

土地出让金返还款的财税处理差异

常法亮

(郑州大学西亚斯国际学院 河南新郑 451150)

【摘要】 房地产开发企业收到政府的土地出让金返还款或奖励款时,一般计入营业外收入,但是根据土地增值税清算的有关规定,此款项应冲减土地成本,这对土地增值税清算结果和企业所得税年度汇算结果有着较大影响。正确的会计处理应该是,收到土地出让金返还款时计入递延收益,并在销售期内分期转入营业外收入,但每年年终进行所得税汇算时,该款项不构成应纳税所得额。

【关键词】 土地出让金返还款 递延收益 营业外收入 开发成本

所谓土地出让金返还或奖励款,就是在土地出让过程中,企业按照招拍挂确定的土地竞拍金额全额缴纳土地出让金并取得了土地出让票据以后,根据地方政府的规定,政府给予的土地出让金一定比例的返还或者奖励。对于土地出让金的返还或奖励,在账务处理上几乎没有什么争议,就是将其归属于政府补助,计入营业外收入,但税法要求冲减土地成本。这就导致税会处理上的巨大差异。

一、会计规定

根据营业外收入的核算原则,营业外收入主要包括:非流动资产处置利得、非货币性资产交换利得、债务重组利得、政府补助、盘盈利得、捐赠利得等。依据此规定,土地出让金返还具有政府补助的性质。

《企业会计准则第16号——政府补助》第七条规定:“与资产相关的政府补助,应当确认为递延收益,并在相关资产使用寿命内平均分配,计入当期损益。但是,按照名义金额计量的政府补助,直接计入当期损益。”第八条规定:“与收益相关的政府补助,应当分别下列情况处理:(一)用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的,确认为递延收益,并在确认相关费用的期间,计入当期损益。(二)用于补偿企业已发生的相关费用或损失的,直接计入当期损益。”

因此,房地产开发企业收到的“土地出让金返还款”或政府给予的奖励款,是计入当期损益还是确认为递延收益,应看此项返还款与资产相关还是与收益相关。按上述规定,最终应计入当期损益(营业外收入),而不是冲减开发成本。

从房地产公司支付土地出让金取得土地使用权这个特征看,土地出让金返还款具备“与资产相关的政府补助”特征,应确认为递延收益。但是该土地使用权的使用寿命如何界定呢?由于房地产企业的土地使用权的使用寿命随着房屋的销售转移而终止,因此,土地出让金返还款或奖励款应在相关资产使用寿命内平均分配,计入当期损益。

企业会计准则附录之《会计科目和主要账务处理》规定:确认的政府补助利得,借记“银行存款”等科目,贷记“递延收

益”、“营业外收入”等科目。

二、税法规定

对土地出让金返还款或奖励款,税务机关的认定与财政部门的有关规定相冲突。税务部门认为是返还业务,应直接冲减土地成本,而不适用《企业会计准则第16号——政府补助》的规定,不应作为营业外收入处理。比如在2010年度土地增值税清算过程中,根据发放的《土地增值税清算手册》的规定:“纳税人取得的返还土地出让金或与土地出让相关的奖励款应冲减取得土地使用权支付的金额。”

1. 对应纳税所得额的影响。根据《财政部 国家税务总局关于财政性资金 行政事业性收费 政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2008]151号文件)的规定:“对企业取得的由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金,准予作为不征税收入,在计算应纳税所得额时从收入总额中减除”。由于土地出让金返还款不符合此规定,因此,不能作为不征税收入在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。但这并不意味着在年终所得税汇算清缴时,因土地出让金返还形成的营业外收入要计入应纳税所得额计算应交所得税。也就是说,土地款返还业务,无论企业会计上如何处理,所得税征收管理上可以直接冲减土地成本。需要引起注意的是,如果计入营业外收入,因企业所得税汇算纳税调整事项表中没有此类减项,则可能不得不缴纳企业所得税。

同时还要注意,“对房地产开发企业发生为获取土地使用权的支出,应以实际支付为前提”,且取得合法有效的票据。合法票据有:如果属于转让土地的,应取得税务局监制的发票;如果属于出让土地的,应取得《土地出让专用收据》;对于军队转让土地的行为,必须开具税务局监制的发票。

所以,如果企业开发产品已经完工,应按实际成本对完工产品分摊土地成本(扣减土地出让金返还款),计算缴纳企业所得税。

2. 土地增值税处理。根据土地增值税相关法规的规定,土地增值税按照转让房地产所取得的收入减除规定扣除项目金

额后的增值额和规定的税率计算征收。《土地增值税暂行条例实施细则》第七条规定：“取得土地使用权所支付的金额，是指纳税人为取得土地使用权所支付的地价款和按国家规定交纳的有关费用。”

由于税收征管遵循实际发生原则，故这里的“支付的地价款”，应为实际支付的价款，即土地增值税清算时的土地成本应该是扣除政府返还款之后的土地实际价款。

关于政府返还土地款或奖励款冲减土地成本，在各地税务机关具体文件解释中多有明确规定。比如，大连市地方税务局发布的《关于进一步加强土地增值税清算工作的通知》（大地税函[2008]188号）就规定：“凡取得票据或者其他资料，但未实际支付土地出让金或购置土地使用权价款或支付土地出让金、购置土地使用权价款后又返还的，不允许计入扣除项目。”再如，青岛市地方税务局发布的《青岛市土地增值税清算管理办法》（青地税发[2008]100号）第二十二条：“对于开发企业因从事拆迁安置、公共配套设施建设等原因，从政府部门取得的补偿以及财政补贴款项，抵减房地产开发成本中的土地征用及拆迁补偿费的金额。”

由此可见，基层税务机关在土地增值税清算管理上，大多认同土地出让金返还款直接冲减土地成本的处理方法，不能加计扣除。

三、举例说明

例：A 房地产开发公司 2006 年 2 月支付 20 000 万元取得一项国有土地使用权，按当地政府规定，土地出让金 60% 返还。2006 年 6 月，A 房地产开发公司收到财政部门返还的土地出让金 12 000 万元，该块土地开发项目 2006 年当年没有形成销售，假设在 2007~2011 年五年内均匀开发并销售。

企业利润表部分项目如下：

| | 2006年 | 2007年 | 2008年 | 2009年 | 2010年 | 2011年 |
|---------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| 一、营业利润 | 10 000 | 10 000 | 10 000 | 10 000 | 10 000 | 10 000 |
| 加：营业外收入 | 12 000 | | | | | |
| 二、利润总额 | 22 000 | 10 000 | 10 000 | 10 000 | 10 000 | 10 000 |

（一）目前企业的通行做法

1. 会计处理：2006 年 6 月收到土地出让金返还款时一次性计入营业外收入。借：银行存款 12 000；贷：营业外收入 12 000。

2. 税务处理：不冲减“开发成本——取得土地使用权所支付的金额”。①所得税汇算。企业收到的土地出让金返还款全部纳入 2006 年度应纳税所得额计算缴纳所得税，2006~2011 年共计缴纳企业所得税 20 560 万元（ $22\,000 \times 33\% + 10\,000 \times 33\% + 4 \times 10\,000 \times 25\%$ ）。②土地增值税清算。企业计算的允许扣除的土地成本为 24 000 万元 [$20\,000 \times (1+20\%)$]，因企业收到的土地出让金返还款或奖励款应当冲减“开发成本——取得土地使用权所支付的金额”，而税法允许扣除的土地成本为 9 600 万元 [$(20\,000 - 12\,000) \times (1+20\%)$]，故按最低税率计算偷漏土地增值税 4 320 万元 [$(24\,000 - 9\,600) \times 30\%$]。

3. 一次性计入“营业外收入”的处理结论：2006~2011 年累计缴纳企业所得税 20 560 万元，偷漏土地增值税 4 320 万元。

（二）按递延收益方式处理

1. 会计处理：①2006 年 6 月收到土地出让金返还款时：借：银行存款 12 000；贷：递延收益 12 000。②2007 年、2008 年、2009 年、2010 年、2011 年每年的账务处理为：借：递延收益 2 400；贷：营业外收入 2 400。

列表如下：

| | 2006年 | 2007年 | 2008年 | 2009年 | 2010年 | 2011年 |
|---------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| 一、营业利润 | 10 000 | 10 000 | 10 000 | 10 000 | 10 000 | 10 000 |
| 加：营业外收入 | | 2 400 | 2 400 | 2 400 | 2 400 | 2 400 |
| 二、利润总额 | 10 000 | 12 400 | 12 400 | 12 400 | 12 400 | 12 400 |

2. 税务处理。①所得税汇算。2006~2011 年共计缴纳企业所得税 19 792 万元（ $10\,000 \times 33\% + 12\,400 \times 33\% + 4 \times 12\,400 \times 25\%$ ）。②土地增值税清算。按税法规定，应缴纳土地增值税 4 320 万元 [$(24\,000 - 9\,600) \times 30\%$]。

3. 按递延收益方式处理结论：2006~2011 年累计缴纳企业所得税 19 792 万元，偷漏土地增值税 4 320 万元。

（三）直接冲减土地成本的处理

由于在销售期内冲减土地成本，则各年度利润如下表所示：

| | 2006年 | 2007年 | 2008年 | 2009年 | 2010年 | 2011年 |
|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| 一、营业利润 | 10 000 | 12 400 | 12 400 | 12 400 | 12 400 | 12 400 |
| 二、利润总额 | 10 000 | 12 400 | 12 400 | 12 400 | 12 400 | 12 400 |

1. 会计处理。借：银行存款 12 000；贷：开发成本——土地成本 12 000。

2. 税务处理。①所得税汇算。2006~2011 年共计缴纳企业所得税 19 792 万元（ $10\,000 \times 33\% + 12\,400 \times 33\% + 4 \times 12\,400 \times 25\%$ ）。②土地增值税清算。应缴纳土地增值税 2 880 万元 [$(20\,000 - 12\,000) \times (1+20\%) \times 30\%$]。

（四）处理结果对比

如果将土地出让金返还款一次性计入 2006 年当年营业外收入，不扣减土地出让成本，则 2006~2011 年共计缴纳企业所得税 20 560 万元，偷漏土地增值税 4 320 万元。

如果将土地出让金返还款或奖励款分期转入营业外收入，则 2006~2011 年累计缴纳企业所得税 19 792 万元，偷漏土地增值税 4 320 万元。

如果将土地出让金返还款或奖励款扣减土地出让成本，则 2006~2011 年累计缴纳企业所得税 19 792 万元，缴纳土地增值税 2 880 万元。

以上分析表明，如果不将土地出让金返还款扣减土地成本，则企业承担着偷漏土地增值税的风险，多交的企业所得税也因土地增值税与企业所得税的不同级次而无法退还。

主要参考文献

财政部. 企业会计准则 2006. 北京：经济科学出版社，2006