

土地增值率临界点附近 不存在企业利润异常变动的普遍现象

曾海贤

房地产开发领域有一种看法,认为在计算土地增值税时,普遍存在着这么一种异常现象:由于是按照四级超率累进税率进行的,土地增值率在超过前后档税率的临界点后,在一定的限度内,由于土地增值税税率突然大幅度提高,企业应纳土地增值税额的增加都要大于因土地增值率上升而增加的收入,从而造成企业利润实现数的下降。也就是讲,在这个限度内,企业利润不但不随土地增值率的增加而上升,相反还会下降。《财务与会计》(综合版)2007年第5期“讨论与争鸣”栏目中《土地增值税对房地产开发企业税后利润的影响》一文的作者就持这种观点。笔者认为,持这种看法的人对土地增值税的计算存在误解。当然,企业开发普通住宅时,确实是有这种现象。土地增值税暂行条例及其实施细则规定,开发普通住宅时,土地增值率未超过20%时免征土地增值税;土地增值率超过20%时,应就其全部增值额计征土地增值税。因此,20%的土地增值率是个临界点。在土地增值率大于20%的一定限度内,随着土地增值率上升,后来增加的土地增值额连同原先土地增值率为20%时的增值额一起,按照30%的税率计缴土地增值税,从而引起企业利润下降。但当增加的土地增值额弥补完由于多征土地增值税而减少的数额时,企业利润会止跌回升。除此以外,不再有这种异常现象。下面以土地增值率为零和50%这两种最典型的情况加以说明。

第一种情况,当土地增值率为零时不用计缴土地增值税,但只要土地增值率增加一点点就必须适用30%的税率计缴土地增值税。从不需缴土地增值税到需要缴土地增值税,假如增值率临界点附近企业利润存在异常变动的話,这种情况下更应该有异常变动。下面举例说明。

例:某企业房产以前的销售价格正好处于不用计缴土地增值税的最高点,再上涨就必须适用30%的税率计缴土地增值税,利息支出能够按转让房地产项目计算分摊并提供金额机构证明,其它税费合计按销售收入的5.5%计缴。

根据土地增值税暂行条例及至实施细则规定,扣除项目包括成本、利息、其它费用、税金及附加和成本总额的百分之二十的加计扣除,应纳土地增值税 $= (94.5\% \times \text{销售单价} - 1.25 \times \text{单位成本} - \text{单位利息支出}) \times \text{销售面积} \times \text{适用土地增值率}$

税率 $- (1.25 \times \text{单位成本} + \text{单位利息支出} + 5.5\% \times \text{销售单价}) \times \text{销售面积} \times \text{速算扣除系数}$,企业利润 $= \text{销售单价} \times \text{销售面积} - \text{单位成本} \times \text{销售面积} - 5.5\% \times \text{销售单价} \times \text{销售面积} - \text{应纳土地增值税} - \text{期间费用}$ 。下面运用这些公式来加以分析。

土地增值额为零点,转让房地产收入等于扣除项目金额。据此可以推导出:销售单值 $\times \text{销售面积} = 125\% \times \text{单位成本} \times \text{销售面积} + \text{单位利息支出} \times \text{销售面积} + 5.5\% \times \text{销售单价} \times \text{销售面积}$,从而进一步得出:销售单价 $= 1.25 / 0.945 \times \text{单位成本} + 1 / 0.945 \times \text{单位利息支出}$ 。

后来销售价格上调了,这时的土地增值率肯定大于零,需交纳土地增值税。按临界异变理论,当销售价格涨到一定的水平时,企业利润会等于土地增值率为零时的利润数额,继续上涨就会止跌上升。涨价后土地增值率低于50%,适用30%的土地增值税率。假设涨价前的销售单价为旧销售单价、涨价后的销售单价为新销售单价,根据土地增值税和利润的计算方法,可以得出公式:旧销售单价 $\times \text{销售面积} - \text{单位成本} \times \text{销售面积} - 5.5\% \times \text{旧销售单价} \times \text{销售面积} - \text{期间费用} = \text{新销售单价} \times \text{销售面积} - \text{单位成本} \times \text{销售面积} - 5.5\% \times \text{新销售单价} \times \text{销售面积} - (94.5\% \times \text{新销售单价} - 1.25 \times \text{单位成本} - \text{单位利息支出}) \times \text{销售面积} \times 30\% - \text{期间费用}$ 。用上一段中的销售单价公式替换旧销售单价,可以计算出:新销售单价 $= 0.875 / 0.6615 \times \text{单位成本} + 0.7 / 0.6615 \times \text{单位利息支出}$,把分子、分母同除以0.7,可以最终推导出:新销售单价 $= 1.25 / 0.945 \times \text{单位成本} + 1 / 0.945 \times \text{单位利息支出}$ 。

不难发现,得出的新销售单价居然与旧销售单价一样,说明企业利润的变动和销售单价的变动方向是一致的。当销售单价从土地增值率为零时的价格水平开始上涨,企业利润也会随之上升。即企业利润的变动一切正常,不存在异常情况。

第二种情况,当土地增值率为50%的临界点时,适用30%的税率计缴土地增值税,此时没有土地增值税速算扣除系数。但只要土地增值率增加一点点就必须适用40%的税率计缴土地增值税,土地增值税速算扣除系数为5%。从税率为30%大幅度涨到40%,从没有土地增值税速算扣除系数到土地增值税速算扣除系数为5%,假如存在上述异常现象,那么第二情况

下就更应该有异常现象存在。

假设某企业以前的销售价格水平正好处于适用土地增值税率为30%的最高点,再上涨就必须适用后一档40%的税率。其它情况与上例一样。

当处于适用土地增值税率为30%的最高点时,土地增值率为50%。根据土地增值税暂行条例及其实施细则得出: [销售单价×销售面积-(1.25×单位成本+单位利息支出+5.5%×销售单价)×销售面积]÷[(1.25×单位成本+单位利息支出+5.5%×销售单价)×销售面积]=50%,从而推导出:销售单价=1.875/0.9175×单位成本+1.5/0.9175×单位利息支出。

如果存在上面讲的异常现象,当销售价格上涨时,虽然土地增值率增加了,企业利润就会下降。当价格涨到一定的水平时,企业利润就会等于土地增值率为50%时的利润数额,继续上涨就会止跌上升,此时的土地增值率大于50%,这时适用40%的土地增值税率,土地增值税速算扣除系数为5%。根据上面的公式,可以得出:旧销售单价×销售面积-单位成本×销售面积-5.5%×旧销售单价×销售面积-(94.5%×旧销售单价-1.25×单位成本-单位利息支出)×销售面积×30%-期间费用=新销售单价×销售面积-单位成本×销售面积-5.5%×新销售单价×销售面积-[(94.5%×新销售单价-1.25×单位成本-单位利息支出)×销售面积×40%-(1.25×单位成本+单位利息支出+5.5%×新销售单价)×销售面积×5%]-期间费用。用上一段中的销售单价公式替换旧销售单价,可以计算出,新销售单价=1.875/0.9175×单位成本+1.5/0.9175×单位利息支出。

这里仍然可以发现,得出的新销售单价还是与旧销售单价一样,没有任何异常,一切正常。同理,当由于成本等其他扣除因素的影响导致土地增值率发生变化时,也能推断出同样的结果。可见,此时计算土地增值税,并不存在土地增值率临界点附近企业利润异常变动的现象。

同理,当适用其他档次税率时,在计算土地增值税时也不存在企业利润异常现象。

那么,《土地增值税对房地产开发企业税后利润的影响》一文的作者怎么就得出与笔者相反的结论呢?这是因为该作者在计算税后利润时有偏差。该作者认为:税后利润=[销售单价×销售面积-单位成本×销售面积-5.5%×销售单价×销售面积-(94.5%×销售单价×销售面积-1.3×单位成本×销售面积)×土地增值税率-(1.3×单位成本×销售面积+5.5%×销售单价×销售面积)×速算扣除系数-期间费用]×67%。但是,(1.3×单位成本×销售面积+5.5%×销售单价×销售面积)×速算扣除系数是计算土地增值税时的扣除项目,而土地增值税又是计算企业利润时的扣除项目,负负得正,故公式中,(1.3×单位成本×销售面积+5.5%×销售单价×销售面积)×

速算扣除系数前应为“+”。

该文作者在文中还列举了一个例子,这里照搬下来:某房地产公司开发一楼盘,项目可售建筑面积14万m²,已销售面积12万m²。平均售价为2.2万元/m²,成本为1万元/m²。累计期间费用3000万元。计算出的土地增值率为55%,适用的增值税率40%,速算扣除系数5%。

按照该文作者的公式计算,税后利润=[94.5%×2.2×12-1×12-(94.5%×2.2×12-1.3×1×1.2)×40%-(1.3×1×12+5.5%×2.2×12)×5%-0.3]×67%=5.4(亿元)。

按照本文所述公式计算,税后利润=[94.5%×2.2×12-1×12-(94.5%×2.2×12-1.3×1×12)×40%+(1.3×1×12+5.5%×2.2×12)×5%-0.3]×67%=6.54(亿元)。

如果该公司每平方米的售价降低了700元,为2.13万元/m²,其它条件不变。此时土地增值率为50%,则其适用土地增值税率由40%降至30%,速算扣除系数为0。其税后利润=[94.5%×2.13×12-1×12-(94.5%×2.13×12-1.3×1×12)×30%-0.3]×67%=6.22(亿元)。这个结果与该文作者一样。

用该作者计算出的利润5.4亿元与降价后的利润6.22亿元比,会发现降价后利润没有下降,反而上升了0.82亿元;但如果用本文所述公式计算出的利润6.54亿元与降价后的利润6.22亿元相比,却发现降价后利润没有上升,而是下降了0.32亿元。

从上面可以看出,在土地增值率临界点附近,并不普遍存在企业利润随着销售价格的上升而下降的现象。因此,在计算土地增值税时,只有在开发普通住宅时才存在一个土地增值率临界点(20%)附近企业利润反常变化的现象,其他情况下不存在这种现象。应该讲,土地增值率临界点附近企业利润异常变动的现象是个别现象,而不是普遍现象。■

(作者单位:江苏南通狄马房地产开发有限公司)

责任编辑 张智广

● 趣谈

买效率

老板为了提高效率,给工厂买了一个机器人。一个月后,机器人公司的代表访问工厂,却发现连机器人的包装都没有拆,仍放在生产线旁边。

他迷惑地问:“工厂为什么买机器人?”

老板回答:“为了提高效率。”

“那为什么不安装?”

“我对工人说,谁若偷懒,就用机器人换他,所以工人都很努力,效率提高了两倍。”■