

反观知名房企土地增值税欠税之争

杨琳(副教授)

(长江大学管理学院 湖北荆州 434023)

【摘要】2013年11月,央视曝光多家知名房企欠缴巨额土地增值税之后,被点名的多家上市房企、地方税务机关乃至国家税务总局纷纷予以回应,引起社会广泛关注。但无论是上市公司的公告还是国家税务总局的回复都过于简单,不仅没有消除公众的疑问,反而引来更多质疑。因此本文对各方的说法进行梳理,针对其中的焦点问题发表个人看法,并认为应尽快实施房地产综合税收制度改革。

【关键词】土地增值税 欠税 纳税人

一、欠税的法律规定

欠税是指纳税人、扣缴义务人超过征收法律法规规定或税务机关依照税收法律、法规规定的纳税期限,未缴或少缴税款的行为。

土地增值税纳税期限最早见于1994年1月1日实施的《土地增值税暂行条例》,其后财政部发布实施细则,其中第十六条规定可以预征土地增值税。2006年3月2日,财政部、国家税务总局发布《关于土地增值税若干问题的通知》(财税发[2006]21号),明确了房地产开发企业土地

号)规定,企业取得的不征税收入,应按照《财政部、国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》(财税[2011]70号,以下简称《通知》)的规定进行处理。凡未按照《通知》规定进行管理的,应作为企业应税收入计入应纳税所得额,依法缴纳企业所得税。

财税[2011]70号文规定确认不征税收入后,当且仅当在收到资金后的5年(60个月)内(非5个纳税年度)全部未使用且未缴回拨款部门时,从第六年开始,应该作为征税收入计入应纳税所得额,由此发生的支出准许在计算企业所得税前扣除,符合加计扣除条件的,允许加计扣除。如果收到的财政性资金不符合财税[2011]70号文要求,应按征税收入处理,不能作为不征税收入管理。

三、小结

综上所述,我们对不征税收入及其形成的支出核算可得出如下结论:不征税收入在计算应纳税所得额时应预先剔除,与亏损无关,不能用于弥补亏损;不征税收入形成的研发支出和无形资产摊销不允许税前扣除,更不能加计扣除;一些不征税收入,如符合条件的软件企业收到的即征即退增值税款、核电行业收到的增值税退税款

增值税的预征清算办法。在其中第三部分“关于土地增值税的预征和清算问题”规定“对未按预征规定期限预缴税款的,应根据《税收征收管理法》及其实施细则的有关规定,从限定的缴纳税款期限届满的次日起,加收滞纳金。”可见预征期限并没有统一规定,而是由各地征收机关在具体执行时灵活掌握。

为了进一步规范和完善预征办法,2006年国家税务总局出台《关于房地产开发企业土地增值税管理有关问题的通知》(国税发[2006]187号),具体规定房地产开发

等,一旦改变用途,须并入应纳税所得额征税,且其对应的支出不能税前扣除;税法明文规定的不征税收入在特殊情况下可转化成应税收入,其对应的支出可以在税前扣除。

主要参考文献

1. 戴琼等.最新企业所得税业务处理技巧与汇算填报方法.北京:中国经济出版社,2010
2. 陈玉琢,叶美萍.不征税收入和免税收入若干问题解析.税务与经济,2012;6
3. 吴适,杨新.所得税不征税收入的相关政策及财税处理.财会月刊,2013;23
4. 孙瑞标等.《中华人民共和国企业所得税法实施条例》操作指南.北京:中国商业出版社,2007
5. 王冬,陈岳.不征税收入用于支出的会计与所得税处理改进.财会月刊,2010;22
6. 中国注册会计师协会编.税法.北京:经济科学出版社,2013
7. 财政部,国家税务总局.关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知.财税[2011]70号,2011-9-6

企业土地增值税以分期项目为单位清算,规定了清算条件、收入与扣除项目的计算、清算申报资料等。作为房地产调控政策措施之一,2010年连续出台土地增值税清算及征管的两个通知,也都没有就预征期限作明确要求。因此实际上预征阶段纳税人是否存在欠税行为主要由地方税务机关说了算。

清算阶段的纳税期限,也没有直接的明文限定,但国税发[2006]187号规定了两种办理清算手续期限,可看作是纳税期限:第一,对房地产开发项目全部竣工、完成销售的;整体转让未竣工决算房地产开发项目的;直接转让土地使用权的三种情形,纳税人应当在满足条件之日起90日内到主管税务机关办理清算手续。第二,已竣工验收的房地产开发项目,已转让房地产建筑面积占整个项目可售建筑面积达85%以上,或该比例未超过85%,但剩余的可售建筑面积已出租或自用的;取得预售许可证满3年但仍未销售完毕的等四种情形,须在主管税务机关限定的期限内办理清算手续,而这个期限有多长并不明确。实际上由于分项目清算,房地产项目周期长,征管难度大,纳税期限没有统一标准,是否欠税完全由税务机关决定。

二、关于土地增值税的会计处理

土地增值税普遍实行预征清算办法。为配合税款征缴,房企土地增值税会计处理按项目进行,分为三个环节,即预提、实际预缴、最后清算缴纳。在预征阶段,为了准确计算损益,企业每月末需要以当期确认收入为依据并估计预提率来计提土地增值税,那么预提率怎么确定呢?理论上土地增值税预提率属于会计估计,没有具体规定,但企业应在年报中公开披露预提方法及比率。根据土地增值税优惠政策,纳税人建造普通标准住宅出售,增值率不超过20%的项目,免征土地增值税。笔者按我国土地增值税计算方法进行推算,可测出这相当于当某项目毛利率不超过36.7%时可免征土地增值税。增值率超过20%时全额征税,在此条件下,按最低一档30%税率,可推算出此时应缴土地增值税额占收入比至少约为3.7%。

笔者查阅了五家上市房企2012年年报并进行了统计,见下表。从表中可以看出,这五家公司计提进入营业税金土地增值税占营业收入比最低为3.6%,最高超过12%。可以说,作为房地产公司的优秀代表,其预提较为充足,对应缴土地增值税的估计比较充分。所存在的问题是年报中只简要说明已按要求计提土地增值税,计提依据、比率则大多语焉不详。另外现金流量表中“支付的各项税费”包括企业实际缴纳的所有税费,但公众无法通过总数明了公司各项税费具体纳税情况,也就容易产生误解。因此需要增加附注列出明细清单,提高公司税费方面信息披露透明度,满足社会需要,同时也可以实质性表明公司切实履行社会责任的决心和态度。

2012年上市房企土地增值税统计表 单位:万元

2012年数据	万科	保利	金地	招商	华远
开发产品营业收入	1015	663.14	318.72	231.23	30
营业税金之土地增值税	46.60	38.4	11.47	28.23	3.63
支付的各项税费	180.81	135.92	52.92	62.51	5.04
毛利率	36.44%	35.24%	32.04%	51%	51.44%
土地增值税占收入比	4.59%	5.79%	3.60%	12.24%	12.1%

近几年,随着房地产价格快速上升,土地增值税预征率普遍偏低。因此才有国税发[2010]53号文强制限定“除保障性住房外,东部地区省份预征率不得低于2%,中部和东北地区省份不得低于1.5%,西部地区省份不得低于1%,各地要根据不同类型房地产确定适当的预征率(地区的划分按照国务院有关文件的规定执行)。”而即使严格执行这个预征率,与笔者推算的3.6%相比,预征率也可能过低。由于预征率并不能完全反映最终实际税负,在土地增值税清算阶段,会发现土地增值税预提数、已预缴数与清算应缴数不一致,这是难免的,需要进行税款的多退少补及相应的会计调整;但当实际预缴额小于会计预提数,即出现“应交土地增值税”负债余额时,理解为欠税行为则是错误的。当然如果预提数与已预缴数、最终清算应缴数相差过多,则可能存在企业故意多提或少提土地增值税、税务机关随意征收等问题。

三、完善土地增值税制度的相关建议

房企欠税问题同时暴露出我国房地产税收制度存在很多漏洞与缺陷,其中土地增值税的问题尤其突出。以2012年为例,公开资料显示,全国国有土地出让收入近2.7万亿,约占当年GDP的5%,接近于当年土地增值税收入的10倍。回顾我国20年来土地增值税的征收历史,可以发现,其征收管理完全配合国家房地产宏观调控的需要,地方税务机关执行政策时也忽松忽紧,导致纳税人无法对自己的纳税行为做出合理预期,极易催生税收寻租行为。

同时由于土地增值税计算方法复杂、房地产项目时间跨度长、征收难度大、成本高,客观上给税务机关制造了一个随意征收的堂皇借口,也给房地产企业利用各种手段逃税漏税带来机会。当前我国房地产税收既有保有环节的土地使用税、房产税,也有转让环节的营业税及其附加、契税、印花税、土地增值税,另外还有所得税,各种税金包含在房价中多次被重复计征,房地产税制设计本身的不合理是导致征收困难的重要原因。因此综合以上分析,在当前房价仍然不断上涨的情况下,应尽快配合房地产综合税收制度的改革,择机停征土地增值税。

主要参考文献

中国注册会计师协会编.税法.北京:经济科学出版社,2013