

土地增值税自行清算 税前扣除问题探析

包关云 包卓群 徐波

摘要：企业自行清算土地增值税未经税务机关审核时该清算税款是否在企业所得税税前扣除，实务中存在争议。核心争议点在于土地增值税的税前扣除时机和条件。不允许扣除的观点认为税金不适用权责发生制原则，实缴税金才是企业所得税法的“发生”。笔者分析后认为，实缴税金只是履行纳税义务的时间，税款所属期才是纳税义务发生时间，且税金与成本、费用一样，在计算应纳税所得额时应遵循权责发生制原则。企业自行清算土地增值税应属“竣工结算清算”，补缴的税金为合理支出，应可按规定税前扣除。

关键词：税前扣除；土地增值税；所属期；相关性；清算

中图分类号：F235.91；D922.222；F812.42 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)05-0053-04

土地增值税的清算除要求清算与必清算外，还有“竣工结算清算”，即房地产项目在全竣工结算后取得收入时，即使未达到规定的清算条件，企业也可以根据土地增值税暂行条例及其实施细则规定自行进行清算。该清算税款是否允许税前扣除实务处理尚有争议。本文选取一起土地增值税在企业所得税税前扣除的司法案例，深入研讨土地增值税清算税款在企业所得税税前扣除的业务逻辑。需说明的是，《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）规定了由于土地增值税清算导致退还多缴企业所得税如何处理。

适用81号公告须同时符合两个条件：一是土地增值税清算税款大于预缴税款，即须补缴；二是将清算税款在清算当年税前扣除，导致企业当年出现亏损。本案例中企业清算土地增值税后当年未出现亏损，故不适用81号公告。

一、土地增值税税款税前扣除案例

2019年5月A市税务局对H房地产有限公司（以下简称H公司）2015年1月1日至2017年12月31日期间的纳税情况进行税务稽查，发现H公司土地增值税实际缴纳与计提不符。H公司在该期间按预征方式实际申报缴纳S房产项目的土地增值税金额与公

司在财务报表中计提的金额存在显著差异。公司在2016年和2017年计提的土地增值税金额远超实际缴纳金额，且超额计提的金额在当年企业所得税汇算清缴时已全额税前扣除。

A市税务局获悉S房产项目自2014年开始预售，2016年竣工交付确认收入，H公司计提土地增值税税额系未经税务机关确认自行清算税款，其中2016年计提税额50 000万元、2017年5 000万元。H公司S房产项目2019年已获得主管税务机关的核准清算通知书。A市税务局还查实2017年4月1日至2018年9月30日期间，H公司销售S房产项目应按照5%预征率申报缴纳土地增值税。因系统设置原因，H公司按照2%预征率申报缴纳，并于

基金项目：浙江省哲学社会科学重点研究基地重点项目“农村金融服务乡村振兴的内在机理、实施路径与水平测度：浙江例证”（20JDZD072）

作者简介：包关云，国家税务总局绍兴市柯桥区税务局；

包卓群，浙江树人学院，通讯作者；

徐波，浙江树人学院。

2018年11月14日申报补缴了预征率差3%的土地增值税4 800万元(补缴税款所属期2017年4月1日至2018年9月30日,其中补缴2017年度土地增值税2 800万元、2018年度土地增值税2 000万元)。但对2016年计提的50 000万元和2017年计提的5 000万元土地增值税是否允许在税前扣除有以下两种不同的观点。

(一)“允许扣除观”

S房产项目自2014年开始预售,2016年竣工交付确认收入,现尚未经土地增值税清算(指未经税务机关确认清算税款。据案情,税务机关稽查时企业已自行清算了土地增值税,即按“竣工结算清算”)。根据企业所得税法实施条例(以下简称实施条例)第九条规定,企业应纳税所得额的计算以权责发生制为原则。税法没有规定未实际缴纳的税金不能在计算应纳税所得额时扣除。土地增值税暂行条例及其实施细则规定计算的土地增值税税额(即按“竣工结算清算”)是实际发生的,在计算企业所得税应纳税所得额时扣除完全符合税法,不需作纳税调增。税务机关认定2017年实际缴纳S房产项目土地增值税3 000万元有误,遗漏了2018年补缴所属期为2017年度的土地增值税2 800万元。该补缴税款因系统设置原因,非H房地产公司主观故意所致。

(二)“不允许扣除观”

“不允许扣除观”认为,企业所得税法第八条所指实际发生的土地增值税税金,应为当期实际以预征方式缴纳入库的土地增值税金额,不应按照企业会计处理将计提的土地增值税进行税前扣除。主要理由为:

1.实缴税金才是企业所得税法的“发生”。H公司计提土地增值税的会

计处理正确,但不符企业所得税税前扣除的规定。虽然实施条例第九条规定了以权责发生制为原则计算企业的应纳税所得额,但该条款同时规定了例外条款,即国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。土地增值税的征缴管理确立了预征和清算的特别规定。在每一纳税年度预征土地增值税正是基于房产开发项目周期长,在未竣工结算前无法核算成本,也就不能精确计算土地增值税的立法考量。涉案的S房产项目尚未竣工结算,H公司实际也是采用预征方式缴纳土地增值税。预缴税金应当视为当期“实际”发生的税金。因实际发生的预征土地增值税税金与H公司自行所作会计处理在金额上不一致,A市税务局准予以当期预征的土地增值税税金确定税前扣除额,并要求对差额部分作出纳税调整,该做法既符合设立土地增值税预征制度的立法本意,也能体现税收效率原则。故H公司计提的土地增值税为“税金差异”,须作相应的纳税调整增加。

2.补缴的应预缴土地增值税不是“合理支出”,不得在应预缴年度扣除。“不允许扣除观”对企业所得税法第八条所称“实际发生”的税金存在不同理解,认为税金与企业经营性成本、费用性质迥异,必须依法在法定期限内缴纳,这是企业的刚性、法定义务。逾期欠缴税款本身属违法行为,不受法律保护,故对纳税期内已发生但未申报缴纳的税金,不能视其为企业所得税法第八条所定义的“合理”支出而准予税前扣除。H公司在2017年度未缴足土地增值税,直至2018年5月遭税务检查,税金仍处于欠缴状态。A市税务局未准予H公司2018年11月补缴所属期为2017年度的土地增值税在

2017年度税前扣除,并无不妥。

二、对“不允许扣除观”的分析

(一)费用与成本均适用权责发生制

在计算企业所得税应纳税所得额时,成本、费用、税金、损失及其他支出均是支出,应遵循同一扣除原则。“不允许扣除观”将税款所属期理解为税款实际缴纳期,对权责发生制的解释不符合企业所得税法规。

1.作为支出的费用与成本在扣除时性质一致。需要明确的是,在同一法律条文中,“费用”一词应当具有统一的含义。根据企业所得税法,支出被细分为成本、费用、税金、损失及其他支出等。将费用与成本、税金、损失及其他支出并列提及,意味着成本与费用、税金与费用之间的关系应是同等的。如果成本与费用是并列关系,则税金与费用也应是并列关系。如果实施条例第九条中的“费用”概念包含了成本,则逻辑上税金也应当被包含在“费用”中。“不允许扣除观”将成本与费用适用不同扣除原则的解释缺乏逻辑性和一致性,显得不够严谨。

2.费用在与收入对应时应作广义理解。在理解实施条例权责发生制原则的费用含义时应当采取广义的视角,将其视为企业所得税法第八条所称“支出”。这是因为收入与支出是一组相对应的概念,而狭义上的“费用”与收入并不完全对应。实施条例第九条权责发生制提到的“收入”,涵盖了企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的多种形式的收入,如销售货物收入、提供劳务收入等九类。与这些收入相对应的应是广义上的“费用”即“支出”,而非仅限于狭义的“费



图 / 戴国华

用”。因此在理解权责发生制时应充分考虑收入和支出的对应关系，避免对“费用”一词的狭义理解。

（二）“补缴”税金是合理支出

实施条例将合理的支出明确为符合生产经营活动常规、应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出。该处“合理”旨在规定该税款是否可以税前扣除，而非规定何时扣除为合理，何时扣除是以“实际发生时间”来规制。“不允许扣除观”认为“补缴”税金不是合理支出，即该税金在任何时候补缴都是不合理支出，不允许税前扣除。笔者赞同“不允许扣除观”有关税金必须依法在法定期限内缴纳的理解，但不认可将补缴纳税期内未缴纳税金直接视为“不合理支出”的观点，这不符企业所得税相关法规：

《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》（国家税务总局公告2012年第15号，以下简称15号公告）对企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税税前扣除而未扣除或者少扣除的支出，企业做出专项申报

及说明后，准予追补至该项目发生年度计算扣除，但追补确认期限不得超过5年。

《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告2011年第34号，以下简称34号公告）规定：企业当年度实际发生的相关成本、费用，由于各种原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证，企业在预缴季度所得税时，可暂按账面发生金额进行核算；但在汇算清缴时，应补充提供该成本、费用的有效凭证。

2018年发布的《企业所得税税前扣除凭证管理办法》（以下简称《凭证管理办法》）第六条规定，企业应在当年度企业所得税法规定的汇算清缴期结束前取得税前扣除凭证。第十三条至第十七条明确应当取得扣除凭证而未取得的可以去补开。当年度汇算清缴期结束后，企业自己发现应当取得而未取得或者取得不合规扣除凭证的，补开换开税前扣除凭证的期限为不超过5年，相应支出可以追补至该支出发生年度税前扣除。

可见，企业所得税法及其实施条例、15号公告、34号公告、《凭证管理

办法》及其他规范性文件均无“补缴税金”为不合理支出的规定，相反只要是以前年度实际发生的，即使是后续支付甚至是不支付，只要能取得发票等有效凭证就可在该支出发生年度税前扣除。故“不允许扣除观”认为补缴税金不是合理支出的观点不符合所得税法规定。从性质上分析，补缴的税金是计算应纳税所得额的合理支出。

（三）税款所属期不是实际缴纳期
“不允许扣除观”对实施条例第九条的“国务院财政、税务主管部门另有规定的除外”理解欠妥。该“另有规定”是指计算企业所得税应纳税所得额不按权责发生制，比如房地产企业收到预收款，还没有达到可以确认收入的权利，税务处理即要确认为计税收入；如成本及费用的支出兼顾实际支付与应支付，这些都违背了权责发生制原则。企业所得税法及其实施条例将其作为计算应纳税所得额的例外条款。具体到税金，该“另有规定”并非指土地增值税征缴管理的规定，而是指税法有无另行规定税金扣除原则，或明确规定税金不按权责发生制税前扣除。显而易见，税法并无此规定。

《土地增值税税源明细表》对税款所属期（时间）解释为项目预征开始的时间，截止日期是税务机关规定（通知）申报期限的最后一日（应清算项目达到清算条件起90天的最后一日/可清算项目税务机关通知书送达起90天的最后一日）。税款所属期即是纳税义务发生时间，而土地增值税的纳税义务发生时间是跨几个纳税年度的，并非“不允许扣除观”认为的缴纳时间。

三、土地增值税自行清算税款税前扣除分析

（一）土地增值税自行清算的合法

性分析

不同法规对土地增值税清算存在不同规定,这给税务处理带来一定的复杂性。土地增值税暂行条例实施细则第十五条明确了纳税人在房地产转让合同签订后七日内,需向税务机关申报纳税,并提交相关产权证书、买卖合同、评估报告等资料。对于频繁转让的纳税人,经税务机关同意,可定期申报纳税。此法条所涉纳税申报的税款不是预缴税款而是实际应纳税款。实施细则第十六条规定了如无法计算土地增值税的,纳税人可待项目全部竣工并完成结算后再进行土地增值税的清算工作,多退少补。该法条规定纳税人清算的条件是“全部竣工并完成结算后”,实务处理难以具体把握,缺失土地增值税清算的具体操作性规定问题,导致已竣工验收的房地产项目可能延迟土地增值税清算。

为规范及时清算,《财政部 国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》(财税[2006]21号,以下简称21号文)对清算条件进行了较为具体和明确的规定:已竣工验收的房地产项目,当转让的房地产建筑面积占整个项目比例达到85%以上时,税务机关有权要求纳税人进行土地增值税的清算。《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》(国税发[2006]187号,以下简称187号文)进一步补充和完善了土地增值税清算的相关规定,不仅增加了必清算条件,还将税务机关要求清算的条件从单一的建筑面积占比85%扩展到了四个条件。《土地增值税清算管理规程》(国税发[2009]91号,以下简称91号文)承继了187号文规定的“应清算与要求清算”条件,并进一步细化和补充相关规定,使得土地增值税清

算的规定更加全面和细致,有助于更好地规范纳税人的清算行为。

综合以上相关规定,土地增值税清算并不局限于要求清算与应清算两种情况,还包括纳税人主动进行的“竣工结算清算”,即可分为“竣工结算清算”与“条件清算”两大类。

一是按照土地增值税暂行条例及其实施细则规定,房产项目竣工结算后,即可进行土地增值税的清算,即“竣工结算清算”(主动清算)。这种方式下,企业在项目竣工并完成相关结算后自行进行土地增值税的清算并计提相应税款。

二是根据21号文、91号文以及187号文规定,房地产企业在满足特定的清算条件后需要进行土地增值税的清算,即“条件清算”。这些条件包括项目的销售进度、开发完成度等。企业在达到条件后进行清算并报税务机关审核。“条件清算”进一步细分为税务机关要求清算和应清算两种情况。要求清算通常是税务机关在发现纳税人存在应税行为但未主动申报清算时采取的措施;应清算是指当满足一定条件时,纳税人必须进行的清算行为。

案例中,S房产项目已在2016年交房,在2016年前必定已竣工结算。H公司对已经竣工验收并交房的房地产项目在2016年12月已经确认了收入,自行清算土地增值税完全符合税法规定。该清算属于“竣工结算清算”。将土地增值税清算税款按年度确认收入占比在2016年、2017年两个纳税年度“税金及附加”核算,符合土地增值税暂行条例及其实施细则的规定,也没有违背21号文等一系列文件及时清算的条件。

(二)自行清算土地增值税应按权责发生制税前扣除

土地增值税预征制度不影响税前扣除。从土地增值税视角,预征只是针对土地增值税的征缴入库制度,不涉及规定税金在企业所得税税前扣除问题。从企业所得税视角,也不存在土地增值税预征制度的建立影响税金在企业所得税税前扣除的规定。也就是说,土地增值税预征制度并不影响其如何在企业所得税税前扣除。税款的缴纳不是纳税义务的发生或实现,而是履行法定义务行为。缴纳是纳税义务发生后,纳税人履行法定金钱交付国家义务的行为。预缴只是缴纳的一种行为,并非是确定纳税义务。

允许支出在税前扣除必须以缴纳或支付款项为条件不是所得税扣除规则。税法只对工资薪金支出作了特殊规定,必须支付才能在税前扣除。除此以外的正常支出没有将支付作为税前扣除的条件。这从28号公告、34号公告可验证,上述公告只规定了支出税前扣除需取得合法扣除凭证,而非取得支付款项的证据。只有在取不到合法有效凭证时,才可用非现金支付的凭证作为支出的必要证据之一。后续确实无法支付或无须支付的支出再计入企业的应纳税所得额。

本案例中,税法没有对企业竣工结算清算税款不得税前扣除的禁止性规定,也没有规定只有经过税务机关审核的清算税款才允许税前扣除。企业所得税法第二十一条规定,会计处理办法与税法规定不一致的,依照企业所得税规定计算。则如会计处理办法有规定但税法没有规定的,应依照会计处理计算而无须纳税调整。因此,H公司S房产项目计提且未实际缴纳的

的土地增值税部分应允许在所属年度的应纳税所得额前扣除。■

责任编辑 林荣森