

谈土地增值税的几个 税收政策及其会计处理

许玉红

(接上期)

二. 企业交纳土地增值税的会计处理

为了配合《条例》及其《实施细则》的贯彻实施,财政部以财会字(1995)15号文印发了“关于印发企业交纳土地增值税会计处理规定的通知”(以下简称“通知”)对企业交纳土地增值税的会计处理进行规范。

(一)适用范围

“通知”的适用范围与该税种的征税范围不同,土地增值税的征税范围,依照税法规定适用于一切单位和个人,包括企、事业单位、国家机关、社会团体以及其他组织和个人。而“通知”仅仅适用于各类企业,包括国有企业、集体企业、私营企业以及股份制企业、外商投资企业和外国企业。这些企业无论是主营房地产业务,还是兼营房地产业务或者为了现有固定资产的盘活,销售存量固定资产以及转让固定资产在建工程,只要有转让房地产的行为,都执行财政部印发的“通知”。

(二)会计科目的设置

土地增值税是新开征的税种。它是对企业有偿转让房地产取得收入的行为征收的一种税,因此,对新开征的税种需增设会计科目进行核算。“通知”中规定,交纳土地增值税的企业,应在“应交税金”科目下增设“应交土地增值税”明细科目,核算企业按规定应交纳的土地增值税。

企业在项目竣工结算前转让房地产取得的收入,由于涉及成本确定或其他原因,而无法计算土地增值税的,按税法规定可以预交土地增值税,待项目全部竣工、办理结算后再进行清算,多退少补。预交的土地增值税和清算时多退少补的土地增值税,也在“应交税金——应交土地增值税”科目核算。

(三)扣除项目金额在会计上的计算

土地增值税税额的计算,难点在于土地增值税扣除项目金额的计算,如果企业受让土地使用权后,集中开发建设一次性整体转让,还比较容易计算,但实际情

况是,企业成片取得土地使用权,分期分批开发建设,一部分一部分地转让,其开发成本费用如何计算、扣除,比较复杂。因此,要求房地产开发企业按照财政部印发的《房地产开发企业会计制度》的规定,将房地产开发建设过程中发生的各项成本,按成本核算对象进行归集,正确计算每一成本核算对象的全部成本和单位成本,同时要求企业设置“备查簿”,在“备查簿”中详细登记企业取得土地使用权时所支付的金额、开发土地和新建房及配套设施的成本、费用等资料,尽可能准确地提供应交土地增值税的扣除项目金额。非房地产开发企业,包括外商投资房地产企业、从事房地产业务的股份试点企业和对外经济合作企业,以及兼营房地产业务的各类企业,应参照《房地产开发企业会计制度》进行成本核算。

扣除项目金额的计算应注意一点,企业转让国有土地使用权连同地上建筑物及其附着物一并在“固定资产”科目核算的(指使用过的固定资产),其土地增值税扣除项目金额的计算,不能以“固定资产”科目的帐面价值或其净值计算扣除,应以政府批准设立的房地产评估机构评定的重置成本乘以成新度折扣率后的价格计算扣除。

(四)帐务处理

企业以出售或以其他方式有偿转让国有土地使用权、地上建筑物和其他附着物,按照税法规定计算交纳的土地增值税,应分别以下情况进行处理:

1、主营房地产业务的企业交纳土地增值税的帐务处理

主营房地产业务的企业,是指在企业的经营业务中,房地产业务是企业的主要经营业务,其经营收入在企业的经营收入中占有较大比重,并且直接影响着企业的经济效益。主营房地产业务的企业,不仅仅是指房地产开发企业,对于对外经济合作企业、股份试点企业和外商投资房地产企业等,如果在这些企业经营业务中,房地产业务是企业的主要经营业务,其收入占企

业全部营业收入的比重较大,并且直接影响着企业的经济效益,都属于主营房地产业务的企业。

交纳土地增值税的帐务处理比较简单,由于土地增值税是在转让房地产的流转环节征收,并且是为了取得当期营业收入而支付的费用、或者说付出的代价,因此,土地增值税应同营业税一样进行帐务处理,借记“经营税金及附加”(房地产开发企业)、“经营税金”(外商投资房地产企业)、“营业税金及附加”(股份制试点企业)、“营业税金”(对外经济合作企业)等科目,贷记“应交税金——应交土地增值税”科目。实际交纳土地增值税时,借记“应交税金——应交土地增值税”科目。贷记“银行存款”等科目”。

主营房地产业务的企业,转让房地产有以下几种形式,其具体帐务处理如下:

(1) 现货房地产销售

在现货房地产销售情况下,采用一次性收款、房地产移交使用、发票帐单提交买主、钱货两清的,应于房地产已经移交,发票结算帐单提交买主时作为销售实现,借记“银行存款”等科目,贷记“经营收入(房地产开发企业、外商投资房地产企业)、“营业收入”(股份制试点企业、对外经济合作企业)等科目。同时计算应由实现的营业收入负担的土地增值税,借记“经营税金及附加(房地产开发企业)、“经营税金”(外商投资房地产企业)、“营业税金及附加”(股份制试点企业)、“营业税金”(对外经济合作企业)等科目,贷记“应交税金——应交土地增值税”科目。

在现货房地产销售情况下,采用赊销、分期收款方式销售房地产的,应以合同规定的收款时间作为销售实现,分次结转收入。销售实现时,借记“银行存款”或“应收帐款”科目,贷记“经营收入”(房地产开发企业、外商投资房地产企业)、“营业收入”(股份制试点企业、对外经济合作企业)等科目;同时计算应由实现的营业收入负担的土地增值税,借记“经营税金及附加”(房地产开发企业)、“经营税金”(外商投资房地产企业)、“营业税金及附加”(股份制试点企业)、“营业税金”(对外经济合作企业)等科目,贷记“应交税金——应交土地增值税”科目。

(2) 商品房预售

按照《中华人民共和国城市房地产管理法》的规定,商品房可以预售。但应符合下列条件:

第一,已交付全部土地使用权出让金,取得土地使用权证书;

第二,持有建设工程规划许可证;

第三,按提供预售的商品房计算,投入开发建设的

资金达到总投资的25%以上,并已经确定工程进度和竣工交付日期;

第四,向县级以上人民政府房产管理部门办理预售登记,取得商品房预售许可证明。

商品房预售人应当按照国家有关规定将预售合同报县级以上人民政府房产管理部门和土地管理部门登记备案。

在商品房预售的情况下,商品房交付使用前采取一次性收款或分次收款的,收到购房款时借记“银行存款”科目,贷记“预收帐款”科目;按规定预交的土地增值税,借记“应交税金——应交土地增值税”科目,贷记“银行存款”等科目;待该商品房交付使用后,开出发票结算帐单交给买主时作为收入实现,借记“应收帐款”科目,贷记“经营收入”(房地产开发企业、外商投资房地产企业)、“营业收入”(股份制试点企业、对外经济合作企业)等科目;同时将“预收帐款”转入“应收帐款”科目,并同时计算由实现的营业收入负担的土地增值税,借记“经营税金及附加”(房地产开发企业)、“经营税金”(外商投资房地产企业)、“营业税金及附加”(股份制试点企业)、“营业税金”(对外经济合作企业)等科目,贷记“应交税金——应交土地增值税”科目。按照税法规定,该项目全部竣工、办理决算后进行清算,企业收到退回多交的土地增值税,借记“银行存款”等科目,贷记“应交税金——应交土地增值税”科目,补交的土地增值税作相反的会计分录。

例如:主营房地产业务的某房地产开发公司,投资开发一居住小区,该小区位置比较偏僻,开工时地价便宜,当该小区住宅建成销售时,附近兴建新的火车站,由于政府的投资和周围环境的改善,使该地区地价自然上涨,小区住宅商品房由原来的每平方米3000元上涨到每平米5000元,这时,该房地产开发公司销售10000平方米住宅,按每平方米5000元计算,共计售房款50000000元,该住宅每平方米实际成本2000元,共计成本20000000元。对于财务费用中的利息支出,由于该公司能够按转让房地产项目计算分摊并能够提供金融机构证明(利率没有超过银行同类同期贷款利率计算的金额),按规定允许据实扣除利息支出,企业实际发生利息支出200000元,其他房地产开发费用按规定计算可扣除1000000元(20000000×5%),营业税2500000元,城市维护建设税175000元,教育费附加75000元,要求计算土地增值税税额并进行会计处理。

(1) 计算土地增值税税额

第一步 确定扣除项目金额

扣除项目金额 = 开发土地和新建房及配套设施的成本
 $20\,000\,000 +$ 利息支出 $200\,000 +$ 其他房地产开发费用 $1\,000\,000 +$ 营业税 $2\,500\,000 +$ 城市维护建设税 $175\,000 +$ 教育费附加 $75\,000 +$ 加计 20% 扣除 $20\,000\,000 \times 20\% = 27\,950\,000$ (元)

第二步 计算增值额

增值额 = 房地产转让收入 - 扣除项目金额
 $= 50\,000\,000 - 27\,950\,000$
 $= 22\,050\,000$ (元)

第三步 计算增值额占扣除项目的比例

增值额占扣除项目的比例 = 增值额 ÷ 扣除项目金额 × 100%
 $= 22\,050\,000 \div 27\,950\,000 \times 100\% \approx 79\%$

第四步 计算土地增值税税额

按照《实施细则》的规定,增值额超过扣除项目金额 50%, 未超过扣除项目金额 100% 的,土地增值税税额 = 增值额 × 40% - 扣除项目金额 × 5%

土地增值税税额 = $22\,050\,000 \times 40\% - 27\,950\,000 \times 5\%$
 $= 8\,820\,000 - 1\,397\,500 = 7\,422\,500$ (元)

(2) 土地增值税的会计处理

计算应由当月营业收入负担的土地增值税

借: 经营税金及附加 7 422 500
 贷: 应交税金——应交土地增值税 7 422 500

实际交纳土地增值税时

借: 应交税金——应交土地增值税 7 422 500
 贷: 银行存款 7 422 500

2. 兼营房地产业务的企业转让房地产业务的帐务处理

兼营房地产业务的企业是指虽然经营房地产业务,但不是以此为主,而是兼营或附带经营房地产业务的企业。

兼营房地产业务的企业,转让房地产取得的收入,应由当期营业收入负担的土地增值税,应同营业税一样计入“其他业务支出”等科目。企业按规定计算出应交纳的土地增值税,借记“其他业务支出”科目,贷记“应交税金——应交土地增值税”科目,兼营房地产业务的企业如果执行的会计制度中没有设置“其他业务支出”科目,转让房地产应交纳的土地增值税,应同企业交纳营业税的帐务处理一样,计入相关科目,即金融企业记入“其他营业支出”科目,旅游、饮食服务企业、保险企业、股份制试点企业记入“营业税金及附加”科目,对外经济合作企业、外商投资租赁、旅游企业记入“营业税金”科目,运输(铁路)企业记入“内部供应和销售支出”科目,外商投资银行记入“其他营业税金”科目。

企业实际交纳土地增值税时,借记“应交税金——应交土地增值税”科目,贷记“银行存款”等科目。

3. 企业转让国有土地使用权连同地上建筑物及其附着物一并在“固定资产”科目核算的(指企业现有存量房地产的转让),其转让房地产取得的收入计入“固定资产清理”科目的贷方核算,应交纳的土地增值税计入“固定资产清理”科目的借方,借记“固定资产清理”科目,贷记“应交税金——应交土地增值税”科目。

企业转让国有土地使用权连同地上建筑物及其附着物一并在“在建工程”、“专项工程支出”或“固定资产购建支出”科目核算的,其转让房地产取得的收入,在“在建工程”、“专项工程支出”、“固定资产购建支出”科目的贷方核算,应交纳的土地增值税计入“在建工程”、“专项工程支出”或“固定资产购建支出”科目的借方,借记“在建工程”、“专项工程支出”或“固定资产购建支出”科目,贷记“应交税金——应交土地增值税”科目。

企业实际交纳土地增值税时,借记“应交税金——应交土地增值税”科目,贷记“银行存款”等科目。

例如,兼营房地产业务的某金融公司,利用 $12\,000\,000$ 元资金,按每平方米 $6\,000$ 元的价格购入一栋楼房的两层,共计 $2\,000$ 平方米,支付价款 $12\,000\,000$ 元,之后,该公司没有经过任何开发,以每平方米 $10\,000$ 元的价格出售,取得转让收入 $20\,000\,000$ 元,交纳营业税等流转税 $1\,090\,000$ 元,该公司既不能按转让房地产项目计算分摊利息支出,也不能提供金融机构证明。要求计算土地增值税税额并进行会计处理。

(1) 计算土地增值税税额

第一步 确定扣除项目金额

扣除项目金额 = 取得土地使用权所支付的金额
 $12\,000\,000 +$ 房地产开发费用 $12\,000\,000 \times 10\% +$ 与转让房地产有关的税金 $1\,090\,000 = 14\,290\,000$ (元)

第二步 计算增值额

增值额 = 房地产转让收入 - 扣除项目金额
 $= 20\,000\,000 - 14\,290\,000$
 $= 5\,710\,000$ (元)

第二步 计算增值额占扣除项目的比例

增值额占扣除项目的比例 = $5\,710\,000 \div 14\,290\,000 \approx 39\%$

第三步 计算土地增值税税额

按照《实施细则》的规定,增值额未超过扣除项目金额 50% 的,土地增值税税额 = 增值额 × 30%

土地增值税税额 = $5\,710\,000 \times 30\%$
 $= 1\,713\,000$ (元)

(2) 土地增值税的会计处理

计算应由当期营业收入负担的土地增值税

借: 其他营业收支 1 713 000

贷: 应交税金——应交土地增值税 1 713 000

实际交纳土地增值税时



有关我国《会计法》的几个问题

——纪念《会计法》施行十周年

杨时展

三

(六)具体说来《会计法》究竟在哪些方面对会计工作进行了规范

这个问题具体请看《会计法》第二、第三、第四各章及其他有关条文,本文只加摘引。

(1)在会计核算方面,规范了以下各点:

一、会计制度的规范。会计科目、会计凭证、帐簿、报表和其他会计资料,必须遵照国家统一的会计制度。并特别规定,必须保证会计资料的合法、真实、准确、完整。不得造假凭证、假帐簿、假报表。

二、会计事项的规范。

三、会计年度的规范。

四、记帐本位币的规范。

五、会计程序的规范。

六、会计档案保管的规范。

(2)在会计监督方面,规范了以下各点:

一、不真实、不合法的原始凭证不受理。

二、记载不准确,不完整的原始凭证,退回更正,补

充。

三、帐实不符的,按照规定手续,使它相符。

四、对违法的收支不 办理。

对违法的收支,首先应制止和纠正;制止和纠正无效,则以书面报告单位领导人,要求处理,否则,会计人员应承担 responsibility。

五、对严重损害国家和社会公众利益的,应向主管单位或财政、审计、税务机关报告,由他们负责处理。

六、各机关必须接受财务、审计、税务机关的监督,向组织如实提供会计凭证、帐表和其他会计资料及有关情况,不得拒绝、隐匿、谎报。

伪造、毁灭各种会计资料,利用假凭证及各种会计资料偷税或损害国家及公众利益的,由财政、审计、税务机关等追究责任。

(3)在会计机构和会计人员方面,规范了以下各点:

一、每个有条件的单位,都要根据需要,设置会计机构和会计人员,不具备条件的,可将帐目委托注册会

借:应交税金——应交土地增值税 1 713 000
贷:银行存款 1 713 000

3. 补交 1994 年度土地增值的会计处理

1993 年 12 月 13 日国务院发布了《中华人民共和国土地增值税暂行条例》,自 1994 年起施行,之后,财政部于 1995 年 1 月 27 日印发了《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》自发布之日起施行。按照《实施细则》关于“1994 年 1 月 1 日至本细则发布之日起期间的土地增值税参照本细则的规定计算征收。”的规

定,对于 1994 年转让房地产并取得收入没有交纳土地增值税的企业,应按规定补交。由于 1994 年年终已结帐,企业补交应由已实现的 1994 年经营损益负担的土地增值税,只有通过“以前年度损益调整”科目核算。补交的土地增值税,借记“以前年度损益调整”科目,贷记“应交税金——应交土地增值税”科目;实际补交时,借记“应交税金——应交土地增值税”科目,贷记“银行存款”等科目。

(作者单位:财政部会计司三处) 责任编辑 袁庚