

房地产开发企业土地增值税清算的财税处理

宋丽萍

(辽东学院会计学院, 辽宁丹东 118001)

【摘要】 转让国有土地使用权及地上建筑物产权,并取得收入的单位和个人都要缴纳土地增值税。对一般单位而言,转让土地使用权及建筑物产权只是偶然发生的业务,属于营业外范畴。而对于房地产开发企业,转让土地使用权及建筑物产权是其主营业务,由其产生的土地增值税则是房地产开发企业的一个重要税种。如何进行土地增值税的清算,是房地产会计的一个难点,本文拟对房地产开发企业土地增值税清算的财税处理进行深入剖析,以便于为房地产企业会计工作提供借鉴。

【关键词】 土地增值税; 清算; 查账征收

土地增值税是对有偿转让国有土地使用权、地上建筑物产权,并取得增值收入的单位和个人所征收的一种税。土地增值税的征收一般采用查账征收和核定征收两种方式。大多数房地产企业土地增值税都采用查账征收的方法,只有特殊情况下才采用核定征收。本文主要针对房地产企业在查账征收情况下的土地增值税清算进行研究。

一、土地增值税清算的税务处理

1. 土地增值税清算的方法。如果房地产企业缴纳土地增值税采用查账征收的方式,可以将土地增值税的处理分为预征和清算两个阶段。对项目不符合清算条件前转让项目取得的收入,先预征土地增值税,待项目全部完工、符合清算条件后再进行清算,实行多退少补。这是因为项目在全竣工前,成本无法准确核算,缺少土地增值税计算依据,只有项目全部竣工后才能确定项目开发成本,据以计算土地增值税的应纳税额。

房地产开发企业应按项目进行土地增值税的清算,项目竣工后,符合土地增值税的清算条件,就应该按照土地增值税的有关规定,计算土地增值税的应纳税额,填写土地增值税纳税申报表,同时向主管税务机关提供相关资料,并结清该房地产项目应纳的土地增值税税额。

2. 土地增值税清算应纳税额的确定。房地产开发企业出售新建房及配套设施在进行清算时应缴纳的土地增值税,可以按下列方法计算确定:

(1)确定扣除项目。房地产开发企业转让新建房屋及建筑物,可以扣除的项目有五项:①取得土地使用权所支付的金额;②房地产开发成本;③房地产开发费用;④与转让房地产有关的税金;⑤取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本之和的20%。

(2)计算增值额。土地增值税的增值额等于收入额减去扣除项目的金额。

(3)计算增值率并确定税率。土地增值税的增值率等于增值额除以扣除项目的金额,是确定适用税率的依据。土地增值税的计算采用超率累进税率,具体税率可参照土地增值税的税率表。

(4)依据适用税率计算应纳税额,其计算公式如下:

应纳税额=增值额×税率-扣除项目金额×速算扣除系数

例1:甲房地产公司开发一小区,该小区分两期开发。第一期工程合同开工日期为2012年5月,竣工日期为2014年6月;第二期工程合同开工日期为2012年10月,竣工日期为2014年12月。假定该小区的土地成本按建筑面积分摊;成本对象按普通住宅、非普通住宅及非住宅设置。面积、收入、成本明细见表1、表2。

根据上述资料进行土地增值税清算计算,结果见表3。

通过土地增值税清算计算表可以看出,甲房地产公司开发的普通住宅增值率低于20%,符合免征土地增值税的条件,不需要缴纳土地增值税,非普通住宅和非住宅需要按适用税率缴纳土地增值税,由于已预缴了一部分,只需要按差额补缴剩余的土地增值税即可。

二、土地增值税清算的会计处理

1. 预缴的会计处理。预缴土地增值税,应以当期实现的销售收入和当期预收款为基础,乘以预收率计算应当预缴的土地增值税,各地可根据实际情况确定预征率。当期实现的销售收入对应的预缴税款记入“营业税金及附加”账户,预收账款增加所对应的预缴税款记入“待摊税金”账户。

例2:乙房地产开发公司开发某项目,2013年第四季

表 1

面积与收入明细表

(面积单位:m²,金额单位:元)

项目	总建筑面积	1期建筑面积					
		普通住宅	非普通住宅	车库	营业用房	不可售面积	小计
总可售面积	165 000	40 000	20 000	9 000	7 000		76 000
不可售面积	5 000					2 000	2 000
已售面积		40 000	20 000	9 000	6 000		75 000
已售收入		200 000 000	120 000 000	90 000 000	180 000 000		590 000 000
项目	总建筑 面积	2期建筑面积(平方米)					
		普通住宅	非普通住宅	车库	营业用房	不可售 面积	小计
总可售面积	165 000	45 000	25 000	11 000	8 000		89 000
不可售面积	5 000					3 000	3 000
已售面积		45 000	25 000	11 000	6 000		87 000
已售收入		225 000 000	150 000 000	110 000 000	180 000 000		665 000 000

表 2

成本明细表

(面积单位:m²,金额单位:元)

序号	项目	1、2期可售面积 总成本	1期		2期		1、2期已售 面积总成本
			已售 总面积	已售面积 总成本	已售 总面积	已售面积 总成本	
1	取得土地使用权所支付的成本	120 000 000					
	单位可售面积土地成本	727.27	75 000	54 545 250	87000	63 272 490	117 817 740
	普通住宅已售面积总土地成本		40 000	29 090 800	45 000	32 727 150	61 817 950
	非普通住宅和非住宅总土地成本		3 5000	25 454 450	42 000	30 545 340	55 999 790
2	经审定的房地产开发成本	400 000 000					
	总可售面积	165 000					
	单位可售面积开发成本	2 424.24	75 000	181 818 000	87 000	210 908 880	392 726 880
	普通住宅已售面积总开发成本		40 000	96 969 600	45 000	109 090 800	206 060 400
	非普通住宅和非住宅总开发成本		35 000	84 848 400	42 000	101 818 080	186 666 480

度实现销售收入7 600万元,2013年12月31日“预收账款”账户余额为4 800万元,2013年10月1日“预收账款”账户余额为800万元。2014年第一季度实现销售收入5 500万元,2014年3月31日“预收账款”账户余额为1 600万元。假设土地增值税的预征率为1%。

该房地产公司预缴土地增值税的会计处理如下:

(1)2013年第四季度应预缴的土地增值税=7 600×1%+(4 800-800)×1%=116(万元)。

借:营业税金及附加 76
待摊税金 40
贷:应交税费——应交土地增值税 116

(2)2014年1月初缴纳土地增值税:

借:应交税费——应交土地增值税 116
贷:银行存款 116

(3)2014年第一季度应预缴的土地增值税=5 500×1%+(1 600-4 800)×1%=23(万元)。

借:营业税金及附加 55
贷:应交税费——应交土地增值税 23
待摊税金 32

2. 清算的会计处理。当项目完工符合土地增值税的清算条件后,对土地增值税应多退少补。应当补缴的土地增值税等于应纳土地增值税减去预缴的土地增值税,如预缴的土地增值税大于应缴纳的土地增值税,应当申请退税。

(1)补缴土地增值税:借:营业税金及附加;贷:应交税费——应交土地增值税。

(2)申请退税:借:应交税费——应交土地增值税;贷:营业税金及附加。

(3)收到退还税款时:借:银行存款;贷:应交税费——应交土地增值税。

三、土地增值税清算财税处理应注意的问题

(一)清算前要做好会计核算的基础工作

土地增值税清算能否顺利进行,主要取决于会计核算的基础工作,因为土地增值税清算时的数据均来自会计账簿,如“开发成本”、“主营业务收入”、“管理费用”、“财务费用”等明细账。由于会计工作具有不可逆性,如果在设置明细账和成本项目时不考虑土地增值税清算所需要的数据,在土地增值税清算时则不能取得相应数据。如

表 3

土地增值税清算计算表

(单位:元)

序号	项 目	1 期		2 期	
		普通住宅	非普通住宅和非住宅	普通住宅	非普通住宅和非住宅
1	收入	200 000 000	390 000 000	225 000 000	440 000 000
2	扣除额合计	174 878 520	164 843 705	196 738 335	196 272 446
(1)	取得土地使用权所支付的成本	29 090 800	25 454 450	32 727 150	30 545 340
(2)	房地产开发成本	96 969 600	84 848 400	109 090 800	101 818 080
(3)	房地产开发费用[(1)、(2)项之和的10%]	12 606 040	11 030 285	14 181 795	13 236 342
(4)	与转让房地产有关的税金(1项的5.5%)	11 000 000	21 450 000	12 375 000	24 200 000
(5)	其他扣除项目[(1)、(2)项之和的20%]	25 212 080	22 060 570	28 363 590	26 472 684
3	增值额	25 121 480	225 156 295	28 261 665	243 727 554
4	增值额与扣除项目金额之比	14.37%	136.59%	14.37%	124.18%
5	适用税率		50%		50%
6	速算扣除数		15%		15%
7	应缴纳土地增值税		87 851 591.75		92 422 910.1
8	已预缴土地增值税		10 000 000		20 000 000
9	应补退税额		77 851 591.75		72 422 910.1

果发生这种情况,税务机关可能会要求核定征收,会给企业带来一定的纳税风险,所以房地产企业在土地增值税清算前就应考虑到汇算清缴时可能出现的问题,采用规范、合理、巧妙的会计处理方法,做到未雨绸缪,保障土地增值税清算工作的顺利进行。

1. 按开发项目逐一设置“开发成本”明细账。土地增值税的一个最大特点是按项目清算,这点和企业所得税按年清算有很大的不同。一般情况下,房地产企业的项目是滚动开发的,可能一个楼盘还没开发完,又开发了另外一个楼盘,在这种情况下,哪个楼盘开发完成,符合清算条件,就可以进行清算。这就要求在会计核算上,应按开发项目开设“开发成本”明细账,在进行土地增值税清算时,可以直接在该项目的明细账上取得需要的数据,如果在开发之初不能准确确定土地增值税的清算项目,建议可尽量把项目设置细一些,如果可以将几个项目合并清算,只要把对应数据相加就可以了,这比数据拆分要容易得多。

2. “开发成本”明细账中成本项目的设置。房地产开发企业最核心的会计科目是“开发成本”,开发成本要按每一开发项目设置明细账。由于开发成本由具体的成本项目构成,“开发成本”明细账应采用多栏式明细账,其具体的成本项目要按开发成本的具体内容设置,这种设置主要是方便土地增值税清算申报表的填制。土地增值税清算申报表一共有一张主表和12张附表,附表就是每个成本项目包含的具体内容,需要逐项填写。如果一开始成本项目分类就很细致,将来填申报表时就很容易了。

(二)清算过程中应注意的问题

1. 明确划分清算项目。土地增值税清算项目的划分,是正确进行土地增值税清算的前提,一般情况下可按下

列三种方式确定清算项目:一是一次性单项开发的以单项房地产开发项目作为一个清算项目;二是分期开发的房地产项目,可以分期开发项目为一个清算项目;三是分用途开发的房地产项目,以不同用途的单项开发项目或单位开发项目为清算项目。

2. 明确划分住宅类别。土地增值税优惠政策规定,房地产企业出售普通住宅,如果增值率未超过20%,可以免征土地增值税,这里提到的“普通住宅”,是指按一般民用住宅建造标准建造的居住住宅。普通住宅和其他住宅的划分界限由各省、自治区、直辖市人民政府规定。

3. 准确计算清算项目收入、成本。清算收入是指转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物取得的全部价款及有关经济利益,包括货币收入、实物收入和其他收入。

准确计算清算成本是进行土地增值税清算的重点,特别要对以下内容重点审核,如果不符合扣除条件,应进行相应调整:①审查拆迁补偿费支出是否同时符合以下条件:政府要求其搬迁或拆迁改造的批文;实施拆迁的公司与每一个拆迁户签订的拆迁补偿合同(含土地或房屋的面积、补偿方式和补偿金额等相关内容);出具支付补偿费用的签收花名册。否则,不得扣除。②房地产开发企业竣工验收后扣留的施工企业的质量保证金,如施工企业就质量保证金未对房地产开发企业开具发票的,不得计算扣除。③企业将利息支出列为“开发间接费用”的,应将其调整至开发费用。④房地产开发企业将预售证评估费、交易费计入开发成本的,应将其剔除列入“销售费用”科目。⑤审查售楼部发生的装修费用,有些企业将其计入开发成本,在清算时应将其调整至“销售费用”科目。

主要参考文献

熊彬.谈土地增值税的清算[J].财会月刊,2009(4).