

房屋建筑物推倒重置的财税处理举例

吴顺娣

(地质矿产部无锡钻探工具厂 江苏无锡 214174)

经过三十几年的改革开放,中国的经济形势发生巨大变化,在土地资源越来越紧张的状况下,房屋建筑物推倒重置的现象日益增多,对其采取正确的财税处理就显得十分必要。本文先从财税的各自规定解释,再结合具体案例进行分析。

(一)

企业会计准则对于固定资产的后续支出处理原则:与固定资产有关的更新改造等后续支出,符合固定资产确认条件的,应当计入固定资产成本,同时将被替换部分的账面价值扣除;与固定资产有关的修理费用等后续支出,不符合固定资产确认条件的,应当计入当期损益。对于固定资产的处置按如下规定执行:企业出售、转让、报废固定资产或者发生固定资产毁损,应当将处置收入扣除账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。固定资产处置一般通过“固定资产清理”科目进行核算。通过更新改造使固定资产在原来的基础上增添新的功能,增加了价值,延长使用年限。如对原机器设备进行改装,对房屋、建筑物进行扩建、改建、易地重建等等。

根据《企业所得税法实施条例》中对固定资产改建支出的定义,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;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,所以改建支出与大修理支出有本质的区别,因而也有着不同的税务处理方法。为了严格区分应当资本化的固定资产的大修理支出与应当费用化的日常维修支出,《企业所得税法实施条例》第六十九条规定,只有同时符合下列条件的支出才作为固定资产大修理支出处理:(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。

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)的有关规定,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;如属于提升功能、增加面积的,该固定资产的改扩建支出,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。

对比企业会计制度或准则的相关规定,会计上对于房屋、建筑物并没有要求将推倒重置固定资产原值减除提取折旧后的净值,并入重置后的固定资产账面成本的相关规定。会计上的一般理解是:推倒就是固定资产清理过程,原址重置是自行建造取得新的固定资产的过程,应当由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成,包括工程用物资成本、人工成本、交纳的相关税费、应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用等。

钱仁勇在2007年发表的《房产原值中土地使用权账务处理的演变及其计税影响》一文中指出:企业在实际操作中,由于执行的会计制度或者会计准则不同、取得土地使用权的时间不同、采取的账务处理不同,导致房屋、建筑物账面价值中可能包含土地使用权成本,亦可能不包含土地使用权成本。对于这类房屋、建筑物的后续处理,一般企业应该按照《关于印发实施〈企业会计制度〉及其相关准则问题解答的通知》(财会[2001]43号)中的规定执行:公司以购入或以支付土地出让金方式取得的土地使用权的账面价值,转入开发商品房成本,或转入在建工程成本后,其账面价值构成房屋、建筑物实际成本。如果土地使用权的预计使用年限高于房屋、建筑物的预计使用年限的,在预计该项房屋、建筑物的净残值时,应当考虑土地使用权的预计使用年限高于房屋、建筑物预计使用年限的因素,并作为净残值预留,待该项房屋、建筑物报废时,将净残值中相当于尚可使用的土地使用权价值的部分,转入继续建造的房屋、建筑物的价值,如果不再继续建造房屋、建筑物的,则将其价值转入无形资产进行摊销。如公司将土地连同地上房屋、建筑物一并出售的,按其账面价值结转固定资产清理。执行《企业会计制度》前土地使用权价值作为无形资产核算而未转入所建造的房屋、建筑物成本的公司,可不作调整,其土地使用权价值按照《企业会计制度》规定的期限平均摊销。

(二)

下面通过房屋建筑物原值中是否包含土地使用权的不同案例形式,具体介绍房屋建筑物推倒重置的会计处理与税务处理,并提示两者之差异。

案例一:原有房屋建筑物账面价值中不包含土地使用权的价值

2×10年12月份,A公司(执行企业会计准则)的一栋房

屋原账面价值 1 000 万元(假设与计税基础一致,不包含土地使用权成本 100 万元,面积 10 亩,年限 40 年,已经使用 20 年),公司已计提并扣除折旧费用 800 万元,账面净值 200 万元。现在企业决定将该房屋推倒重置,自行建造一幢新房屋。假设推倒变卖处理的净损失为 100 万元,在原地重置的投资总成本 2 000 万元。2×11 年 12 月,推倒重置房屋全部竣工验收交付使用。自 2×12 年 1 月开始计提折旧,折旧年限 20 年,预计净残值为 5%。

对于该项固定资产,根据《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,同时要将该房屋原有的净值 200 万元并入重置后的固定资产账面成本,此价值可以理解为竣工结算前必须发生的支出,即该重置生产车间的计税成本应该是 2 200 万元(2 000+200);而按照相关会计准则的有关规定,推倒变卖处理的净损失 100 万元直接计入当期收益,重置的投资总成本 2 000 万元作为新的房屋账面成本。

上述的处理,将会导致会计与税务上出现以下三个方面的差异:

一是推倒旧房屋的 2×10 年度,因重置时拆除房屋价值净损失 100 万元会计上计入当期损益,税收上不认可,应作纳税调增。

二是 2×12 年至 2×31 年共计二十年,因重置后的房屋每年比税收少计折旧 9.5 万元 $[200 \times (1-5\%) / 20]$,所以每年应进行纳税调减。

三是交纳房产税的房产原值依据不同。根据《财政部、国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》(财税[2010]121 号)中的第三条规定:对按照房产原值计税的房产,无论会计上如何核算,房产原值均应包含地价,包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。宗地容积率低于 0.5 的,按房产建筑面积的 2 倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价。特别注明本通知自发文之日起执行(即从 2010 年 12 月 21 日起执行)。另外依据《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)第一条规定: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。对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的,应按规定予以调整或重新评估。

对于 A 公司来说,账面上房屋原值为 2 000 万元,税收上房产税的计税依据房产原值要根据宗地容积率来确定。

假设一:重置后的房屋建筑面积为 5 000 平方米,则宗地容积率 $=5 000 / (10 \times 666.67) = 0.75$,大于 0.5,则房产原值 $=2 200 + 100 = 2 300$ (万元)。

假设二:重置后的房屋建筑面积为 3 000 平方米,则宗地容积率 $=3 000 / (10 \times 666.67) = 0.45$,小于 0.5,则房产原值 $=2 200 + 3 000 \times 2 \times 100 / (10 \times 666.67) = 2 290$ (万元)。

从上面的计算结果表明,该条规定可以理解为对企业减轻税负的良好政策,而非对宗地容积率低于 0.5 的用地单位

的惩罚措施。

案例二:原有房屋建筑物账面价值中包含土地使用权的价值

其他主要条件同案例一,只是 A 公司为非上市公司(执行企业会计制度),一开始的房屋原账面价值 1 100 万元中包含土地使用权价值 100 万元。

按照案例一的计算过程,该重置生产车间的计税成本应该是 2 250 万元(2 000+250);而按照相关会计准则的有关规定,推倒变卖处理的净损失 100 万元直接计入当期收益,重置的投资总成本 2 000 万元加上土地使用权账面摊余价值 50 万元,共计 2 050 万元作为新的房屋账面成本。

上述的处理,同样会导致会计与税务上出现以下三个方面的差异:

一是推倒旧房屋的 2×10 年度,因重置时拆除房屋价值净损失 100 万元会计上计入当期损益,税收上不认可,应作纳税调增。

二是 2×12 年至 2×31 年共计二十年,因重置后的房屋每年比税收少计折旧 9.5 万元 $[200 \times (1-5\%) / 20]$,所以每年应进行纳税调减。

三是交纳房产税的房产原值依据不同。对于 A 公司来说,账面上房屋原值为 2 050 万元,税收上房产税的计税依据房产原值同样地要根据宗地容积率来确定。

假设一:重置后的房屋建筑面积为 5 000 平方米,则宗地容积率 $=5 000 / (10 \times 666.67) = 0.75$,大于 0.5,则房产原值 $=2 250 + 50 = 2 300$ (万元)。这里要特别注意的是房产税计税依据并不是 2 250 万元,即包含的土地使用权价值不是此时的账面摊余价值 50 万元,而是原始取得成本 100 万元,如此才能符合财税[2010]121 号文中要求的:“无论会计上如何核算,房产原值均应包含地价,包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等”。另外,还可以通过计算结果与案例一的同样情形进行验证,不能因账务处理的不同而出现房产税的计税依据房屋原值不同。

假设二:重置后的房屋建筑面积为 3 000 平方米,则宗地容积率 $=3 000 / (10 \times 666.67) = 0.45$,小于 0.5,则房产原值 $=2 200 + 3 000 \times 2 \times 100 / (10 \times 666.67) = 2 290$ (万元)。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则讲解(2010).北京:人民出版社,2010
2. 财政部.关于印发《企业会计制度》的通知.财会[2000]25 号,2000-12-29
3. 国务院.中华人民共和国企业所得税法实施条例.国务院令 512 号,2007-12-06
4. 孙瑞标,史耀斌.中华人民共和国企业所得税法实施条例释义及适用指南.北京:中国财政经济出版社,2007
5. 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,2011-06-09
6. 财政部.关于印发实施《企业会计制度》及其相关准则问题解答的通知.财会[2001]43 号,2001-07-05