

刍议从价计征房产税计税原值的确定

朱丽琴

(江苏扬州国瑞税务师事务所有限公司 江苏扬州 225002)

【摘要】 本文从会计制度、会计准则和税收相关政策等不同角度,分析如何确定从价计征房产税的计税原值。

【关键词】 房产税 计税原值 会计 税法

为加强房产税的征收管理,引导纳税人正确申报,国家税务总局近年来陆续发布了相关税收文件加以规范。目前税收实务中存在的问题是:与房屋相关的附属设备和配套设施成本未计入从价计征房产税的计税原值;土地使用权成本如何计入从价计征房产税的计税原值。本文从会计制度和税收政策层面并结合实务分析提出建议,供大家参考。

一、与房屋相关的附属设备和配套设施成本是否计入房产税计税原值中

1. 与房屋相关的附属设备和配套设施的界定。其通常包括给排水、采暖、通风、照明、通讯、煤气、消防、电梯、中央空调、智能化楼宇设备等。

2. 会计制度对附属设备和配套设施的处理。《小企业会计制度》和《企业会计制度》对与房屋相关的附属设备和配套设施没有作出具体规定。在实务操作中,一般将给排水、消防

等记入“固定资产——房屋”科目。从管理角度出发,对电梯、中央空调等设备,单独作固定资产核算。

《企业会计准则第4号——固定资产》规定,对于构成固定资产的各组成部分,如果各自具有不同使用寿命或者以不同方式为企业提提供经济利益,从而适用不同折旧率或折旧方法的,该各组成部分实际上是以独立的方式为企业提提供经济利益,企业应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。

由于存在不同的会计政策和会计人员职业判断,对附属设备和配套设施的核算存在差异,那么税收政策又是如何规定的呢?

3. 税收政策对附属设备和配套设施的规定。按照《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)的规定,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

身就不是非金融性企业的主要经营行为,此种行为也只是偶有发生;再加上股票投资是一个高风险的投资行为,所进行的股票投资和转让盈亏本就是很正常的现象,如果按条例第五条所规定的营业额的确定方法,投资赚了就要缴纳营业税,但是投资亏了条例也没有规定可以抵扣和退税,这样的结果要么就是违背了税收的公平原则,要么就是条例本身的不完整,显然作为法规出台的条例本身不应该是如此草率和不严谨的,所以假设前提是不成立的。

三、没有相关法规和文件对非金融性企业投资股票征收营业税做出明确规定

对于营业税的规定,最权威的规定是国务院发布的《营业税暂行条例》,其次就是财政部、国家税务总局公布的《营业税暂行条例实施细则》,还有就是财政部、国家税务总局有关营业税征收的有关补充性通知文件。对于非金融性企业进行股票投资是否征收营业税,就新条例和实施细则的分析观点已在前面进行了阐述和认证,我们再来看一看其他税收法规或文件对此事项的规定。对于投资上市公司的股票即在证券交易所进行交易的股票,代表的是一种收益权、分配权和表决权,也是一种有价值的凭证,所以在证券法规中把其列为有价证券,其本质就是一种股权凭证,根据《财政部、国家税务总局

关于股权有关营业税问题的通知》(财税[2002]191号)第二条的规定,已明确股权转让不征收营业税。并且在新条例及实施细则出台执行之后也没有对此文件进行废止。我们也可以从相同业务处理的规定中得到佐证,也就是《财政部、国家税务总局关于个人金融商品买卖等营业税若干免税政策的通知》(财税[2009]111号)规定了个人买卖暂不征收营业税。再查阅财政部、国家税务总局相关法规,也没有其他的文件明确规定非金融性企业投资上市公司股票需缴纳营业税。

四、结论

综合上述几方面的分析,基于税收法定主义原则、公平原则,依法纳税是我们在税收实践中的核心任务,目前对非金融性企业投资股票是否缴纳营业税,说法和操作也各不一样,这与大家对相关法规的理解偏差以及税务机关与非金融性企业的税收地位关系相关。因此,在目前税收法规前提下,非金融性企业进行股票投资是不应该缴纳营业税的。

主要参考文献

1. 张路. 基金公司认购、申购手续费会计核算和营业税缴纳问题探讨. 科教导刊, 2010; 2
2. 严德军, 焦中华. 完善我国金融衍生品税收政策与管理的几点建议. 涉外税务, 2010; 8

屋为载体,不可以移动的附属设备和配套设施,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。也就是说,与房屋相关的附属设备和配套设施,不论是否单独作固定资产核算,在纳税申报时都应计入房产税计税原值中。

《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,均按照房屋原价计算缴纳房产税。其含义是对与房屋相关的附属设备和配套设施都应计入房屋价值,与国税发[2005]173号文件精神一致。但此文又规定:“房屋原价应按照国家有关会计制度规定进行核算,对纳税人未按照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。”从文字上可以理解为:对与房屋相关的附属设备和配套设施,企业申报从价计征房产税计税原值时,应根据执行不同会计制度而定,即不是必须计入房屋价值。假设某企业执行《企业会计准则》,对购入的电梯、中央空调,符合单独确认固定资产条件的,在纳税申报时,则不应计入房屋价值中。

二、土地使用权成本计入房屋价值如何确定

1. 土地使用权的核算。

(1)《小企业会计制度》和《企业会计制度》规定:企业购入或以支付土地出让金方式取得的土地使用权,在尚未开发或建造自用项目前,作为无形资产核算,并按规定的期限分期摊销(房地产开发企业除外,其会计处理与《企业会计准则》规定相同);企业利用土地建造自用项目时,将土地使用权的账面价值全部转入在建工程成本。

(2)《企业会计准则第6号——无形资产》规定,企业取得的土地使用权通常应确认为无形资产。土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时,土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算其成本,而仍作为无形资产进行核算,土地与地上建筑物分别进行摊销和提取折旧。下列情况除外:①房地产开发企业取得的土地使用权用于建造出售的房屋建筑物,相关的土地使用权应当计入所建造房屋建筑物成本。②企业外购的房屋建筑物,实际支付的价格中包括土地以及建筑物的价值,则应当对支付的价款按照合理的方法(如公允价值)在土地和地上建筑物之间进行分配;如果确实无法在土地与地上建筑物之间进行合理分配的,应当全部作为固定资产核算。

企业改变土地使用权的用途,将其用于出租或作为增值目的时,应将其转为投资性房地产。

因此,对土地使用权,也因企业执行不同会计制度及具体要求,其计入房屋价值金额也存在差异。

2. 税收制度规定。《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)规定“对按照房产原值计税的房产,无论会计上如何核算,房产原值均应包括地价,以及为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用。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”,并规定“本通知自发文之日起执行。此前规定与本通知不一致的,按本通知执行”。按“新法优于旧法”原则,土地使用权在申报房产税时,均应计入房屋价值中。问题是土地使用权计入房屋价值如何确定?

房产税的征税对象是房产。所谓房产,是指有屋面和围护结构(有墙或两边有柱),能够遮风避雨,可供人们在其中生产、学习、工作、娱乐、居住或贮藏物资的场所。按一般理解,土地使用权计入房屋价值部分,应以其房屋占用的面积为限。例如,某企业支付1800万元购入一块土地,其面积为60000平方米。企业建造厂房的实际占用面积为36000平方米,则土地使用权计入房屋价值为1080万元(36000/60000×1800)。但财税[2010]121号文件仅明确“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”这一特殊情形。而对宗地容积率大于0.5的情形,土地使用权如何计入则没有明确,是全额计入,还是以房屋实际占用面积分摊计入,或按房屋建筑面积分配计入,或按房产的投影面积分配计入?

三、建议

通过上述会计制度和税收政策分析,从正确理解立法宗旨、堵塞税收漏洞、体现税收公平原则出发,提出如下建议:①完善税收政策。将与房屋相关的附属设备和配套设施,明确规定为“不论会计上如何核算,均应计入房屋价值中”。②对土地使用权,建议以文件形式明确规定对宗地容积率大于0.5的情形,按确定的标准将土地使用权成本分摊计入房屋价值。③规范固定资产的核算。对已达到预定使用状态但未取得发票的房屋,应估价入账,并结合房屋取得的方式,确定房产税纳税义务时间。④正确申报。纳税人因执行不同的会计制度与税法之间造成的差异,如中央空调、电梯等单独作为固定资产核算的,在纳税申报时应调整增加房屋价值;道路、喷泉、水池、凉亭等已计入房屋价值的,在纳税申报时应调整减少房屋价值。笔者结合实务常见问题,设计了从价计征房产原值调节计算表(如下表所示),以便大家正确申报。

调整项目	金额	计算过程
一、房屋原值		
二、纳税调整增加		
1. 土地使用权		
2. 票未到未估价入账		
3. 附属设备和配套设施		
4. 其他		
三、纳税调整减少		
1. 土地使用权		
2. 道路		
3. 凉亭		
4. 喷泉		
5. 绿化地带		
6. 其他		
计税原值(=一+二+三)		