

土地出让金返还涉税处理及纳税筹划

姜世梅

(烟台中冶京诚置业有限公司 山东烟台 264000)

【摘要】 本文分析了政府返还给企业的土地返还款在企业日常会计处理中可能存在的四种方式,以及各种方式对土地增值税、企业所得税以及现金流的影响,通过对各方案的比较,寻求对企业现金流和纳税最为有利的筹划方案。

【关键词】 房地产企业 土地返还 现金流 企业所得税 土地增值税

地方政府出于招商引资、建设回迁房、基础设施建设等原因,对企业通过招拍挂取得土地后缴纳的土地出让金进行一定比例或额度的返还。由于政府与开发商之间约定返还的条件和形式不同,对企业取得的返还款是认定为财政性资金,还是认定为经营性收入,其税务处理不尽相同。

(一)

例如,某公司2013年在缴纳了土地出让金后,收到政府拨付的7 433万元返还款,由于金额巨大,其对公司税收也产生很大影响,现就该返还款可能出现的涉税处理作以下分析:

1. 免交企业所得税所减少的资金成本。

由于该返还款最终是不影响企业所得税的,只不过是早交或晚交的问题,若作为不征税收入处理,企业取得的是五年递延缴纳企业所得税、减少资金占用利息的好处。

假设年利率为8%,免交企业所得税,五年所减少资金占用的利息为: $7\ 433 \times 25\% \times [(1+8\%)^5 - 1] = 872$ (万元)。

2. 该返还款在企业所得税和土地增值税处理上可能出现四种情况。详见表1。

表1中涉税处理的税法依据为:辽宁省大连市地税局发布的《关于进一步加强土地增值税清算工作的通知》对土地使用权价款的扣除问题的规定:纳税人应当凭政府或政府有关部门下发的土地使用权批准文件、《土地出让金缴费证明》以及财政、土地管理等部门出具的土地出让金缴纳收据、土地使用权购置发票、政府或政府部门出具的相关证明等合法有效凭据,计算取得土地使用权所支付的金额。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。

表1

	说明	涉税处理	
		企业所得税	土地增值税
方案一	该返还款作为收到的财政返还,会计处理上作为营业外收入核算。	现在交所得税。一次性确认营业外收入,税款占用资金所产生的利息为872万元。	土地成本和配套设施费都可计入成本,加大了土地增值税的计算基数。土地增值税可计扣除。
方案二	作为收到政府拨付的基础设施建设费,专款专用,项目基础设施费支出从该专项款内支付。	免交企业所得税。企业取得的是五年递延缴纳企业所得税减少资金占用利息的好处,减少872万元。	基础设施建设费不计入成本
方案三	拨付的款项直接冲减土地成本。	免交企业所得税。企业取得的是五年递延缴纳企业所得税减少资金占用利息的好处,减少872万元。	土地返还需从土地成本中扣除(土地返还不计入成本),基础设施建设可计入成本。减少了土地增值的计算基数。
方案四	该返还款作为收到的财政返还,作为营业外收入一次性缴纳企业所得税,但在核算土地增值税时,按青岛和大连的政策仍需剔除土地成本。	现在交所得税。一次性确认营业外收入,税款占用资金所产生的利息为872万元。	在核算土地增值税时,按青岛和大连的政策该土地返还款仍需从土地成本中剔除(土地返还不计入成本),基础设施建设可计入成本。减少了土地增值的计算基数。

青岛市地税局发布的《房地产开发项目土地增值税税款清算管理暂行办法》规定,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。

3. 四种方案对企业所得税和土地增值税的影响。如表2所示。

表 2

方案	说 明	销售 收入	销售 税金	土地使用 权 费 用	开发 成本	财务 费用	开发间 接费用	其他扣 除项目	允许扣除 项目之和	土地 增值额	土地 增值税	企业所得 税支出 占用的利息
一	现在交所得税(支付税款利息占用)	66 502	3 691	12 995	30 792	1 543	2 189	8 757	59 968	6 534	1 960	872
	土地成本和配套设施费都可计入成本											
二	免交企业所得税	66 502	3 691	12 995	25 558	1 543	1 928	7 711	53 425	13 077	3 923	
	但基础设施建设费不计入成本											
三	免交企业所得税	66 502	3 691	5 562	30 792	1 543	1 818	7 271	50 677	15 826	4 748	
	但土地返还需从土地成本中扣除(土地返还不计入成本),基础设施建设可计入成本											
四	现在交所得税(支付税款利息占用)	66 502	3 691	5 562	30 792	1 543	1 818	7 271	50 677	15 826	4 748	872
	但土地返还需从土地成本中扣除(土地返还不计入成本),基础设施建设可计入成本											

备注:一期基础设施费 5 234 万元。

通过表 2 可以看出,从第一到第四方案对公司税收的影响由小到大。其中对公司税收产生影响的两个关键因素是:①缴纳企业所得税产生的资金占用成本;②土增税可计入成本的金额。

第一方案,基础设施建设费和土地费用全部可计入成本(对成本没影响);第二方案,基础设施费不计入成本(对成本影响相对较小);第三、四方案为土地出让金返还冲减土地成本(根据青岛和大连地方税务局的政策,只要和土地相关的财政返还,都必须冲减土地成本,由于财政返还金额巨大,对成本影响最大)。

方案一和方案四,分别为对税收影响最小和最大的方案,它们都是现在缴纳企业所得税(支付所得税占用资金成本),关键看土地返还是否冲减土地成本。若不冲减,则第一方案对公司税收影响最小,若按第四方案,按青岛和大连的相关政策需冲减土地成本,则既支付了所得税的资金成本,又加大了土地增值税的计税基数,对税收影响是最大的。

方案二和方案三对税收的影响相对缓和一些。现在免交企业所得税,首先取得递延缴纳企业所得税减少占用资金利息的好处。方案二,收到的财政返还单独核算,基础设施建设费不计入成本,对税收的最终影响位居第二。方案三,财政返还需冲减土地成本,由于财政返还金额较大,则对土地增值税的影响较大,居税收最终影响的第三位。

(二)

近几年政府加大土地增值税清缴力度,政策变化很快,且有将凡与土地相关的返还直接扣除土地成本的倾向(大连和青岛已执行该政策),对于土地增值税的考虑具有重大不确定性。若为第四方案,对公司是最为不利的。

建议采用第二方案,成本核算时,土地费用可全额计入成本,加大了开发成本,计算土地增值税时可加计扣除,对企业更为有利。所得税方面争取为不征税收入,则

减少 7 433 万元企业所得税五年资金占用的利息 872 万元,5 年后没用完的专项资金部分可缴纳企业所得税,则公司已经取得了递延缴纳企业所得税的好处。

根据财务部、国家税务总局联合下发的《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年1月1日以后,企业取得专项用途财政性资金凡同时符合三个条件的,可以作为不征税收入。

企业若想将该返还款作为不征税收入专项用途财政性资金,则需提前规划,在资金拨付前取得财税[2011]70号文件要求的相关支持性文件。根据财税[2011]70号文件,在具体实务操作中可进行如下规划:

首先需取得政府相关部门就 2011 年度 1 月和 7 月已经发生的两笔专项用途款的拨付文件,且最好是相关部门通过正式下文的方式进行的资金拨付。在文中需明确专项用途财政性资金的名称、拨付时间、用途、拨付金额、拨付企业名单等详细信息。

根据笔者查阅的相关资料,在实际税收征管中,很多县级以上政府部门拨付资金的文件中都只明确了专项资金的用途,并无与该专项资金配套的资金管理办法或具体管理要求。正是因为这一点,部分纳税人无法享受到专项用途财政性资金作为不征税收入处理的税收待遇。对于这个问题,主体责任不在纳税人,更多的是在政府部门那里。这就要求我们提前规划好,在相关拨付文件中明确财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求,以争取免税待遇。

在政府拨付文件中,应避免提及该政府拨付专项款与土地相关。因为根据土地增值税相关政策,若政府返还款与土地相关,则计算土地增值税时土地成本需扣除该政府返还款,这样会加大土地增值税的缴纳额。

主要参考文献

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,2011-09-07