

房地产开发公司税收返还、 财政资金返还的财税处理

郭军前

(江西日报社计划财务部 南昌 330000)

【摘要】 房地产开发公司因政府招商需要或城中村改造等原因会享受相关税收优惠或财政返还,本文试着从财务与税务两个角度探讨财政资金返还的业务处理。

【关键词】 财政资金 返还 财税处理

房地产开发公司因政府招商需要或城中村改造等种种原因会享受相关税收优惠或财政返还,如土地出让金返还,或对已缴纳的营业税及附加、土地增值税、所得税等进行先征后返。对这些财政资金返还在会计和税务上如何处理是财务人员比较关心的问题。下面谈谈笔者观点,以供参考。

一、财务上的处理

1. 税收返还的财务处理。对于收到的各种税收返还,到底应确认为营业外收入,还是冲减已缴纳的税金,在会计操作上具有较大的争议。根据《财政部关于减免和返还流转税的会计处理规定的通知》(财会字[1995]6号)的规定:企业实际收到即征即退、先征先退、先征税后返还的营业税、消费税,借记“银行存款”科目,贷记“产品销售税金及附加”、“商品销售税金及附加”、“营业税金及附加”等科目。对于直接减免的营业

行为均视为正常行为时,企业的风险评估,只有等到高管被送往司法机构之日起方能起到作用。

(3)控制活动分析。控制活动作为最具体的内部控制要素,在企业实际运作中是最容易纠正和预防的,但恰恰是最显而易见的一些控制活动,由于没有实施,给舞弊动机者创造了机会,给企业造成了巨大的损失。

本家中缺乏相应的监督部门。从公司设立之初开始,就漠视法律的存在,虚假出资,这既是对股东的违约,又是对公司债权人的不作为,并且对日后的经营中董事长(自然人)虚构负债,违法转移财产,没有任何监督和异议。对于中外合资经营企业缺乏相应的控制活动保障资金的安全,致使董事长多次利用职务之便大额侵占公司财产,直至案件暴露。

(4)监督分析。监督作为贯穿内部控制事前事中事后的要素,在本案中均没有得到最基本的体现。作为反映经济活动的财务人员成了董事长侵占财产的助手。本应履行监督职能的会计人员,通过虚构一笔又一笔不合规合法的债权债务,帮董事长转移和侵占财产。财务人员更不曾去检查原始凭证的真

实性、合法性。而公司账目作为监督经济活动的历史记录,其自身的合规合法性已被篡改的面目全非,然而正是这样无视会计记录监督作用的人,会计记录的矛盾与漏洞又将其全部暴露出来。这就是由人至物、由物至人的相互监督。

根据《企业会计准则第16号——政府补助》(以下简称“政府补助准则”)的规定,税收返还是指政府按照国家有关规定采取先征后返(退)、即征即退等办法向企业返还的税款,属于以税收优惠形式给予的一种政府补助。由此可见,企业收到的税收返还应按政府补助准则的规定进行会计处理。政府补助有两种会计处理方法:收益法和资本法。收益法是将政府补助计入当期损益或递延收益,而资本法是将政府补助计入所有者权益。很明显,税收返还应按收益法核算,计入当期损益或递延收益(在实际受益当期转入当期损益)。同时,政府补助

实性、合法性。而公司账目作为监督经济活动的历史记录,其自身的合规合法性已被篡改的面目全非,然而正是这样无视会计记录监督作用的人,会计记录的矛盾与漏洞又将其全部暴露出来。这就是由人至物、由物至人的相互监督。

(5)信息与沟通分析。信息与沟通是公司通过财务报告、内部控制报告等方式向外界及内部传递信息,反映公司经营运作情况的方式。作为民营企业,它们并没有强制规定公开公布财务报告等一系列信息披露报告,更没有规定内部信息披露,在两权分立的情况下,经营者受托责任的解除是无法体现的。

本家中,若实施适当的内部审计活动,对日常经营活动持续审计和监督,并将审计结果予以公示,将会对高管的行为起到一定的警示作用,就能将公司损失降低。

主要参考文献

1. 国务院. 外汇管理条例. 国务院令 第 532 号, 2008-08-06
2. 全国人民代表大会常务委员会. 公司法. 主席令 第 42 号, 2005-10-27

准则如果采用收益法核算,应采用收益法中的总额法,即在确认政府补助时,将其全额确认为收益,而不是作为相关资产账面余额或者费用的扣减。政府补助准则已明确规定,收到的税收返还不能作为“营业税金及附加”的减项,而应将其全额确认为收益。因此,收到税收返还时会计处理为:借:银行存款;贷:营业外收入(或递延收益)。如计入“递延收益”,则在分摊受益期间,借:递延收益;贷:营业外收入。

2. 收到财政资金返还的财务处理。收到的财政资金返还主要有土地出让金返还、公共配套设施费用补偿款等,对于这部分财政资金返还的处理,是直接冲减成本,还是确认为营业外收入,不仅取决于财务人员的职业判断,更取决于业务的实质。根据《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)的规定,企业在开发区内建造的邮电通讯、学校、医疗设施应单独核算成本,其中,由企业与国家有关业务管理部门、单位合资建设,完工后有偿移交的,国家有关业务管理部门、单位给予的经济补偿可直接抵扣该项目的建造成本,抵扣后的差额应调整当期应纳税所得额。从该文件中可以看出,对收到的配套设施补偿款,财务上可以直接抵扣开发成本,而且抵扣开发成本与土地增值税清算上处理是一致的,因此笔者倾向于抵扣开发成本,而不是计入收入。即收到配套设施补偿款时,借:银行存款;贷:开发成本——配套设施费。

对于收到的土地出让金返还,一般来讲,是由房地产公司拍下土地使用权,缴纳土地出让金后,地方政府再通过财政部门对土地出让金进行部分返还。在缴纳土地出让金的过程中,地方土地交易中心是根据实际缴纳的金额开具行政事业单位收据,也就是说,房地产开发公司是收到全额行政事业单位收据。从业务的实质上说,房地产取得的土地使用权金额,就是缴纳的全部土地出让金金额,否则土地交易中心不会开具全额行政事业单位收据。因此,房地产开发公司收到的土地出让金返还与缴纳土地出让金在会计处理上是两笔业务,不能直接进行冲减。即缴纳的土地出让金全额作为开发成本,而收到的土地出让金返还应确认营业外收入,借:银行存款;贷:营业外收入。

二、税务上的处理

1. 所得税的处理。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)的规定,财政性资金是指企业取得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息,以及其他各类财政专项资金,包括直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收,但不包括企业按规定取得的出口退税款。很明显房地产开发公司收到的财政资金返还和税收返还均属于财政性资金部分,除属于国家投资和资金使用后要求归还本金的以及县级以上财政、税务部门规定了专项用途的财政性资金以外,房地产开发公司收到的财政资金返还均应计入企业当年收入总额。也就是说,税收返还还应计入收入总额。另外,根据《房地产开发经营业务企业所

得税处理办法》(国税发[2009]31号)的规定,企业在开发区内建造的邮电通讯、学校、医疗设施应单独核算成本,其中,由企业与国家有关业务管理部门、单位合资建设,完工后有偿移交的,国家有关业务管理部门、单位给予的经济补偿可直接抵扣该项目的建造成本,抵扣后的差额应调整当期应纳税所得额。房地产开发公司收到的公共配套设施补偿款,由于直接抵扣了该项目的成本,抵扣后的差额调整当期的应纳税所得额,因此该部分补偿款间接地在所得税上进行了纳税。从实际效果上看,无论是冲减成本,还是计入营业外收入,在所得税方面,结果都是一致的,最后都影响了应纳税所得额,从而缴纳了所得税。

2. 土地增值税的处理。对于税收返还,因其不是房地产销售收入,也不进入成本,因此不影响土地增值税清算。

对于配套设施的补偿款,根据《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》(国税发[2006]187号)第四条土地增值税的扣除项目第三款“1.建成后产权属于全体业主所有的,其成本、费用可以扣除;2.建成后无偿移交给政府、公用事业单位用于非营利性社会公共事业的,其成本、费用可以扣除;3.建成后有偿转让的,应计算收入,并准予扣除成本、费用”的规定,建成后有偿转让的配套设施应就取得的补偿款计算收入,并准予扣除成本,以此计算土地增值税。

对于土地出让金返还,以全额作为扣除基数,还是以扣除返还款作为扣除基数,税企双方存在着很大分歧。从房地产开发公司的角度,在土地增值税清算时,当然应该就全额支付的土地使用权款项来扣除,而不应以扣除土地出让金返还后的余额来扣除。根据《土地增值税暂行条例》的规定,土地增值税可扣除项目“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统一规定交纳的有关费用。可扣除的土地成本是取得土地使用权所支付的金额,即向土地交易中心所支付的金额,如果是全额支付的并全额开具了行政事业单位收据的,应以支付的金额作为可扣除金额。但是也有些地方税务机关认为土地出让金的返还其实是变相地降低土地出让金的行为,没有竞拍土地使用权就不会有土地出让金的返还,先收取土地出让金后返还部分款项只不过是形式上成为两笔独立的经济业务,从业务实质上讲仍然是一笔业务。因此,越来越多的税务机关认为应该按土地出让金返还后的余额作为扣除基数,其中有些地方税务机关已出具相关文件进行明确。因此,房地产开发公司要想以土地出让金全额作为扣除基数,以增加可扣除项目金额的做法正遭受到越来越多限制。房地产开发公司应提前与税务机关进行良好的沟通。

主要参考文献

1. 财政部.关于减免和返还流转税的会计处理规定.财会字[1995]6号,1995-01-24

2. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006