

# 企业房屋提足折旧前 进行推倒重置的财税处理

田淑华

(辽东学院会计学院 辽宁丹东 118000)

**【摘要】** 本文针对企业房屋、建筑物等固定资产在足额提取折旧前进行推倒重置的情况,结合企业会计准则和国家税务总局 2011 年第 34 号公告的相关规定,分析房屋、建筑物等固定资产进行推倒重置的财税处理差异,提出不同类型的房屋、建筑物等固定资产推倒重置的财税处理建议。

**【关键词】** 房屋 建筑物 改扩建 折旧

企业对房屋、建筑物等固定资产进行推倒重置是固定资产改扩建的一种形式。企业的房屋、建筑物等固定资产若已足额提取折旧,再发生推倒重置的情况,会计与税法的规定是一致的。但是如果企业对房屋、建筑物等固定资产在未足额提取折旧前进行推倒重置,会计处理和税务处理就存在差异了。

国家税务总局 2011 年发布的第 34 号公告《关于企业所得税若干问题的公告》(简称“34 号公告”)规定了房屋、建筑物等固定资产推倒重置的企业所得税的税务处理。其实,企业推倒重置房屋、建筑物的相关业务不仅涉及企业所得税,还涉及房产税。为了更好地协调和简化会计实务工作,笔者对房屋、建筑物等固定资产在未足额提取折旧前进行改扩建的财税处理进行分析,提出不同类型企业房屋、建筑物等固定资产推倒重置的财税处理建议。

## 一、执行《企业会计准则》的上市公司及大型企业的处理

执行《企业会计准则》的上市公司及大型企业对未足额提取折旧的房屋、建筑物等固定资产进行推倒重置,会计与税务处理有所不同。

根据《企业会计准则》的规定,企业对房屋、建筑物等固定资产推倒重置应该分别进行两笔业务处理:一是固定资产清理;二是新建固定资产。即,推倒的房屋、建筑物要核算损益,将固定资产的净损失计入营业外支出,发生的改扩建支出则通过“在建工程”科目核算,新建的支出在完工后计入新建固定资产成本。对于该项业务的税务处理,34 号公告规定,如果是属于对房屋、建筑物推倒重置的,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。

笔者认为,税法之所以作出与会计准则不同的规定,主要是出于对企业所得税和房产税征管的考虑。因为如果按照会计准则的规定进行税务处理,推倒后进行固定资产清理的会

计处理会产生固定资产损失,减少当年应纳税所得额。另外,新建固定资产的计税基础不包括未足额提取折旧部分的价值,这会减少房产税的计税基础,使企业轻易采用推倒重置的方法进行固定资产建造,不利于资源的充分利用,造成不必要的浪费。

以下通过一个简单的例子进行说明。

例:甲企业有一临街门市房,账面原价 900 万元,已计提折旧 720 万元。因当时建造得比较简陋,现在该地段增值空间较大,甲企业决定将其推倒重置。甲企业建造新门市房发生支出 1 200 万元,适用的企业所得税税率为 25%,假设不考虑其他因素。

根据《企业会计准则》的规定,甲企业的会计处理为:

(1)将推倒房屋、建筑物转入“固定资产清理”,结出清理损益:借:固定资产清理 180,累计折旧 720;贷:固定资产 900。借:营业外支出 180;贷:固定资产清理 180。

(2)重建房屋、建筑物发生的支出计入固定资产成本:借:在建工程 1 200;贷:银行存款 1 200。借:固定资产 1 200;贷:在建工程 1 200。

(3)会计期末确认“递延所得税资产”。由于会计和税法的规定不同,甲企业发生的 180 万元营业外支出不可以从当年的应纳税所得额中扣除,而应在以后年度通过企业计提折旧进行扣除,这样就产生了可抵扣暂时性差异,需要确认递延所得税资产:借:递延所得税资产 45;贷:应交税费——应交企业所得税 45。

(4)以后年度转回“递延所得税资产”。税法规定,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。

由于房屋、建筑物等固定资产税法规定的最低折旧年限为 20 年,该递延所得税资产需要经过 20 年进行摊销。即每年

# “营改增”试点地区一般纳税人 进项税额转出的计算

荣树新

(湖南工程职业技术学院管理工程系 长沙 410151)

**【摘要】** 本文从进项税额转出的情形入手,拓展了进项税额转出的计算公式。为了应用好公式,本文还提出了会计账户摘要、明细账专栏设置、定额制定等方面的建议措施。

**【关键词】** 营改增 一般纳税人 进项税额转出

营业税改征增值税的改革试点使得试点地区一般纳税人进项税额转出的计算变得非常复杂。而现有法规及教材给出的进项税额转出计算公式未能适应税制改革试点的需要,相关公式中数据如何取得也不够明确,影响其应用。为此,本文对营业税改征增值税试点地区一般纳税人进项税额转出金额的计算进行探讨。

## 一、进项税额需转出的情形与有关规定

根据《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》(简称《试点实施办法》)第二十四条的规定:用于集体福利或者个人消费的购进货物、加工修理修配劳务或者应税服务,非正常损失的购进货物及相关的加工修理修配劳务和交通运输业服务,非正常损失的在产品、产成品所耗用

的购进货物(不包括固定资产)、加工修理修配劳务或者交通运输业服务,其进项税额均不得从销项税额中抵扣。

先前的《增值税暂行条例》第十条、《增值税暂行条例实施细则》第二十七条亦有类似规定。《增值税暂行条例》第十条还规定:进项税额不得从销项税额中抵扣的外购项目,其相应费用的进项税额亦不能抵扣。

一般纳税人发生上述规定情形,说明企业成为有关货物、劳务或服务的最终消费者,增值税抵扣链条中断。如果企业在取得货物或有关劳务、服务的当期,已将其增值税进项税额实际申报抵扣,后发生上述进项税额不得抵扣的情形,根据《试点实施办法》第二十七条的规定,应当将该进项税额从当期进项税额中扣减;无法确定该进项税额的,按照当期实际成本计

进行以下会计处理:借:所得税费用——递延所得税费用 2.25;贷:递延所得税资产 2.25。

需要注意的是,以上的会计及税务处理主要针对的是企业所得税,推倒重置的房屋、建筑物还涉及房产税的处理。税法规定,推倒重置的房屋、建筑物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,但是企业根据《企业会计准则》核算的固定资产账面原值却没有体现,因此企业对于推倒重置房屋、建筑物原值减除提取折旧后的净值需要在备查簿中进行登记,以免在计算房产税时发生遗漏。本例中,该推倒重置房产的会计原值为1 200万元,而计税成本为1 380万元。

## 二、未执行《企业会计准则》的中小企业的处理

以上对于房屋、建筑物推倒重置的会计与税法的差异分析是针对执行《企业会计准则》的上市公司及大型企业。对于其他中小企业,因其会计资料不需要对外公布,可以按照税法的规定进行会计核算,即将推倒重置的房屋、建筑物原值减除提取折旧后的净值,直接计入重置后的固定资产计税成本。这样,未提足折旧进行推倒重置改扩建的房屋、建筑物的成本就

包括未提足的折旧和新建的成本,会计的账面原值与税法的计税成本一致,既减轻了会计核算的工作负担,又有利于税款的计算交纳。

仍以上例为例,如果该企业不执行《企业会计准则》,上述业务的会计处理为:

(1)将推倒的房屋、建筑物的净值转入“在建工程”:借:在建工程 180,累计折旧 720;贷:固定资产 900。

(2)将重置工程发生的支出列入“在建工程”:借:在建工程 1 200;贷:银行存款 1 200。

(3)工程完工后将工程成本列入“固定资产”:借:固定资产 1 380;贷:在建工程 1 380。

推倒重置工程完工后的固定资产的成本为1 380万元,包括未提足的折旧180万元和新建的成本1 200万元,会计的账面原值与税法的计税成本一致。企业在进行所得税汇算清缴时对于计提的折旧以及计算缴纳房产税时不必进行纳税调整,可以大大减少工作量。

## 主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006