

# 投资性房地产业务纳税调整争议焦点分析

苏海雁 朱学义(博士生导师)

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

我国《企业会计准则第3号——投资性房地产》对投资性房地产的核算作了较为具体的规定,但我国《企业所得税法》及其实施条例却未对投资性房地产的纳税事宜作明确规定。在会计实务和纳税过程中,出现争议的焦点是:按公允价值计量的投资性房地产在纳税调整时要不要考虑该房地产的折旧价值。一种观点认为,按公允价值计量的投资性房地产在会计处理时不计提折旧,则纳税调整时不要考虑该房地产的折旧问题。另一种观点认为,投资性房地产中的房屋、建筑物视同固定资产处理,纳税调整时要考虑其折旧,其土地使用权视同无形资产处理,纳税调整时要考虑其摊销。笔者赞同后一种观点,并举例予以说明。

例:甲公司2009年初付款1200万元购买一栋大楼列作“投资性房地产”。2009年末,该大楼公允价值为1350万元。2010年2月甲公司售出该大楼,销售净额为1450万元。要求:替甲公司编制相关会计分录、填列相关会计报表、进行纳税调整。

## 一、在日常核算过程中编制相关会计分录

(1)2009年初,甲公司购入大楼时。借:投资性房地产——大楼(成本)1200万元;贷:银行存款1200万元。

(2)2009年末,甲公司购入大楼升值150万元时。借:投资性房地产——大楼(公允价值变动)150万元;贷:公允价值变动损益150万元。

(3)2010年2月,甲公司售出该大楼收款1450万元时。借:银行存款1450万元;贷:其他业务收入1450万元。借:公允价值变动损益150万元,其他业务成本1200万元;贷:投

资性房地产——大楼(成本)1200万元、——大楼(公允价值变动)150万元。

说明:《企业会计准则讲解2006》的做法是:借:公允价值变动损益150万元;贷:其他业务收入150万元。其中,增加其他业务收入150万元,和上述第三笔业务贷记“其他业务收入”科目1450万元一起,共增加了其他业务收入1600万元。虽然会计做账仍能平衡,但税务部门检查时却认为“虚增收入”1600万元。所以,《企业会计准则讲解2008》修改了这一做法,要求“公允价值变动损益”科目余额与“投资性房地产——公允价值变动”对应结转,其他倒轧差额调整“其他业务成本”科目。

## 二、会计报表的填列

2009年12月31日,甲公司当年大楼涨价150万元记入“公允价值变动损益”科目贷方,年末是否要转入“本年利润”科目。《企业会计准则——应用指南》对“公允价值变动损益”科目的账务处理作出规定:期末,应将本科目余额转入“本年利润”科目,结转后本科目无余额。此规定的含义是:“公允价值变动损益”一经产生,期末全部转入“本年利润”科目,在当期利润表中构成企业的“营业利润”及“利润总额”。根据这一规定,2009年12月31日,甲公司应编制相关会计分录为:借:公允价值变动损益150万元;贷:本年利润150万元。

2009年12月31日,甲公司应将记入“公允价值变动损益”科目借方的金额150万元填入“利润表”中“公允价值变动收益”项目,从而构成了甲公司当年的“营业利润”及“利润总额”;同时甲公司还要在“资产负债表”中“投资性房地产”项

4. 2010年11月30日到期,A公司以合同汇率¥6.52:\$1购入100000美元,支付人民币652000元(6.52×100000),得到的100000美元以11月30日的记账汇率(¥6.60:\$1)记账。

借:银行存款——美元	660000(100000×6.60)
投资收益	1000
贷:衍生工具——远期外汇合同	9000
银行存款——人民币	652000
同时A公司结转公允价值变动损益和投资收益:	
借:公允价值变动损益	3000
贷:投资收益	1000
本年利润	2000

A公司由于签订了远期外汇合同,于2010年11月30日购入美元时,按照合同规定的汇率(¥6.52:\$1)购入,而当日银行卖出汇率为¥6.61:\$1,因此公司总计少付人民币9000元(6.61×100000-6.52×100000)。由于美元账户采用银行美元汇率中间价记账,本月给企业带来账面损失1000元[(6.61-6.60)×100000],所以,因签订远期外汇合同购入美元带来的总收益8000元,其中6000元收益确认在10月份,2000元收益确认在11月份。

A公司确认的金融资产(衍生工具),在会计期末编制资产负债表时,填列到流动资产(其他流动资产)项目,确认的金融负债(衍生工具),填列到流动负债(其他流动负债)项目。○

目下填列1 350万元(成本1 200万元+涨价150万元)。

2010年2月28日,甲公司结转当月记入“公允价值变动损益”科目借方的金额150万元,编制相关会计分录为:借:本年利润150万元;贷:公允价值变动损益150万元。

2010年2月28日,甲公司将记入“本年利润”科目借方的金额150万元以“-150万元”填入“利润表”中“公允价值变动收益”项目,从而使当月甲公司的“营业利润”及“利润总额”减少150万元,即它正好抵减当月售出大楼毛利250万元(其他业务收入1 450万元-其他业务成本1 200万元),把当月售楼利润调整为100万元。事实上,甲公司当初购楼付款1 200万元(成本),现在售楼收款1 450万元,获得毛利250万元(等于2009年12月31日利润表中“公允价值变动收益”150万元+2010年2月利润表中“营业收入”1 450万元-2010年2月利润表中“营业成本”1 200万元-2010年2月利润表中“公允价值变动收益”150万元)。

### 三、暂时性差异的计算与确认

2009年12月31日,甲公司当年大楼涨价150万元,会计账面上投资性房地产的价值是1 350万元(成本1 200万元+涨价150万元),而税务机关计税基础是多少呢?有两种意见:一是认为计税基础是投资性房地产的初始成本1 200万元;二是认为计税基础是投资性房地产的初始成本1 200万元扣除该房地产折旧及摊销后的余额。笔者认为第二种观点是正确的,理由如下:

1. 要将投资性房地产的组成内容分解为“对号入座”的纳税调整项目。会计中定义的“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。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。不包括自用房地产(即为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产)和房地产公司作为商品存货开发的房地产。《企业所得税法》中没有专门规定投资性房地产的概念。根据国家税务总局所得税司刘磊的解释,“从税法上区分,投资性房地产可以区分为房屋、建筑物和土地使用权。其中,房屋、建筑物归入固定资产,在计算应纳税所得额时,按照《企业所得税法》第十一条规定计算固定资产折旧并扣除;土地使用权应归入无形资产,在计算应纳税所得额时,按照《企业所得税法》第十二条规定计算无形资产摊销费用并扣除”。

2. 将投资性房地产中的“房屋”作为固定资产对待。《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。但房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产不得计算折旧扣除。根据这一规定,甲公司查找购买该楼房时的有关原始凭证,该楼房购置成本1 200万元,其中,房屋价值1 000万元,土地使用权价值200万元。《企业所得税法实施条例》第六十条规定:除国务院财政、税务主管部门另有规定外,固定资产计算折旧的最低年限分五类作了不同规定,其中,房屋、建筑物,为20年。据此,甲公司作为投资性房地产的房屋,在进行纳税调整时每年应计提的折旧额为50万元(1 000÷20)。

3. 将投资性房地产中的“土地使用权”作为无形资产对

待。《企业所得税法》第十二条规定:在计算应纳税所得额时,企业按照规定计算的无形资产摊销费用,准予扣除。《企业所得税法实施条例》第六十六条规定:外购的无形资产,以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础;第六十七条规定:无形资产按照直线法计算的摊销费用,准予扣除。无形资产的摊销年限不得低于10年。甲公司根据上述规定,对投资性房地产中的土地使用权,在进行纳税调整时征得税务部门同意按10年期限摊销,每年纳税调整确认的摊销额为20万元(200÷10)。

4. “投资性房地产”项目的纳税递延的处理。根据上述分析和计算,2009年12月31日,税务局认定大楼的计税基础为1 130万元(购置成本1 200万元-房屋折旧50万元-土地使用权摊销额20万元),比会计账面价值1 350万元低220万元,这是应纳税暂时性差异,其递延所得税负债为55万元(220×25%)。2009年12月31日,甲公司应编制相关纳税调整会计分录为:借:所得税费用——递延所得税费用55万元;贷:递延所得税负债55万元。

### 四、涉及收益变动的纳税调整

首先,2009年12月31日,甲公司投资性房地产价格上涨了150万元,记入了“公允价值变动损益”科目的贷方,构成了当年的利润总额,但税法上不予认定,要进行纳税调整。其次,甲公司投资性房地产按公允价值计量,平时核算不计提折旧,但税务部门可以让其视同固定资产、无形资产计提折旧和摊销(前述确定的价值分别为50万元、20万元),这也要进行纳税调整。据查,甲公司2009年度利润总额(含公允价值变动损益150万元)302万元。2009年12月31日,甲公司纳税调减额计算如下:

甲公司2009年度纳税调减额=公允价值变动损益150万元+视同固定资产的折旧额50万元+视同无形资产的摊销额20万元=220(万元)。

(1)应纳税所得额=利润总额±纳税调整=302-220=82(万元)

(2)应纳税所得额=应纳税所得额×适用所得税税率=82×25%=20.5(万元)

(3)2009年12月31日,甲公司编制的相关会计分录为:借:所得税费用——当期所得税费用20.5万元;贷:应交税费——应交所得税20.5万元。

(4)2010年2月28日,甲公司售出大楼收款1 450万元时,除了编制收款、转销该项投资性房地产的有关账面价值、交纳营业税及附加(营业税72.5万元、城建税5.075万元、教育费附加2.175万元,合计79.75万元)外,还要进行以下两步“纳税调整”:①转平“递延所得税负债”科目,做会计分录为:借:递延所得税负债55万元;贷:所得税费用——递延所得税费用55万元。②计算售房会计利润170.25万元(收入1 450万元-成本1 200万元-营业税及附加79.75万元),并计算应交所得税42.5625万元(170.25×25%),做会计分录为:借:所得税费用——当期所得税费用42.5625万元;贷:应交税费——应交所得税42.5625万元。○