

# 两种计量模式下投资性房地产业务的相关所得税计算

谭素娴

(广州工程技术职业学院 广州 510075)

**【摘要】** 投资性房地产的计量模式有成本计量模式和公允价值计量模式两种。不同的计量模式会影响企业当期的应交所得税、所得税费用,从而影响企业的净利润。本文通过对两种计量模式下投资性房地产的取得、后续计量、处置等方面进行所得税纳税比较,以揭示投资性房地产不同计量模式对企业所得税和利润影响的一般性规律。

**【关键词】** 投资性房地产 计量模式 所得税 净利润

《企业会计准则第3号——投资性房地产》(CAS3)明确规定,投资性房地产是指为赚取租金或资本增值,或两者兼有而持有的房地产。其范围包括已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权、已出租的建筑物。CAS3同时规定,投资性房地产的计量模式有成本计量模式和公允价值计量模式两种。本文将对两种计量模式下投资性房地产的取得、后续计量、处置等方面进行所得税纳税比较。

## 一、投资性房地产的取得

CAS3规定,投资性房地产按照成本进行初始计量,其初始成本包括购入价、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。税法上并不区分投资性房地产和非投资性房地产,而是将其作为固定资产或无形资产处理,以固定资产或无形资产的历史成本为计税基础。不论是采用成本计量模式还是采用公允价值计量模式,其税务处理与会计处理都基本相同。下文举例进行分析。

**例1:**2007年12月31日,甲公司购入一栋写字楼用于出租,取得的增值税专用发票上注明的价款为200万元,增值税为34万元,款项已通过银行转账。

具体分析如下:

1. 若甲公司采用成本模式计量(以下会计分录单位均为“元”),则其账务处理如下:

借:投资性房地产——写字楼 2 340 000  
贷:银行存款 2 340 000

2. 若甲公司采用公允价值模式计量,则其账务处理如下:

借:投资性房地产——写字楼(成本) 2 340 000  
贷:银行存款 2 340 000

由于当月增加的固定资产当月不计提折旧,两种计量模式下的固定资产账面价值等于计税基础,因此不存在纳税调整差异。

## 二、投资性房地产的后续计量

CAS3规定,在成本计量模式下,投资性房地产的处理比照固定资产或无形资产的有关规定执行,应对其计提折旧或

摊销。投资性房地产存在减值迹象的,还应当按照资产减值的有关规定进行减值测试,经减值测试后确定发生减值的,应当计提减值准备。

税法与会计准则规定的差异主要体现在计提折旧、摊销、减值准备上。会计准则规定,企业可合理选择年限平均法、双倍余额递减法、年数总和法计提固定资产折旧;而税法规定,企业的固定资产由于技术进步等原因确需加速折旧的,才可缩短折旧年限或采用加速折旧法。另外,税法还规定,企业计提的资产减值准备在发生实际性损失前不允许扣除。这些造成了固定资产的账面价值与计税基础的差异。

CAS3规定,采用公允价值模式计量的企业,不对投资性房地产计提折旧或进行摊销,应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值,公允价值和原账面价值之间的差额应计入当期损益。税法规定,投资性房地产计税基础为取得成本扣除按照税法规定允许税前扣除的折旧额后的金额。由此可见,税法不承认因公允价值波动而形成的损益,同时对投资性房地产计提折旧或摊销。这些差异使得企业需要进行纳税调整。

**例2:**承例1,预计该写字楼使用寿命为20年,不考虑净残值。税法规定,此类固定资产按年限平均法计提折旧。按照合同约定,乙公司全年支付甲公司租金15万元。2008年末,该写字楼的公允价值为300万元,2009年末,该写字楼的公允价值为350万元。甲公司2008年、2009年除该项写字楼出租业务外的会计利润为100万元,假设不存在除此项投资性房地产以外的其他所得税调整项目。

具体分析如下:

1. 若甲公司采用成本模式进行计量,则按年限平均法计提折旧。

(1)2008年甲公司的账务处理。

确认全年租金收入:

借:银行存款 150 000  
贷:其他业务收入 150 000

计提全年折旧, 折旧额=2 340 000÷20=117 000(元):

借:其他业务成本 117 000

贷:投资性房地产累计折旧 117 000

2008 年末投资性房地产账面价值=2 340 000-117 000=2 223 000(元), 小于其公允价值 300 万元, 没有发生减值损失。

因 2008 年末投资性房地产计税基础=账面价值, 所以不存在暂时性差异。

2008 年甲公司会计利润=1 000 000+(150 000-117 000)=1 033 000(元)

2008 年甲公司应纳税所得额=会计利润, 应交所得税=1 033 000×25%=258 250(元)。

会计分录如下:

借:所得税费用 258 250

贷:应交税费——应交所得税 258 250

2008 年净利润=1 033 000-258 250=774 750(元)

(2)2009 年甲公司账务处理。

确认全年租金收入、计提全年折旧的账务处理同(1)。

2009 年末投资性房地产账面价值=2 223 000-117 000=2 106 000(元), 小于其公允价值 350 万元, 没有发生减值损失。

2009 年末投资性房地产计税基础=账面价值, 不存在暂时性差异。

2009 年甲公司会计利润=1 000 000+(150 000-117 000)=1 033 000(元)

2009 年甲公司应纳税所得额=会计利润, 应交所得税=1 033 000×25%=258 250(元)。

会计分录如下:

借:所得税费用 258 250

贷:应交税费——应交所得税 258 250

2009 年净利润=1 033 000-258 250=774 750(元)

2. 若甲公司采用公允价值模式计量, 不计提折旧, 确认公允价值变动损益。

(1)2008 年甲公司的账务处理。

确认全年租金收入:

借:银行存款 150 000

贷:其他业务收入 150 000

调整投资性房地产账面价值:

借:投资性房地产——写字楼(公允价值变动)

660 000

贷:公允价值变动损益 660 000

2008 年末投资性房地产账面价值=2 340 000+660 000=3 000 000(元)

2008 年末投资性房地产计税基础=2 340 000-117 000=2 223 000(元), 存在应纳税暂时性差异 777 000 元(3 000 000-2 223 000), 形成递延所得税负债 194 250 元(777 000×25%)。

2008 年甲公司会计利润=1 000 000+150 000+660 000=1 810 000(元)

2008 年甲公司应纳税所得额=1 810 000-117 000-660 000=1 033 000(元)

2008 年甲公司应交所得税=1 033 000×25%=258 250(元)

借:所得税费用 452 500

贷:应交税费——应交所得税 258 250

递延所得税负债 194 250

2008 年净利润=1 810 000-452 500=1 357 500(元)

(2)2009 年甲公司的账务处理。

确认全年租金收入:

借:银行存款 150 000

贷:其他业务收入 150 000

调整投资性房地产账面价值:

借:投资性房地产——写字楼(公允价值变动)

500 000

贷:公允价值变动损益 500 000

2009 年末投资性房地产账面价值=2 340 000+660 000+500 000=3 500 000(元)

2009 年末投资性房地产计税基础=2 223 000-117 000=2 106 000(元), 存在应纳税暂时性差异 1 394 000 元(3 500 000-2 106 000), 确认递延所得税负债 348 500 元(1 394 000×25%), 但递延所得税负债的期初余额为 194 250 元, 本年应进一步确认 154 250 元。

2009 年甲公司会计利润=1 000 000+150 000+500 000=1 650 000(元)

2009 年甲公司应纳税所得额=1 650 000-117 000-500 000=1 033 000(元)

2009 年甲公司应交所得税=1 033 000×25%=258 250(元)

借:所得税费用 412 500

贷:应交税费——应交所得税 258 250

递延所得税负债 154 250

2009 年净利润=1 650 000-412 500=1 237 500(元)

### 三、投资性房地产的处置

CAS3 规定, 企业出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁损, 应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。处置采用公允价值模式计量的投资性房地产时, 将其累计公允价值变动和原计入所有者权益的金额, 一并转入当期损益。

税法规定, 企业处置投资性房地产的收入作为财产转让收入计量, 企业转让资产的净值, 准予在计算应纳税所得额时扣除。企业以公允价值计量的投资性房地产, 在实际处置时, 处置取得的价款扣除其历史成本后的差额应计入处置期间的应纳税所得额。因此, 税法与会计准则确定的处置损益的差额需进行纳税调整。

例 3: 承例 2, 2010 年 1 月, 甲公司终止与乙公司的写字楼租赁合同, 并于当月以 350 万元的价格将该写字楼出售。甲公司除该项写字楼出租业务外的会计利润为 100 万元, 假设甲公司不存在除此项投资性房地产以外的其他所得税调整项目。

具体分析如下:

1. 若甲公司采用成本模式计量,其账务处理如下:  
计提 2010 年 1 月份折旧额 9 750 元(117 000÷12)。

借:其他业务成本	9 750
贷:投资性房地产累计折旧	9 750
借:银行存款	3 500 000
贷:其他业务收入	3 500 000
借:其他业务成本	2 096 250
贷:投资性房地产累计折旧	243 750
贷:投资性房地产——写字楼	2 340 000

2010 年末投资性房地产账面价值=计税基础=0,不存在暂时性差异。

2010 年甲公司会计利润=1 000 000+(3 500 000-2 096 250-9 750)=2 394 000(元)

2010 年甲公司应纳税所得额=会计利润, 应交所得税=2 394 000×25%=598 500(元)。

借:所得税费用	598 500
贷:应交税费——应交所得税	598 500

2010 年净利润=2 394 000-598 500=1 795 500(元)

2. 若甲公司采用公允价值模式计量,账务处理为:

借:银行存款	3 500 000
贷:其他业务收入	3 500 000
借:其他业务成本	3 500 000
贷:投资性房地产——写字楼(成本)	2 340 000
——写字楼(公允价值变动)	1 160 000

借:公允价值变动损益	1 160 000
贷:其他业务收入	1160 000

2010 年末投资性房地产账面价值=计税基础=0,不存在暂时性差异,原已确认的递延所得税负债 348 500 元当期应当全部转回。

2010 年甲公司会计利润=1 000 000+(3 500 000-3 500 000+1 160 000)=2 160 000(元)

2010 年甲公司应纳税所得额=2 160 000-1 160 000+(3 500 000-2 096 250-9 750)=2 394 000(元)

2010 年甲公司应交所得税=2 394 000×25%=598 500(元)

借:所得税费用	250 000
---------	---------

递延所得税负债 348 500

贷:应交税费——应交所得税 598 500

2010 年净利润=2 160 000-250 000=1 910 000(元)

#### 四、总结

通过上述案例的具体分析,可以得出投资性房地产不同计量模式对企业所得税和利润影响的一般性规律。笔者将上述数据作了逐一对比,具体如下表所示。

单位:元

	2007年 (取得)	2008年 (后续计量)	2009年 (后续计量)	2010年 (处置)	合计	
成本模式	应交所得税	-	258 250	258 250	598 500	1 115 000
	递延所得税负债	-	0	0	0	0
	所得税费用	-	258 250	258 250	598 500	1 115 000
	净利润	-	774 750	774 750	1 795 500	2 144 000
公允价值模式	应交所得税	-	258 250	258 250	598 500	1 115 000
	递延所得税负债	-	194 250	154 250	-348 500	0
	所得税费用	-	452 500	412 500	250 000	1 115 000
	净利润	-	1 357 500	1 237 500	1 910 000	4 505 000

1. 对所得税的影响。通过以上分析可知,投资性房地产在两种计量模式下每年应交所得税金额相同。在公允价值模式下,投资性房地产需要确认由于公允价值变动所产生的损益,导致投资性房地产的账面价值与计税基础不一致,计算出的所得税费用与成本模式下的所得税金额不同,但就整个经营周期来看,两种模式下的所得税费用总额相同。同时,这也说明两种模式下的现金流量是相同的。

2. 对企业净利润的影响。采用公允价值计量将加大净利润的波动幅度,间接影响企业的市场形象及其股票价格。同时,投资性房地产的升值增加了企业的账面利润,但并未带来现金流入。可见,当投资性房地产公允价值上升时,采用公允价值模式进行计量比采用成本模式进行计量更能大幅度地提高企业的利润水平;相反,当投资性房地产公允价值下跌时,采用公允价值模式计量比采用成本模式计量会降低企业的利润水平。

#### 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 柏征宇.公允价值计量投资性房地产会计实务的思考.当代经济,2009;7
3. 马立群.投资性房地产的计量模式对企业利润的影响.统计与决策,2009;13