房款2 000万元，预缴土地增值税80万元，当年达到土地增值税清算条件并清算，2019年12月土地增值税清算结束。2020年1月申报该房地产项目2019年清算应补缴土地增值税900万元。那么预缴的1 200万元与清算缴纳的900万元土地增值税应该在哪个年度税前扣除。笔者试图依据企业所得税法及相关规定来讨论土地增值税税前扣除问题。

清算应交的土地增值税900万元，在企业所得税前如何扣除有三种处理方式：

第一种方式：把900万元直接在清算年度即2019年企业所得税税前扣除。理由为土地增值税只有在2019年才可以确定计税依据金额、税率与应纳税额。

第二种方式：把900万元在2018年与2019年之间分摊。理由为房地产项目只在2018年、2019年才有营业收入。

第三种方式是2 100万元（预缴1 200万元与清算税款900万元）在2018年28 000万元、2019年2 000万元之间分摊。理由为房地产项目只在2018年、2019年才有营业收入，整个项目应缴土地增值税为预缴与清算税款的合计数。

笔者认为，第一种方式900万元补缴金额与2019年的营业收入不匹配，不符合税前扣除的收入相关性原则、权责发生制原则。

第二种方式有两个问题无法解决：一是900万元只是部分税款，而营业收入是整个房产项目，不符合税前扣除的收入相关性原则；二是税前扣除所对应的收入应该是企业所得税规定的营业收入而非会计收入。

第三种方式，比较合理。《国家税务总局 关于房地产开发企业土地增值税清算涉及企业所得税退税有关问题的公告》（国家税务总局公告2016年第81号，以下简称81号公告）对当年企业所得税汇算清缴出现亏损视有无后续开发项目做出了不同的税务处理规定：有其他后续开发项目的，该亏损应按照税法规定向以后年度结转，用以后年度所得弥补。没有后续开发项目的，可以按照该项目开发各年度实现的项目销售收入占整个项目销售收入总额的比例，在项目开发各年度进行分摊，计算出该项目由于土地增值税原因导致的项目开发各年度多缴或少缴的企业所得税税款，多退少补；但当年度已缴纳的企业所得税税款不足退税的，应作为亏损向以后年度结转，并调整以后年度的应纳税所得额。

但81号公告只规定了土地增值税清算当年企业所得税汇算清缴出现亏损如何税前扣除，没有规定清算当年企业所得税汇算清缴仍旧有应纳税所得额如何税前扣除。

假设本案例清算当年企业所得税汇算清缴后有应纳税所得额大于零，则不符合直接适用81号公告。81号公告有两个思路：按亏损且有后续项目的规定，土地增值税何时清算就何时在企业所得税前扣除；如按亏损且无后续项目的规定，按各年度确认的销售收入（营业收入）占比分摊土地增值税。笔者认为按各年度确认的销售收入（营业收入）占比分摊较合理，符合企业所得税法的相关性原则，与营业收入相关的税金扣除也符合权责发生制原则。

责任编辑　武献杰

图片新闻

注册会计师行业行政监管培训班在烟台举办

为进一步加强注册会计师行业行政监管，促进会计师事务所加强内部治理、提高审计质量，推动注册会计师行业高质量发展，2020年12月22日至23日，财政部在烟台举办注册会计师行业行政监管培训班。财政部会计司副司长王东出席开班式并讲话。培训班围绕贯彻落实《财政部 国资委 银保监会关于加强会计师事务所执业管理 切实提高审计质量的实施意见》、国际会计准则新变化新动态新趋势、会计工作如何适应新经济新业态发展趋势、推动会计现代服务业发展等进行了专题培训。国资委财务监管与运行评价局、证监会会计部、财政部有关司局以及全国各省级财政部门会计管理机构、部分会计师事务所的有关负责同志参加了培训。（本刊记者）

中国财政杂志社