

利用新准则进行房产税筹划注册会计师考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/591/2021_2022__E5_88_A9_E7_94_A8_E6_96_B0_E5_c45_591330.htm 随着新会计准则实行范围的不断扩大，企业运用新准则对土地使用权核算的规定，进行房产税筹划的案例日渐增多，该筹划的主要思路是运用新准则的规定降低房产税的计税依据。按照房产税相关政策，纳税人自用房产房产税的计税依据为房屋余值，一般为房屋账面原值的70%-90%。对于房屋原值，《财政部、税务总局关于印发的通知》（财税地[1986]8号）规定：房产原值是指纳税人按照会计制度规定，在账簿“固定资产”科目中记载的房屋原价。原《企业会计制度》规定，企业购入的土地使用权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。《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。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。从以上规定可以看出，企业在执行原会计制度时，一般情况下自建、外购的房屋进行“固定资产”初始成本计量时，都包含取得土地使用权发生的费用，因此房产税的计税依据中也包括土地使用权的成本；而新准则对自建、外购房屋业务，均要求将土地使用权作为无形资产单独核算，“固定资产”科目中不包括未取得土地使用权支付的费用，因而房产税的计税依据较低。如恒泰集团（民

营非上市公司) 2008年1月份购得楼宇一幢, 改造后用于办公, 支付价款6000万元。恒泰集团2007年执行《企业会计制度》。如恒泰集团2008年仍执行原企业会计制度, 按照规定恒泰集团应将支付的价款6000万元计入固定资产科目; 如恒泰集团2008年开始执行新会计准则, 所支付的6000万元购楼款可按照一定标准分摊为土地使用权3000万元, 房屋3000万元。若执行原企业会计制度, 所购楼宇的土地成本每年产生房产税 $3000 * (1 - 30%) * 1.2% = 25.2$ 万元(设减除比例为30%); 若实行新会计准则, 支付的土地出让金计入无形资产, 则每年可节约房产税25.2万元。仅从房产税的角度考虑, 以上筹划政策明确、操作简便, 应是一个成功的思路。但企业在具体应用时, 应跳出房产税的局限, 从土地成本核算科目改变所带来的整体税收成本的变化进行考量。《企业所得税法实施条例》关于固定资产折旧、无形资产摊销年限的规定如下:

- 1、国务院财政、税务主管部门另有规定外, 房屋、建筑物的最低折旧年限为20年;
- 2、作为投资或者受让的无形资产, 有关法律规定或者合同约定了使用年限的, 可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。

上例中, 恒泰集团土地使用权核算的改变影响企业所得税的情况如下(按照国家规定, 综合用地土地使用权年限为50年, 住宅用地年限为70年): 该土地作为固定资产核算, 年折旧额为150万元, 产生37.5万元的企业所得税抵税作用, 同时缴纳的房产税也可产生6.3万元的企业所得税抵税作用, 即每年可少缴纳企业所得税43.8万元; 作为无形资产核算, 综合用地年摊销额为60万元, 产生15万元的企业所得税抵税作用; 住宅用地年摊销额为42.86万元, 产生10.72万元的企业所得税抵税作用。不考虑货币时间价

值，恒泰集团土地使用年限内的净现金流情况如下：1、综合用地（1）土地作为固定资产核算：第1年至第20年为18.6万元/年（37.5万元 6.3万元-25.2万元）；第21至第50年为-18.9万元/年（-25.2万元 6.3万元），总现金流为-195万元。（2）土地作为无形资产核算 第1年至第50年为15万元/年，总现金流为750万元。2、住宅用地（1）土地作为固定资产核算：第1年至第20年为18.6万元/年；第21至第70年为-18.9万元/年，总现金流为-573万元。（2）土地作为无形资产核算 第1年至第70年为10.72万元/年，总现金流为750万元。由以上可以看出，恒泰集团该地块无论何种性质，土地成本作为无形资产核算的静态现金流情况都优于土地作为固定资产核算；但在购入该楼宇的前20年，土地作为固定资产核算的现金流要高于土地成本作为无形资产核算。如恒泰集团系无限期持续经营，应选择新准则的土地核算方式以获取最大的现金流；如恒泰集团购入楼宇后可预见的经营期小于20年，则应选择继续执行原企业会计制度，以尽可能的减少经营期间的现金流出，当该楼宇的土地使用权性质为住宅用地时，此选择的效益更突出。最后，运用上述筹划思路需要注意的是：1、利用新准则进行房产税的筹划仅适用于按照房产余值计税的情形，对于出租用房产，由于系从租计税方式，不适用上述方法。2、以上筹划建立在新准则尚未出台全面强制执行时间表的前提下，如时间表规定新准则近期内全面执行，则应根据强制执行的时间、纳税人资金控制、土地使用权年限等情况，在详细测算的基础上灵活运用，从而获取最大利益。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问
www.100test.com