

地价计入房产原值征收房产税的实际操作问题

程灿烂 唐 剑

(湖南永州市地方税务局 湖南永州 425100)

【摘要】 本文对会计和税法对地价计入房产原值征收房产税的规定存在的差异,用实例从规划容积率与实际容积率的采信、地价的分摊计算两个方面进行了辨析,以供实际工作者参考。

【关键词】 土地使用权 房产税计税依据 地价分摊 容积率

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)(以下简称“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。宗地容积率低于0.5的,按房屋建筑面积的两倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价。由于文件未对一些具体问题作出明确规定,实际工作中对于地价如何计入房产原值征收房产税的问题存在一些分歧。本文拟对此谈些看法。

一、土地使用权的会计核算规定

1. 企业会计制度规定。《企业会计制度》第四十七条规定: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,应将购入土地使用权的账面价值全部转入开发成本;企业利用自有土地建造自用项目时,应将土地使用权的账面价值全部转入在建工程成本。

2. 企业会计准则规定。《企业会计准则第6号——无形资产》(CAS6)及其应用指南规定: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》规定: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CAS6的规定应当单独确认为无形资产,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CAS6的规定处理。

3. 小企业会计制度规定。《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在建工程成本。

由上述规定可见,执行《企业会计制度》和《小企业会计制

度》的企业,其建造自用房产达到预定可使用状态时,实际所占用的土地按照摊余价值计入房产原值。执行《企业会计准则》的企业,其建造自用房产时除“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”以外,应单独核算地价,不计入房产原值,原来执行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出来单独计价。

二、会计与税法规定差异分析

对于土地确权在先、已在房产达到预定可使用状态前作为无形资产摊销且以余值转入有关房产原值的,其已摊销部分应分配计入相关房产原值作为计税依据。

对于符合CAS6规定的地价作为无形资产核算而未转入所建造的房屋建筑物成本的,应当将该部分地价分配计入相关房产原值作为计税依据。

对于符合CAS6规定的外购房屋建筑物,已划分地上建筑物与土地使用权价值分别入账的,应当以该房屋建筑物的全部购入价作为计税依据。

对于未按《企业会计制度》规定核算的,在计征房产税时,应按规定调整房产原值,对房产原值明显不合理的,应重新予以评估。

对于划拨土地,无论是否以国家授权经营、作价入股等方式对土地进行了价值评估,均不需计入房产税计税基数。

对于企业重组业务中按一般性税务处理的地价,应按照《企业会计准则》的规定,以公允价值为计税依据;而按特殊性税务处理的地价,则以原值为计税依据。

三、规划容积率与实际容积率的采信

容积率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。通常意义上所说的容积率是指规划容积率,即等于地上总建筑面积除以规划建设用地面积,也指宗地内规划允许地上总建筑面积与宗地面积的比值。容积率表达的是具体“宗地”内单位土地面积上允许的建筑容量,企业如果受让多宗地块且分别领取国有土地使用证的视为多宗地,应分别计算各

地块的宗地容积率。财税[2010]121号文件所指的容积率是实际容积率还是规划容积率尚有不同的看法。由于企业单位布局的复杂性,容积率会经常发生变动,以规划容积率为参数,难以准确、合理地确定地价计入房产税的计税依据,笔者认为税收实践中的容积率是指宗地实际容积率,地价计入房产税的计税依据应采用宗地实际容积率为参数。

宗地实际容积率=地上总建筑面积÷总用地面积×100%

公式中的地上总建筑面积是指建筑物各层水平平面面积的总和;总用地面积是指宗地确权登记总面积减去上述非房产用地部分确定的房产用地总面积。根据财税[2010]121号文件规定推导计入房产原值的宗地地价公式为:

地价=房屋建筑面积×宗地实际容积率×土地单价

当宗地实际容积率低于0.5时,该公式为:

地价=房屋建筑面积×2×土地单价

例:某公司2005年受让国有土地面积1000平方米,合同约定让金额为260000元,实际支付200000元(当地政府返还60000元),缴纳耕地占用税30000元、契税5200元,支付拆迁补偿费900元,2008年建成一栋房屋,建筑面积400平方米,价值300000元。要求计算该公司2011年应申报缴纳的房产税。

宗地实际容积率=400÷1000×100%=40%;土地单价=(260000+30000+5200+900)/1000=296.1(元/平方米);应计入地价=400×2×296.1=236880(元);应缴房产税=(300000+236880)×(1-30%)×1.2%=4509.79(元)。

四、地价的分摊计算

房产税的征税对象是指企业的应税房产,其他建筑物、构筑物等非房产部分不属征税范围。根据《物权法》、《城市房地产管理法》“房地一致”的规定,在地价计入房产原值征收房产税问题上,要重点把握地价的分摊计算。按照宗地的概念,宗地面积不包括公用的道路、公共绿地、大型市政及公共设用地等,若企业已将设施所占土地面积登记在土地使用权范围内,分摊计算地价时应先从登记的总面积中将其扣除。然后根据《财政部 国家税务总局关于房产税和车船使用税几个业务问题的解释与规定》(1987)财税地字第003号的规定:独立于房屋之外的建筑物,如围墙、烟囱、水塔、变电塔、油池油柜、酒窖菜窖、酒精池、糖蜜池、室外游泳池、玻璃暖房、砖瓦石灰窑以及各种油气罐等,不属于房产税的征税对象,其实际所占土地的面积在分摊计算地价时应予以扣除。

一宗土地上如果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,在分摊计算地价时应按照建成和在建(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,待房产建成后计入房产原值征收房产税。若宗地内各独立房产可能具有不同用途,如自用、出租,且有可能享受税收优惠,则地价应在宗地内各独立房产间进行分摊,分别计入各独立房产原值,申报缴纳房产税。

根据上述有关规定原则,笔者认为对于实际宗地容积率大于0.5的企业,其地价计入房产税计税依据的确定,应采取

用地面积分摊计算的办法:首先确定应分摊的用地面积,然后在自用应税房产、自用减免税房产、出租房产和在建(包括待建)等房产之间进行分摊,具体计算公式如下:

应分摊的用地面积=总用地面积-公用的道路(包括公共绿地、大型市政及公共设用地等)占地面积-独立于房屋之外的建筑物占地面积

分摊率=应分摊的用地面积÷[自用应税房产建筑面积+出租房产建筑面积+自用减免税房产建筑面积+在建(包括待建)房产建筑面积]×100%

自用应税房产应分摊的地价=自用应税房产建筑面积×分摊率×单位地价

出租房产应分摊的地价=出租房产建筑面积×分摊率×单位地价

自用减免税房产应分摊的地价=自用减免税房产建筑面积×分摊率×单位地价

在建(包括待建)房产应分摊的地价=在建(包括待建)房产建筑面积×分摊率×单位地价

单位地价=(取得土地使用权支付的价款+耕地占用税+契税+开发土地发生的成本费用)÷取得土地使用权面积

五、其他应注意的问题

1. 对于财务上已将地价计入房产原值的,根据《财政部关于实施〈企业会计制度〉及其相关准则问题解答》(财会[2001]43号)第九条规定:在预计该项房屋、建筑物的净残值时,应当考虑土地使用权的预计使用年限高于房屋、建筑物预计使用年限的因素,并作为净残值预留,待该项房屋、建筑物报废时,将净残值中相当于尚可使用的土地使用权价值的部分转入继续建造的房屋、建筑物的价值,如果不再继续建造房屋、建筑物,则将其价值转入无形资产进行摊销。企业不能将地价并入房产按折旧处理而侵蚀企业所得税税基。

2. 地价计入房产原值征收房产税政策,不涉及账务调整,企业在账务处理上仍执行财务制度的有关规定。

3. 企业发生地价评估增值(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,按国家有关会计制度规定调增(或调减)地价原值的,应按调整后的地价计入房产原值计征房产税。企业除发生资产重组以及确认投资性房地产等少数情形外,地价的会计核算应当遵循历史成本原则,不得因地价增值(或减值)而随意调增(或调减)房产税计税基数。

4. 执行《企业会计制度》的企业在2011年1月前未将房产实际占用土地所对应的地价计入房产税计税基数的,按规定补缴房产税。自2011年1月起,实际宗地容积率在0.5以下且计入房产原值的地价超过财税[2010]121号文件规定标准的企业,在申报缴纳房产税时,可按照规定相应调减房产税计税基数。

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. 财政部.企业会计准则——应用指南 2006.北京:中国财政经济出版社,2006