企业房屋、建筑物改扩建的所得税和房产税处理

肖太寿(博士)

(财政部财政科学研究所 北京 100142)

【摘要】改扩建支出主要是对现有的房屋和建筑物推倒重置、增加功能、扩大面积等所发生的固定资产后续支出。本文对有关房屋和建筑物改扩建的税收法律政策规定进行了梳理,在此基础上,利用案例分析方法对房屋、建筑物改扩建的企业所得税和房产税处理进行了详细的归纳和总结。

【关键词】固定资产 改扩建 企业所得税 房产税

关于房屋、建筑物改扩建的涉税处理,主要有五个法律政策依据:《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第34号)、《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)、《财政部 国家税务总局关于房产税 城镇土地使用税有关问题的通知》(财税 [2008]152号)、《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》(国税发[2005]173号)和《财政部 国家税务总局关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定》(财税地字[1986]8号)。这五个文件对房屋、建筑物改扩建中的折旧计算和发票引起的企业所得税问题以及有关的房产税处理进行了明确规定。结合以上税收法律规定、《企业会计制度》和企业会计准则的相关规定,笔者对房屋、建筑物改扩建的企业所得税和房产税处理进行系统归纳和分析。

一、企业所得税的处理

1. 推倒重置的房屋净值计入新资产计税成本。《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第34号)规定,企业对房屋、建筑物固定资产在未足额提取折旧前进行改扩建的,如属于推倒重置的,该资产原值减除提取折旧后的净值,应并入重置后的固定资产计税成本,并在该固定资产投入使用后的次月起,按照税法规定的折旧年限,一并计提折旧。

例如,某房屋价值1 000万元,已计提折旧800万元,净值200万元。企业推倒重置在原地投资2 000万元新建了一幢生产车间。《企业所得税法实施条例》第五十八规定,自行建造的固定资产,以竣工结算前发生的支出为计税基础。该房屋原有净值200万元需要有相应的补偿,此项补偿可以理解为竣工结算前必须发生的支出,则该生产车间的计税成本=2 000+200=2 200(万元)。

2. 提升功能的改扩建支出并入原房屋的计税基础。如果企业由于土地紧张,发生了在原有一层生产车间的基础上又扩建一层储藏车间的业务,根据《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第34号)规定,企业对房屋、建筑物固定资产在未足额提取折旧前进行改扩建的,如属于提升功能、增加面积的,该固定资产的改扩建支出,并入该固定资产计税基础,并从改扩建完工投入使用后的次月起,重新按税法规定的该固定资产折旧年限计提折旧,如该改扩建后的固定资产尚可使用的年限低于税法规定的最低年限的,可以按尚可使用的年限计提折旧。

也就是说,新扩建的一层储藏车间,由于提升了功能,增加了面积,扩建发生的支出应并入原有生产车间的计税基础,按照税法规定的不低于20年折旧年限重新提取折旧,其原则同推倒重置相似。但是,如果有证据证明,该改扩建后的固定资产尚可使用的年限低于税法规定的最低年限20年的,可以按尚可使用的年限计提折旧。

例如,某房屋账面原值1 000万元,折旧年限20年,已经计提了12年折旧。该公司对该房屋花费了300万元,增加了部分面积。此时要求房屋扩建花费的支出300万元应并入该固定资产计税基础,并从改扩建完工投入使用后的次月起,重新按照20年计提折旧,而前面已经计提了12年的折旧需要进行追溯调整。

3. 已提足折旧和租入固定资产的改扩建支出按长期待摊费用处理。《企业所得税法》第十一条规定,在计算应纳税所得额时,企业按照规定计算的固定资产折旧,准予扣除。下列固定资产不得计算折旧扣除:(一)房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产;(二)以经营租赁方式租入的固定资产;(三)以融资租赁方式租出的固定资产;(四)已足额提取折旧仍继续使用的固定资产;(五)与经营活动无关的固定资产;(六)单独估价作为固定资产入账的土地;(七)其他不得计算折旧扣除的固定资产。

第十三条规定,在计算应纳税所得额时,企业发生的下列支出作为长期待摊费用,按照规定摊销的,准予扣除:(一)已足额提取折旧的固定资产的改建支出;(二)租入固定资产的改建支出;(三)固定资产的大修理支出;(四)其他应当作为长

期待摊费用的支出。

由此可见，已经足额提取折旧仍继续使用的固定资产不能再计提折旧，并且已足额提取折旧的固定资产的改建支出税收上作为长期待摊费用处理。并根据《企业所得税法实施条例》的规定，固定资产的改建支出，是指改变房屋或者建筑物结构、延长使用年限等发生的支出，改建支出按照固定资产预计尚可使用年限分期摊销。

4. 工程款项尚未结清未取得全额发票的税务处理。国税函[2010]79号文第五条规定："企业固定资产投入使用后，由于工程款项尚未结清未取得全额发票的，可暂按合同规定的金额计入固定资产计税基础计提折旧，待发票取得后进行调整。但该项调整应在固定资产投入使用后12个月内进行。"

对固定资产估价入账及其调整的会计处理，应按照《企业会计准则第4号——固定资产》应用指南的规定，已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照估计价值确定其成本，并计提折旧；待办理竣工决算后，再按实际成本调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。国税函［2010］79号文明确固定资产暂估入账及其调整的税务处理，但纳税人应注意，此项规定同会计准则规定仍有很大差异：①在实际投入使用时，没有全额发票的，可以先按照合同规定金额暂估入账计提折旧，但是缓冲期只有12个月，并且发票取得后还要进行纳税调整。②取得全额发票后，如果与暂估价格有出入的，税务处理上须进行追溯调整。

该项规定很好地体现了税法上权责发生制的原则。但对该规定，仍会存在不少争议：如果12个月内取得全额发票，对计税基础进行调整时，相应地计提折旧是适用追溯调整法，还是适用未来估计法；12个月内又零星取得发票，是否调整计税基础；12个月内未全额取得发票，是否承认原来暂估确认的计税基础中取得发票部分等问题。笔者倾向于，第一，折旧调整适用追溯调整法；第二，12个月内虽未全额取得发票，但又零星取得发票，对取得部分可以调整计税基础；第三，12个月内未全额取得发票，承认暂估计税基础中取得发票部分，并继续计提折旧。

案例：某企业建造一项固定资产，合同预算总造价为200万元，2011年9月投入使用，但由于工程款项尚未结清未取得全额发票，只取得部分发票合计150万元。企业预计该项固定资产使用年限为5年，保留残值为零。

分析：上述案例中，固定资产由于已投入使用，并且合同预算总造价可以确定，可暂按合同规定的金额200万元计入固定资产计税基础计提折旧。2011年，可税前计提折旧10万元（200÷5÷12×3），但该项调整应在固定资产投入使用后12个月内进行，如果2011年度仍未取得剩余发票，该项固定资产的计税基础只能确认为取得发票部分的150万元。在2012年汇算清缴时，首先需要对2011年计提的折旧进行调整，调增应税所得2.5万元（10−150÷5÷12×3）。如果至2012年9月份的12个月内又取得30万元发票，未取得发票剩余20万元，则计税基础调整为180万元，调增2011年折旧1万元（10−180÷5÷12×3），之后按计税基础180万元继续计提折旧。

5. 固定资产的大修理支出按长期待摊费用处理。《企业所得税法》第十三条规定，在计算应纳税所得额时，企业发生的下列支出作为长期待摊费用，按照规定摊销的，准予扣除：（一）已足额提取折旧的固定资产的改建支出；（二）租入固定资产的改建支出；（三）固定资产的大修理支出；（四）其他应当作为长期待摊费用的支出。

这里要注意固定资产改扩建支出和大修理支出的区别。改扩建支出主要是推倒重置、增加功能、扩大面积。而大修理支出是由于固定资产不能正常运行，发生支出是为了原有功能的维持，如果不发生，原有固定资产不能正常运行，两者有本质的区别，也有着不同的税务处理方法。《企业所得税法实施条例》规定，固定资产的大修理支出，是指同时符合下列条件的支出：（一）修理支出达到取得固定资产时的计税基础50%以上；（二）修理后固定资产的使用年限延长2年以上。大修理支出按照固定资产尚可使用年限分期摊销。

二、房产税的处理

1. 两项原则性的规定。

（1）房产税计税基础——房产原值的确定原则。《财政部 国家税务总局关于房产税 城镇土地使用税有关问题的通知》（财税［2008］152号）规定："对依照房产原值计税的房产，不论是否记载在会计账簿固定资产科目中，均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。"因此，判断改扩建（装修）支出是否作为房产税的计税基础，要首先根据会计制度的规定，确定改扩建（装修）支出是否应计入固定资产账面价值。

《企业会计制度》第二十七条规定："在原有固定资产的基础上进行改建、扩建的，按原固定资产的账面价值，加上由于改建、扩建而使该项资产达到预定可使用状态前发生的支出，减去改建、扩建过程中发生的变价收入，作为入账价值。"

《企业会计准则第4号——固定资产》第六条规定："与固定资产有关的后续支出，符合本准则第四条规定的确认条件的，应当计入固定资产成本；不符合本准则第四条规定的确认条例的，应当在发生时计入当期损益。"其第四条的确认条件是："（一）与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业；（二）该固定资产的成本能够可靠地计量。"另外，《企业会计准则第4号——固定资产》应用指南对固定资产后续支出解释为"固定资产在使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等"。

（2）房屋附属设备和配套设施计征房产税的有关规定。《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》（国税发［2005］173号）对应计入房产原值的房屋附属设备和配套设施作了如下规定：①为了维持和增加房屋的使用功能或使房屋满足设计要求，凡以房屋为载体，不可随意移动的附属设备和配套设施，如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等，无论在会计核算中是否单独记账与核算，都应计入房产原值，计征房产税。②对于更换房屋附属设备和配套设施的，在将其价值计入房产原值时，可扣减原来相应设备和设施的价值；对附属设备和配套设施中易损坏、需要经常更换的零配件，更新后不再计

入房产原值。

基于以上政策规定,在房屋新装修或旧房装饰、修缮时,应根据上述原则确定是否将有关房屋的附属设备和配套设施计入房产原值计征房产税。

2. *房屋改扩建、装修、修缮的房产税处理*。根据上述两项原则性的规定,可以对房屋改扩建、装修、修缮的房产税分以下几种情况进行处理:

(1)房屋改建、扩建支出应该计入房产原值征收房产税。《企业会计制度》第二十七条规定:"在原有固定资产的基础上进行改建、扩建的,按原固定资产的账面价值,加上由于改建、扩建而使该项资产达到预定可使用状态前发生的支出,减去改建、扩建过程中发生的变价收入,作为入账价值。"因此,房屋改建、扩建的,应将房屋改建、扩建的净支出并入原房屋的房产原值,计征房产税。

(2)新建房屋初次装修费用应计入房产原值征收房产税。为了维持和增加房屋的使用功能或使房屋满足设计要求,凡以房屋为载体,不可随意移动的附属设备和配套设施,如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等,无论会计上是否单独记账与核算,都应计入房产原值,计征房产税。

(3)旧房重新装修、修缮。①涉及国税发[2005]173号文列明的房屋附属设施和配套设施的更换,则无论会计上如何核算,都要并入房产原值计征房产税;对于更换房屋附属设备和配套设施的,在将其价值计入房产原值时,可扣减原来相应设备和设施的价值;对附属设备和配套设施中易损坏、需要经常更换的零配件,更新后不再计入房产原值。②如果房屋装修过程中不涉及国税发[2005]173号文列明的房屋附属设施和配套设施的更换,应根据相关文件规定以及会计准则的规定,看是否应该资本化,资本化的并入房产原值征税,不资本化的不征税。笔者认为,房产税应该立足于对财产征税,装饰、装修只起一种短期性的、美观的作用,对房产价值不可能有实质性的增加,所以,笔者倾向于南京市地方税务局的做法:仅是装饰性的普通装修,不必计入固定资产账面价值,应当确认为当期费用,自然也不征收房产税。

3. *房屋大修期间免征房产税*。根据《财政部 国家税务总局关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定》(财税地字[1986]8号)第二十四条的规定,房屋大修停用在半年以上的,经纳税人申请,税务机关审核,在大修期间可免征房产税。这里强调经税务机关审核,在大修期间才可免征房产税。《国家税务总局关于房产税部分行政审批项目取消后加强后续管理工作的通知》(国税函[2004]839号)规定,纳税人因房屋大修导致连续停用半年以上的,在房屋大修期间免征房产税,免征税额由纳税人在申报缴纳房产税时自行计算扣除,并在申报表附表或备注栏中作相应说明。纳税人房屋大修停用半年以上需要免缴房产税的,应在房屋大修前向主管税务机关报送相关的证明材料,包括大修房屋的名称、坐落地点、产权证编号、房产原值、用途、房屋大修的原因、大修合同及大修的起止时间等信息和资料,以备税务机关查验。具体报送材料由各省、自治区、直辖市和计划单列市地税局确定。这里提醒纳税人注意,"房屋大修导致连续停用半年以上"这个概念,一要连续;二要6个月以上。

主要参考文献

1. 国家税务总局.关于企业所得税若干问题的公告.国家税务总局2011年第34号,2011-06-09

2. 企业所得税法实施条例.国务院令第512号,2007-12-06

3. 财政部,国家税务总局.关于房产税 城镇土地使用税有关问题的通知.财税[2008]152号,2008-12-18

4. 财政部,国家税务总局.关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定.财税地字[1986]8号,1986-09-25

国家税务总局令第27号

修改《车辆购置税征收管理办法》的决定

国家税务总局决定对《车辆购置税征收管理办法》作如下修改:

一、增加一条,作为第六条:"购买二手车时,购买者应当向原车主索要《车辆购置税完税证明》(以下简称完税证明)。购买已经办理车辆购置税免税手续的二手车,购买者应当到税务机关重新办理申报缴税或免税手续。未按规定办理的,按征管法的规定处理。"

二、第十三条改为第十四条,修改为:"主管税务机关在为纳税人办理纳税申报手续时,对设有固定装置的非运输车辆应当实地验车。"

三、第十四条改为第十五条,修改为:"主管税务机关应对纳税申报资料进行审核,确定计税依据,征收税款,核发完税证明。征税车辆在完税证明征税栏加盖车购税征税专用章,免税车辆在完税证明免税栏加盖车购税征税专用章。"

四、第三十九条改为第四十条,修改为:"主管税务机关应当对已经办理纳税申报的车辆建立车辆购置税征收管理档案。"

五、删去第四十一条至第四十六条。

六、第四十八条改为第四十三条,修改为:"纳税申报表、免税申请表、补证申请表、退税申请表的样式、规格由国家税务总局统一规定,各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局自行印制使用。"

七、删去附件5和附件6。

本决定自2012年1月1日起施行。

(2011年12月19日印发)