экономической эффективности в отношении таких активов.

В этой связи, исходя из цели использования таких активов, плановые операционные убытки и чистое выбытие денежных средств могут не свидетельствовать об обесценении данных активов в отчетном периоде и, следовательно, не рассматриваться в качестве признаков обесценения.

Учитывая это, полагаем, что установление правильности проведенного организацией обесценения возможно по итогам анализа не только проведенного теста на обесценение, но и достоверности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности по указанной группе основных средств. Одновременно необходимо учитывать факты и обстоятельства, прежде всего свидетельствующие о том, что полное обесценение объектов основных средств, подлежащих налогообложению, может быть достигнуто недобросовестными налогоплательщиками в результате совершения сделок, основной целью которых является неуплата (неполная уплата) суммы налога. В связи с этим требуют особого внимания такие факты, как, например, заключение налогоплательщиком заведомо убыточных договоров аренды.

Таким образом, полное обесценение инвестиционной недвижимости, по мнению Департамента, требует оценки с точки зрения получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды путем применения схем незаконной оптимизации по налогу на имущество организаций.

Директор Департамента  
Д.В.ВОЛКОВ