

从价计征的房产税计税原值确认技巧

肖太寿(博士)

(财政部财政科学研究所 北京 100142)

【摘要】 本文主要从执行《小企业会计制度》、《企业会计制度》和《企业会计准则》的三类企业核算房屋价值是否含有土地价值的角度出发,通过实证案例论述从价计征房产税的计税原值确认技巧。

【关键词】 房产税 从价计征 计税原值 土地价值

由于我国执行《小企业会计制度》、《企业会计制度》和《会计准则》的企业对房屋原值计量的会计方法是不同的,由此导致从价计征房产税的计税原值确认差异,从而产生企业缴纳房产税的差异。针对这种差异在税法上应该如何处理呢?《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。”财税[2010]121号文件还规定:“宗地容积率(房屋总建筑面积与用地面积的比率)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。”自财税[2010]121号文件下发之日起,从价计征房产税的房产计税原值便有了独立于会计核算之外的确认标准。由于税法与会计已经产生了明显的差异,因此,纳税人会计核算的房产原值与财税[2010]121号文件规定不一致的,在申报缴纳房产税时应当根据财税[2010]121号文件的规定进行相应调整。

一、执行《小企业会计制度》和《企业会计制度》企业从价计征的房产税计税原值确认方法

《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,并按本制度规定的期限分期摊销。房地产开发企业开发商品房时,应将土地使用权的账面价值全部转入开发成本;企业利用土地建造自用某项目时,将土地使用权的账面价值全部转入在建工程成本。”《小企业会计制度》规定:“企业购入的土地使用权,或以支付土地出让金方式取得的土地使用权,按照实际支付的价款作为实际成本,并作为无形资产核算;待该项土地开发时再将其账面价值转入相关在建工程。”基于以上规定,执行《企业会计制度》和《小企业会计制度》的纳税人,在会计核算时已经将地价计入房产原值,但是对于土地面积大于房屋实际占地面积的部分,会计制度并未明确要求将这部分“空地”的价值计入房产原值。因此,执行《企业会计制度》和《小企业会计制度》的纳税人在进行会计核算时具有一定的自由裁量权。

而《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:“自2009年1月1日起,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。”财税[2010]121号文件规定:“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。”财税[2010]121号文件下发后,执行会计制度的纳税人在申报缴纳房产税时,应当根据会计与税法的差异,对房产计税原值进行相应的调增或调减。

例1:C公司是执行企业会计制度的企业。C公司土地总面积为10000平方米,取得土地使用权支付的价款以及开发土地发生的成本费用总额为600万元,2010年底房屋总建筑面积和占地面积均为1000平方米。假设C公司会计核算时有两种选择:一是将房屋实际占地面积所对应的地价计入房产原值,即计入房产原值的地价为60万元($1000 \div 10000 \times 600$),其余540万元($600 - 60$)地价计入“无形资产”。二是将地价全部计入房产原值,即计入房产原值的地价为600万元。

分析:容积率= $1000 \div 10000 = 0.1$ (小于0.5);土地单价= $600 \div 10000 = 0.06$ (万元/平方米)。

根据财税[2010]121号文件的规定,计入房产计税原值的地价= $1000 \times 2 \times 0.06 = 120$ (万元),C公司在申报缴纳房产税时,计入房产计税原值的地价款应为120万元。因此,C公司会计核算时,如果将房屋实际占地面积所对应的地价计入房产原值,即计入房产原值的地价为60万元,其余540万元地价计入“无形资产”,则C公司在申报缴纳房产税时,应当相应调增房产计税原值60万元。如果将地价全部计入房产原值,即计入房产原值的地价为600万元,则C公司在申报缴纳房产税时,应当相应调减房产计税原值480万元。

例2:D公司是执行企业会计制度的企业。D公司土地总面积为10000平方米,取得土地使用权支付的价款以及开发土地发生的成本费用总额为600万元,2010年底房屋总建筑面积为6000平方米,房屋总占地面积为3000平方米。D公

司会计核算时有两种选择:一是将房屋实际占地面积所对应的地价计入房产原值,即计入房产原值的地价为180万元($3\ 000\div 10\ 000\times 600$),其余420万元($600-180$)地价计入“无形资产”。二是将地价全部计入房产原值,即计入房产原值的地价为600万元。

分析:由于容积率= $6\ 000\div 10\ 000=0.6>0.5$,如果D公司会计核算时将房屋实际占地面积所对应的地价计入房产原值,即计入房产原值的地价为180万元,其余420万元地价计入“无形资产”,则根据财税[2010]121号文件的规定,D公司在申报缴纳房产税时,180万元应计入房产计税原值。因此,D公司在申报缴纳房产税时,不需要对房产计税原值进行调整;如果D公司会计核算时将地价全部计入房产原值,即计入房产原值的地价为600万元,D公司在申报缴纳房产税时,不需要对房产计税原值进行调整。

二、执行《企业会计准则》企业从价计征的房产税计税原值确认方法

《企业会计准则第6号——无形资产》应用指南指出:“自行开发建造厂房等建筑物,相关的土地使用权与建筑物应当分别进行处理;外购土地及建筑物支付的价款应当在建筑物与土地使用权之间进行分配;难以合理分配的,应当全部作为固定资产;企业(房地产开发)取得土地用于建造对外出售的房屋建筑物,相关的土地使用权账面价值应当计入所建造的房屋建筑物成本。”《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》应用指南指出:“首次执行日之前已计入在建工程和固定资产的土地使用权,符合《企业会计准则第6号——无形资产》的规定应当单独确认为无形资产的,首次执行日应当进行重分类,将归属于土地使用权的部分从原资产账面价值中分离,作为土地使用权的认定成本,按照《企业会计准则第6号——无形资产》的规定处理。”

从以上规定可以看出,除“房地产企业开发商品房”以及“外购不动产支付的价款难以在建筑物与土地使用权之间进行合理分配的”,执行《企业会计准则》的纳税人应当将土地使用权单独计价(单独计入“无形资产”或者“投资性房地产”),而不计入房产原值。原来执行企业会计制度的企业将地价合并计入房产原值的,在首次执行《企业会计准则》时,还应将归属于土地使用权的部分从原资产账面价值中分离,并单独计价。财税[2010]121号文件下发后,执行《企业会计准则》的纳税人未将地价款计入房产原值的,在申报缴纳房产税时,应当根据财税[2010]121号文件的规定相应调增房产计税原值。

例3:E公司是执行《企业会计准则》的企业。E公司土地总面积为10 000平方米,取得土地使用权支付的价款以及开发土地发生的成本费用总额为600万元,2010年底房屋总建筑面积和占地面积都为1 000平米。E公司会计核算时将地价款全部计入“无形资产”,即计入房产原值的地价为0。

分析:容积率= $1\ 000\div 10\ 000=0.1$ (小于0.5);土地单价= $600\div 10\ 000=0.06$ (万元/平方米)。

根据财税[2010]121号文件的规定,E公司计入房产计税原值的地价= $1\ 000\times 2\times 0.06=120$ (万元),E公司在申报缴纳房

产税时,计入房产计税原值的地价款应为120万元。因此,E公司在申报缴纳房产税时,应当相应调增房产计税原值120万元。

例4:F公司是执行《企业会计准则》的企业。F公司土地总面积为10 000平方米,取得土地使用权支付的价款以及开发土地发生的成本费用总额为600万元,2010年底房屋总建筑面积为6 000平方米,占地面积为1 000平方米,F公司会计核算时将地价款全部列入“无形资产”,即计入房产原值的地价为0。

分析:容积率= $6\ 000\div 10\ 000=0.6$ (大于0.5),根据财税[2010]121号文件的规定,F公司在申报缴纳房产税时,地价款600万元应计入房产计税原值。因此,F公司在申报缴纳房产税时,应当相应调增房产计税原值600万元。

三、应并入房产原值的土地价值的计算

1. 应并入房产原值计算缴纳房产税的土地价值,其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,包含为取得该地所有的付出,如耕地占用税、契税等。不能以摊销后的土地剩余价值计税。

2. 宗地容积率高于或等于0.5的,应将全部土地价值并入房产原值计算缴纳房产税;宗地容积率低于0.5的,应将全部土地价值按照房产建筑面积的2倍计算土地面积并据此确定房产原值计算缴纳房产税。

四、宗地容积率和建筑面积的界定

1. 容积率是衡量建设用地使用强度的一项重要指标,是指在城市规划区的某一宗地内,房屋的地上总建筑面积与宗地面积的比值,分为实际容积率和规划容积率两种。通常所说的容积率是指规划容积率,即等于地上总建筑面积÷规划用地面积,也即宗地内规划允许地上总建筑面积与宗地面积的比值。税收实践中的容积率是指实际容积率。

2. 容积率表达的是具体“宗地”内单位土地面积上允许的建筑面积。宗地是地籍管理的基本单元,是地球表面一块有确定边界、有确定权属的土地,其面积不包括公用的道路、公共绿地、大型市政及公共设施用地等。容积率只有在指“宗地”容积率的情况下,才能反映土地的具体利用强度,宗地间才具有可比性。

3. 纳税人如果受让多宗地块且分别领取国有土地使用证的,依照上述文件规定则视为多宗地,应分别计算各地块的宗地容积率。容积率的计算需要地上建筑物的总建筑面积的数据,而地上建筑物并不专指房产,既不等于各房产的建筑面积之和,也不等于各房产的基底面积。

4. 建筑面积是指建筑物各层水平平面面积的总和,其计算范围必须按照《建筑工程建筑面积计算规范》执行,包含永久性顶盖无围护结构的站台、加油站、收费站等,但独立的烟囱、烟道、地沟、油罐等不计算建筑面积。由此,加油站的加油罩棚虽不征收房产税,但需要计算其容积率,从而可能影响到房产税的计征。另外,建筑物净高低于1.2米的建筑物不计算总建筑面积;在1.2米至2.2米之间的建筑物按1/2计算总建筑面积;超过8米的单层建筑物,按2倍的计算单层建筑面积

计算总建筑面积。

例 5:某加油站 2005 年受让国有土地 200 000 元(面积 1 000 平方米),2008 年外包其他单位承建平房 300 000 元(建筑面积 400 平方米),加油棚 80 000 元(层高 7.8 米,建筑面积 120 平方米);2009 年受让国有土地 500 000 元(面积 2 000 平方米),未建造房屋。2011 年应申报缴纳房产税多少?

分析:①计算容积率。宗地一容积率=(400+120)÷1 000=0.52;宗地二容积率=0。②计算应并入计税原值的土地价值。宗地一为 200 000 元,宗地二为 0。③计算房产税。(300 000+200 000)×(1-30%)×1.2%=4 200(元)。

例 6:某公司 2005 年受让国有土地 200 000 元(面积 1 000 平方米),2008 年外包其他单位承建平房 300 000 元(年底已完工,建筑面积 400 平方米);2009 年受让国有土地 500 000 元(面积 2 000 平方米),2009 年外包其他单位承建厂房 800 000 元(年底已完工,层高 8.5 米,单层建筑面积 700 平方米)。该公司 2011 年应申报缴纳房产税多少?

分析:①计算容积率。宗地一容积率=400÷1 000=0.4;宗地二容积率=700×2÷2 000=0.7。②计算应并入的土地价值。宗地一=400×2×(200 000÷1 000)=160 000(元);宗地二=500 000(元)。③计算房产税。[(300 000+800 000)+160 000+500 000]×(1-30%)×1.2%=14 784(元)。

五、应注意的问题

1. 纳税人发生的房产评估增值部分是否应当缴纳房产税?执行《企业会计准则》的纳税人,因初始确认“投资性房地产”或者“投资性房地产”公允价值发生变化而调整房产账面原价的,是否应当同时调整房产税计税原值?

关于纳税人发生的房产评估增值部分是否应当缴纳房产税的问题,财税[2008]152 号文件规定:“房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。”但有的地方有专门的规定,例如,《江苏省地方税务局关于地方税有关业务问题的通知》(苏地税发[1999]087 号)规定:“企业改组改制过程中,对资产进行重新评估并调整房产原值的,不论是否按新调整的房产原值提取折旧,均应按调整后的房产原值计征房产税。”因此,纳税人发生房产评估增值(或减值)以及初始确认“投资性房地产”或者持有“投资性房地产”期间公允价值发生变化,并按国家有关会计制度规定调增(或调减)房产原值的,应按调整后的房产原值计征房产税。同时,根据国家有关会计制度的规定,纳税人除发生资产重组以及确认投资性房地产等少数情形外,房产的会计核算应当遵循历史成本原则,纳税人不得因房产增值(或减值)而随意调增(或调减)房产原值。

2. 财税[2010]121 号文件规定:“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。”对于“地价”应当如何把握?是否应当考虑土地评估增值和摊销等因素?纳税人支付的土地租金是否构成地价?

财税[2010]121 号文件规定的“地价”应为纳税人根据房屋的实际占地面积与整个宗地面积的比例实际支付的地价,包括纳税人取得土地使用权实际支付的价款以及开发土地实

际支出的成本费用进行分配的土地价款。纳税人会计核算时将土地评估增值计入“无形资产”或“投资性房地产”等(土地价值单独核算)而未计入房价的,在确定房产计税原值时,不需要将土地评估增值部分加计入地价。纳税人会计核算时对地价进行摊销的,在确定房产计税原值时,摊销额也不得从地价中扣减。纳税人通过划拨等方式取得土地未支付地价的,计入房产计税原值的地价应为 0。

3. 财税[2010]121 号文件下发以前,纳税人在会计核算时未将地价计入房产原值,并且申报缴纳房产税时未将地价计入房产计税原值的,是否应当补征 2010 年度以前的房产税?

财税[2008]152 号文件规定:“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。”根据会计制度的规定,纳税人在会计核算时应当将地价计入房产原值。因此,在财税[2010]121 号文件下发以前,执行企业会计制度的纳税人在申报缴纳房产税时,未将地价计入房产计税原值造成少缴房产税的行为属于偷税行为,应按规定补征税款、加收滞纳金并处以罚款。需要说明的是,在财税[2010]121 号文件下发以前,纳税人在申报缴纳房产税时,可只将房产实际占用土地所对应的地价计入房产计税原值,房产未占用的土地所对应的地价,可不计入房产计税原值。但是,纳税人在会计核算时已经将全部地价计入房产原值,或者计入房产原值的地价超过房产实际占用土地所对应的地价的,在 2010 年底以前,应当以会计核算的房产原值作为房产税计税依据。2011 年以后,容积率在 0.5 以下且计入房产原值的地价超过财税[2010]121 号文件规定标准的纳税人,在申报缴纳房产税时,可按照财税[2010]121 号文件的规定相应调减房产计税原值。

根据《企业会计准则》的规定,纳税人可将土地使用权单独计价,而不计入房产原值。因此,在财税[2010]121 号文件下发以前,执行《企业会计准则》的纳税人在申报缴纳房产税时未将地价计入房产计税原值的,不必补征房产税。

4. 土地价值并入房产原值缴纳房产税后,城镇土地使用税仍应当按照实际占用土地面积计算缴纳。

5. 非应税建筑物所占土地的价值应扣除。按照现行房产税有关政策,独立于房屋之外的建筑物,如游泳池、烟囱、水塔等,不属于房产,不是房产税的征税对象,其所占用土地的价值也不应该计入应税房产的原值征收房产税。因此,在计算应计入房产原值的地价时,可将游泳池、烟囱、水塔、公用的道路、公共绿地、大型市政及公共设用地等非房产税征税对象的建筑物所占的土地价值进行扣除。

6. 土地价值应在不同房产中进行分摊。如果一宗土地上既有已经建成投入使用的房产,又有在建或规划建设的房产,在将土地价值计入房产原值征收房产税时,该宗土地的地价应按照建成和在建(包括待建)房产的建筑面积比例进行分摊。其中:建成房产所分摊的土地价值应计入房产原值征收房产税;在建和待建房产分摊的土地价值,待房产建成后再计入房产原值征收房产税。○