

谈土地增值税的清算

武汉软件工程职业学院 熊彬

实践中,土地增值税清算是房地产纳税人的一大难题。土地增值税清算时,对同一清算单位中的“公共”部分如非营利性的公共配套设施等涉及分配问题;为了将开发的普通住房与其他房地产分开核算,要将房地产开发成本费用在普通住房与其他房地产之间进行分配;对尚未销售的部分,还要将房地产开发的成本费用在已销售与未销售之间按建筑面积进行分配。特别是分期分批开发、转让房地产的,对属于多个房地产项目共同的成本费用,如土地征用费、土地开发成本、前期工程费、基础设施费和非营利性的公共配套设施费等,要按清算项目可售建筑面积占多个项目可售总建筑面积的比例或按清算项目占地面积占房地产开发总占地面积的比例等合理的方法,计算确定清算项目应扣除的金额。下面举例说明:

例:某市 A 房地产开发公司(简称“A 公司”)于 20×6 年一次性征地 100 000 平方米。根据该房地产开发公司住宅区的整体规划,计划在该项目土地上分五期共开发商品房 20 栋,所开

理的。出于谨慎性和合理性的考虑,注册会计师在这种情况下会更倾向于将企业的此种行为认定为股东的一种减资行为,即股东收回其所投入的资本。根据会计制度及相关准则规定,这属于企业所有者权益的变化,投出资产价格与所对应的股本之间的差额,不计入回购当期的损益,而应相应调整有关的所有者权益项目。

另外,现行会计准则也未对分立新公司的账务起点的确认时间进行规定,实务中何时确认起点?我国相关法律规定,公司减少注册资本必须编制资产负债表及财产清单,并在作出减少注册资本决议 10 日内通知债权人,30 日内至少在报纸上公告 3 次。债权人无异议且股东大会同意并报经有关管理部门同意后,方可减资。因此,实务中注册会计师通常要求新公司在原公司履行一系列程序后,再根据与原公司签订的合同规定的时间确认账务起点。

4. 资产置换的账务处理。资产置换包括整体资产置换和部分资产置换,因为目前整体资产置换是比较常见的形式,所以本文只对其加以讨论。依据相关会计准则规定,企业整体资产置换实际上是指多种非货币性资产的置换,应按公允价值销售全部资产和按公允价值购买另一方全部资产进行账务处理。会计上对换出的整体资产不确认销售的实现,只有涉及补价时,收到补价的一方由于资产交易过程中部分资产价值的增值已经实现,因此要确认已实现部分的利润,在确认实现部

发商品房总占地面积为 50 000 平方米,其中一期开发工程占地面积为 10 000 平方米。一期开发的商品房总建筑面积为 200 000 平方米,其中普通住宅的总建筑面积为 60 000 平方米。

20×8 年一期开发的商品房竣工,截至 20×8 年 5 月底,一期开发的商品房共取得销售收入 90 000 万元(包括产权调换视同销售的收入),其中普通住房销售收入为 13 500 万元。已销售的商品房建筑面积为 150 000 平方米(其中普通住宅的建筑面积为 50 000 平方米),占一期开发的商品房可售建筑面积的 75%,由于 A 公司已将未销售的商品房全部用于出租或办公,所以,符合土地增值税清算条件。

A 公司支付的土地支付价款、土地开发成本、前期工程费、基础设施费和非营利性的公共配套设施费等属于整个房地产项目,而该项目同时包含五个清算单位(含未完工和尚待开发的),其发生的共同成本费用在本案例中按房地产项目的占地面积分配计算。土地支付价款、土地开发成本、前期工程费、

三、资产剥离的账务处理例解

例:A 公司为主要生产照相器材的公司,其投资的子公司也多为与生产照相器材或与其原材料采购、产品销售有关的公司。同时,A 公司为实现多元化经营,也拥有与照相器材生产经营无关的其他生产性子公司。为重组上市,A 公司股东大会决定将与生产经营照相器材无关的子公司与一部分流动资产和流动负债剥离出 A 公司,同时减少 A 公司 500 万元人民币的实收资本,作为 B 公司投资的实收资本,A 公司的原股权结构保持不变,B 公司的股东及股权结构与 A 公司相同。

假设:A 公司实收资本为 3 000 万元。具体剥离数据为:流动资产 100 万元,长期股权投资 800 万元;流动负债 50 万元;公司的资本公积为 100 万元,盈余公积为 150 万元,未分配利润为 100 万元。在履行完相关的减资程序后,A 公司应作会计分录为:借:流动负债 50 万元,实收资本 500 万元,资本公积 100 万元,盈余公积 150 万元,未分配利润 100 万元;贷:流动资产 100 万元,长期股权投资 800 万元。

税法规定,企业为减资等目的而发生的企业权益的增减变化,不属于资产转让损益,不得从应纳税所得额中扣除,也不应计入应纳税所得额,所以不存在纳税调整问题。但是需要注意的是,如果公司转销了“未分配利润”和“盈余公积”项目,应经过税务机关核准,并按规定计缴所得税。○

基础设施费和非营利性的公共配套设施费等支出情况如下:

1. 土地支付价款 1 615 万元。其中:支付地租即土地出让金 1 000 万元;缴纳耕地占用税 100 万元;缴纳契税 500 万元;在取得土地使用权过程中为办理有关手续,按国家统一规定交纳的有关登记、过户手续费 10 万元;支付征地应缴纳的印花税 5 万元。

2. 土地开发成本支出 3 050 万元。

(1)土地征地费用 2 450 万元。其中:以货币形式支付的土地补偿费、安置补助费、新菜田开发建设基金、青苗补偿费、地上地下附着物和埋藏物补偿费、拆迁补偿费和征地管理费等 2 000 万元;以产权调换方式换原住户 30 套商品房,根据与“回迁”户达成的协议:“回迁”房面积按 1:1 计算,“回迁”房总面积 3 000 平方米,相当于支付拆迁补偿费 450 万元。

(2)土地开发费用,包括市政公用设施配套费、城市园林绿化费、城市给水工程建设费、城市消防设施建设费、重点人防城市结建人防工程建设费、城市商业网点建设费和城市教育网点建设费等共支出 600 万元。

3. 前期工程费用支出 1 050 万元。其中:规划、设计、项目可行性研究支出 100 万元;“三通一平”支出 800 万元;水文、地质、勘察、测绘等支出 150 万元。

4. 基础设施费用支出 750 万元。其中:开发小区内道路支出 150 万元;供水、供电、供气支出 100 万元;排污、排洪、通讯、照明、环卫支出 100 万元;绿化等工程发生的支出 300 万元;排水管线、供水管线、燃气管线、供热的热力站管线等设施支出 100 万元。

5. 非营利性的公共配套设施费用支出 1 300 万元。其中:托儿所、幼儿园、小学和中学等配套设施支出 300 万元;公共厕所、变电所、消防站、垃圾站、煤气调压站等支出 100 万元;居住区道路、小区路、组团路、宅间小路、步行道等支出 100 万元;门楼岗厅支出 100 万元;排水设施包括排水管网、污水泵站、化粪池等支出 50 万元;供电设施包括供电网络、变电室、开闭所、路灯配电室支出 50 万元;供气设施包括供气管网和煤气调压站支出 50 万元;消防设施即保护居住区消防安全的市政设施支出 50 万元;小区内座椅、桌子、路灯、垃圾筒、电话亭、售货亭、休息亭(廊)、书报亭、入口标志、楼门牌、指示牌、路牌、儿童游戏设施、围墙、栏杆、路障、台阶、花坛和水池等支出 500 万元。

6. 整个土地开发间接费用,包括工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、周转房摊销等共发生支出 50 万元。

分析:以上支出 7 815 万元是五个清算单位发生的应扣除项目,应按五个清算单位占地面积分配计算。一期开发工程占地面积为 10 000 平方米,五个清算单位占地面积为 50 000 平方米,由此计算一期开发工程应分摊土地支付价款: $1\ 615 \div 50\ 000 \times 10\ 000 = 323$ (万元)。一期开发工程应分摊的土地开发及房地产开发成本(包括土地开发成本、前期工程费、基础设施费、非营利性的公共配套设施费和土地开发间接费用)为 1 240 万元 $[(7\ 815 - 1\ 615) \div 50\ 000 \times 10\ 000]$ 。

另外,根据 A 公司的会计核算资料,允许扣除一期开发工程直接建筑安装工程费 30 000 万元;直接组织、管理一期开发工程发生的开发间接费用 100 万元。

当地确定的不包括财务费用的房地产开发费用扣除率为 5%,在本例中,扣除基数包括应分摊的土地支付价款、应分摊的土地开发及房地产开发成本以及一期开发工程发生的其他开发成本和间接费用。根据上述资料,房地产开发费用扣除基数为 31 663 万元 $(323 + 1\ 240 + 30\ 000 + 100)$,一期开发工程应扣除不包括财务费用的房地产的开发费用 $= 31\ 663 \times 5\% = 1\ 583.15$ (万元);该公司的财务费用能够按转让房地产项目计算分摊并能提供金融机构证明,该公司一期开发工程实际发生财务费用 2 500 万元(未高出金融机构同期同类贷款利率);一期开发工程应加计扣除: $31\ 663 \times 20\% = 6\ 332.6$ (万元)。

一期开发工程应扣除房地产开发成本费用(除与转让有关的税金外的所有扣除项目,与转让有关的税金的扣除另行计算,下同)总额 $= 323 + 1\ 240 + 30\ 000 + 100 + 1\ 583.15 + 2\ 500 + 6\ 332.6 = 42\ 078.75$ (万元)。一期开发的商品房总建筑面积为 200 000 平方米,计算单位房地产开发成本费用 $= 42\ 078.75 \div 200\ 000 \times 10\ 000 = 2\ 104$ (元/平方米)。

一期开发商品房已销售部分土地增值税清算结果如下:

1. 已销售普通住房部分土地增值税清算。根据上述资料,已销售普通住房的面积为 50 000 平方米,销售收入为 13 500 万元,应扣除房地产开发成本费用 $= 2\ 104 \times 50\ 000 \div 10\ 000 = 10\ 520$ (万元),应扣除与销售有关的税金 742.5 万元(其中:营业税 675 万元、城市维护建设税 47.25 万元、教育费附加 20.25 万元),增值额 $= 13\ 500 - 10\ 520 - 742.5 = 2\ 237.5$ (万元),增值率 $= 2\ 237.5 \div (10\ 520 + 742.5) \times 100\% = 19.87\%$ 。因普通住宅销售的增值率未超过 20%,应免征土地增值税。

2. 已销售其他商品房部分土地增值税清算。根据上述资料,已销售其他商品房的面积为 100 000 平方米,销售收入为 76 500 万元 $(90\ 000 - 13\ 500)$,应扣除房地产开发成本费用金额 $= 2\ 104 \times 100\ 000 \div 10\ 000 = 21\ 040$ (万元),应扣除与销售商品房有关的税金 4 207.5 万元(其中:营业税 3 825 万元、城市维护建设税 267.75 万元、教育费附加 114.75 万元)。增值额 $= 76\ 500 - 21\ 040 - 4\ 207.5 = 51\ 252.5$ (万元),增值率 $= 51\ 252.5 \div (21\ 040 + 4\ 207.5) \times 100\% = 203\%$,应缴土地增值税 $= 51\ 252.5 \times 60\% - (21\ 040 + 4\ 207.5) \times 35\% = 21\ 914.875$ (万元)。抵减平时 A 公司已预缴的土地增值税后即即为 A 公司应补缴的土地增值税税额。

3. 土地增值税清算之后销售商品房的土地增值税清算。假设在土地增值税清算之后,A 公司销售原未销售的铺面房 1 000 平方米,取得销售收入 2 000 万元。根据上述资料,应扣除房地产开发成本费用 $= 2\ 104 \times 1\ 000 \div 10\ 000 = 210.4$ (万元),应扣除与销售商品房有关的税金 110 万元(其中:营业税 100 万元、城市维护建设税 7 万元、教育费附加 3 万元)。增值额 $= 2\ 000 - 210.4 - 110 = 1\ 679.6$ (万元),增值率 $= 1\ 679.6 \div (210.4 + 110) \times 100\% = 524\%$,应缴土地增值税 $= 1\ 679.6 \times 60\% - (210.4 + 110) \times 35\% = 895.62$ (万元)。○