

房地产开发企业土地增值税清算财税处理探析

李婷

(日照新东港置业有限公司, 山东 日照 276800)

【摘要】为提高我国房地产企业在土地增值税清算中的财税处理能力, 本文以“查帐”方式为例, 探讨了土地增值税清算中的财税处理方法。本文通过对清盘应付税款的测算, 分别设定了预提与清盘应付税款的会计处理程序。在实际操作过程中, 必须严格按照财税处理的关键点来进行清算工作, 这样才能保证处理结果与预设目标相吻合。因此, 这种清算方式可以被用作企业其他项目土地增值税清算计划设计的参考。

【关键词】清算财税处理; 土地增值税; 查账征收

土地增值税是对获取增加收益的人士或者机构所征收的一种税务负担, 这部分费用和地面建筑物的所有权以及国家领土的使用权息息相关, 因为它们直接影响到地产开发商是否有权利去开发一片区域。在这个过程中, 增值税结算财务管理是一个关键环节, 正确且精确地计算出需要缴纳的税款并且运用适当的会计策略来处理这些问题, 这是目前有待解决的问题。土地增值税的收取一般分为两类: 一是针对特定状况下的固定税率征收, 二是普遍适用的按实收据计量征收。然而, 现阶段关于第二种即按照实际收据计量的结算财政管理的优化仍有很多进步的空间, 所以本篇文章对此做了详细的研究。

一、房地产开发企业土地增值税清算的发展阶段

土地增值税是指转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的单位或个人, 减除法定扣除项目金额后的增值额, 作为计税依据并向国家缴纳税赋。在我国, 实行“以人为本”的改革开放以来, 我国已经取得了一定的成效。在我国, 土地增值税的征收率为普通纳税人, 但在某些特定的情形下, 则应按规定的税率计算。文章对房地产开发公司在进行土地增值税清算时应注意的几个问题进行了讨论。

进入 90 年代以来, 我国南部的部分城市出现了大量的房地产公司。在这种不断快速增长的环境中, 房地产业也显露出了许多突出的问题, 特别是各类投机性买卖行为, 这使得房地产开发公司的土地升值收益受到了影响, 同时也对社会经济的正常进步造成了影响。为了改变这种状况, 国家已经出台了相应的政策。基于此, 依据地产市场状况的变动, 我们对于土地增值税计算标准的修订已经历经数次修改。起初这是一种初期免征税收策略, 那时我国刚启动了针对地产行业的宏观控制, 同时也是土地增值税收取的第一步, 面临诸多挑战和困难, 因此最初并未实行结算。随着政府方针的转变, 地产业迅速发展起来, 到了 2000 年, 政府给予地产业的优惠措施也被取消。在优惠政策完

成之后, 全国第一次对土地增值税进行了清理。随着我国经济政策的持续优化与完善, 以及经济实力的增强, 房地产业已经形成了一个相对有利的发展环境。房地产公司在这一领域的投资金额加大, 为改善不稳定的房价状况, 国家税务总局发布了有关文件。第三个阶段, 就是最艰难的阶段。虽然经过了清盘之后, 情况有所好转, 但是想要把房价控制在一个合理的范围内, 还是很难。对于土地增值税的清理, 政府的态度也不够坚决。这一系列的问题, 造成了对土地增值税的清算工作的严重影响, 从而影响了房地产企业的清算工作的有效和顺利进行。

二、土地增值税清算方法

本文通过一个具体的案例, 对我国的土地增值税进行了探讨。按照不同阶段, 我们将清理过程分成两大步骤: 一个是预测阶段, 另一个是清理阶段。在这个预测阶段中, 主要处理的是那些未达到清理标准的项目, 其通过出售所得收益而产生的相关增值税会被计入这个预测的土地增值税里。这种增值税的具体金额并不是恒定的, 只有当整个项目完结后才可以计算出具体数字并作调整, 因此我们需要采用一种多进少出的管理策略以保证调控效果。相对来说, 在清算期的增值税比较明确, 体现在工程竣工后对土地增值税的核算。在工程完工前, 工程造价难以精确计算, 因此, 对这一类数据进行结算, 缺乏充分的基础。在具体操作过程中, 要严格遵守国家土地增值税的管理办法, 如实填报申报表, 并做好税款的清缴。

三、土地增值税清算财税处理中的重点问题

(一) 重视会计核算基础工作

在会计核算中, 基础工作对土地增值税的清算工作有一定的影响, 在整个工作过程中, 会计工作是不可逆的, 因此, 要想确保土地增值税清算工作中所获得的数据是准确的, 就必须在成本管理的细节处展开相应的工作, 全面考虑土地增值税的各项问题, 并针对问题进行严格的控制。

（二）准确计算清算项目收入和成本

在结算项目费用时，主要考虑了如下几点：

1. 审核房屋拆迁补偿费的支出，确保其符合国家的房屋拆迁审批文件，实施房屋拆迁的企业必须与被拆迁人签署房屋拆迁补偿协议，并提供房屋补偿款的签字凭证。

2. 对房地产公司在工程完成之后扣留的质量保证金展开审核工作，一旦出现建筑公司没有为房地产开发公司在上述质量保证方面开立发票，则不能扣减。

3. 若房地产开发公司将预售证书评估费和交易费计入开发成本，则需将其扣除后计入开发成本。

4. 样板间装修费，样板间在销售的商品里，可以扣除，单独建设的样板间装修费用计入销售费用。

（三）开发前房产建设之初

一般来讲，征收的范围较为宽泛，但是，征收的范围也是有一定的限制的，不包括土地使用权、不动产等。因此，在项目建设过程中，一般都要经过规划和发展，这样才能制定出一个科学、高效的住房建设计划。从这一点来看，土地增值税并不包括在开发之前的闲置成本。在开发使用的过程中，要从多个方面进行分析，需要进行论证和评估，在企业的创建过程中，所涉项目的开发成本往往比较模糊。因此，在施工初期，必须对以上两个环节进行彻底的区分。

（四）建设中：房地产项目具体建设阶段

如果计算环节与要求不一致，则必然无法获得免征的待遇。因此，在对土地增值税进行会计处理的全过程中，必须采用科学的会计处理方法，以减少土地增值税的支出。从业务的角度分析，进入到销售价格的过程中，就必须将交费费用、节税收益等问题进行最大程度的分析。为了避免清算后期的经济变化，一定要在会计处理期间前提提税。因为与扣除项目相比，土地增值税一定要有与之相对应的凭证做后盾，因此一定要对其进行严格、仔细的处理。

（五）建设后管理

土地增值税的扣除，受到了竣工后利息费用处理方式的影响，因此，在土地增值税扣除项目选择阶段，一定要筛选出一套科学的计算方案，这样才可以精确、高效地做好核算工作，尤其是在利息核算处理上，核算非常重要。房地产项目完工后，开发商一般都有较好的处置方案，可以根据不同的项目类型进行针对性的处置，因此，土地增值税的准确性受到很大的影响。在这个时候，房地产企业要制定好自己的发展战略，在工程完成之后，要处理好土地增值税缴纳事宜。在缴纳的时候，会出现缴纳费和土地增值税都很高的状况，因此，良好的清算控制是非常重要的。

四、土地增值税清算应缴税额

（一）计算指标

根据土地增值税清算标准，应缴税额计算涉及的

指标有扣除项目、增值额、增值率及税率的确定、应纳税额，按先后次序依次计算，最后得出增值税应纳税额。

（二）计算方法

1. 在确定扣除项额度时，应先确定其扣除项，例如，以土地使用权转用的建筑物或新造的住房为例，应核算以下几项：（1）为取得土地保有而需要支付的成本；（2）不动产转移所引起的税费；（3）房地产开发成本；（4）第1项与3项总和的20%。

2. 增值额的计算，首先要弄清楚扣除项目金额和收入金额这两个参数的值，然后通过这两个参数的差异，得出增值额的值。

3. 增值比率与税率，以增值比率除以已扣减之数额，所得之运算值即为增值比率。在税率的确定上，我们采取了超率累进税率，在计算时，土地增值税实行四级超率累进税率：增值额未超过50%的部分税率为30%，增值额超过扣除项目金额的50%未超过项目扣除金额的100%税率为40%，增值额超过扣除项目金额的100%未超过项目扣除金额的200%税率为50%，增值额超过200%的部分税率为60%进行计算。

4. 根据上述3个指标的计算结果，采用下列公式，对应税所得金额进行计算：

应纳税额 = 税率 × 增值额 - 速算扣除系数 × 扣除项目金额

五、基于土地增值税清算的会计处理

（一）预缴会计处理

该部分的会计处理工作是以当期预收款和销售收入为基础的，使用这两个数值，来计算应预付的土地增值税。其中，所使用的计算方式是将应收账款和销售收入的相关数据与应收账款比率作乘法运算。在核算期内，应根据实际状况，确定最终税率。例如：Y房地产开发公司在A住房建设项目中，在2020年第三季度进行了销售，取得了7580万元的收入，根据统计，其在2020年10月1日的“预收账款”账户余额为800万元，在当年12月31日，其“预收账款”账户余额为4780万元。在2021年三月底，公司的“预收账款”账户中有一千五百八十万元的结余，这一年的一季度，公司的销售额达到了五千三百七十万。土地增值税相应的预征率为1%，则对该项目的预缴土地增值税的会计处理工作为：

1. 2020年第四季度土地增值税应预缴金额计算：可按照以下方法计算土地增值税预征计征依据：土地增值税预征的计征依据 = 预收款 - 应预缴增值税税款。

$[(4780-800)-(4780-800)/1.09 \times 0.03] \times 0.01 = 38.70$

在此基础上，采取以下会计处理：

借：应交税费—应交土地增值税，

贷：银行存款，

2. 下一个阶段需要处理的是2021年第一季度所

需缴纳的土地增值税，采用的会计处理方法如下：

$[(5370 - 4780) - (5370 - 4780)/1.09 \times 0.03] \times 0.01 = 5.74$

借：应交税费—应交土地增值税

贷：银行存款

3. 下一个阶段需要处理的是 2021 年第一季度交房结转预缴土地增值税，在此基础上，采取以下会计处理：

借：税金及附加—土地增值税

贷：应交税费—应交土地增值税。

4. 2020 年第四季度土地增值税应预缴金额计算。

在此基础上，采取以下会计处理：

借：营业税金及附加

待摊税费金额

贷：应交税费—应交土地增值税

（二）清算会计处理

1. 差值为正数，即需要补缴土地增值税。该条件下的会计处理如下：

借：营业税金及附加金额

贷：应交税费—应交土地增值税

2. 差值为负数，即需要申请退税。该条件下的会计处理如下：

借：应交税费—应交土地增值税

贷：营业税金及附加金额

当公司收到退还税款时，需要采取以下会计处理：

借：银行存款

贷：应交税费—应交土地增值税

按照上述会计处理方法统计相关参数数值，根据计算结果，做好项目清算工作。

六、案例分析

本文以一个房地产建设工程为案例，探讨了该工程在土地增值税制上的税务处理，并分析了其税务处理的效果。本工程分两期施工，分第一期施工和第二期施工。

（一）会计处理方法

整理项目的会计信息，确定建筑工程收益、土地开发费用以及获取土地使用权所需花费。接着利用会计处理公式来计算转让房产所带来的税款、由于土地开发而产生的成本和其他额外扣除项。据此，计算出扣减总额。接下来，需要计算增值金额与扣除项目的比例。然后根据这些计算出的快速扣除数和适用税率，我们可以得到应该征收土地增值税的金额。然后，再减去已拖欠的土地增值税的数额，就可以获得应得的退税额。

依据本研究提倡的土地增值税结算财务税务策略，对所收集的数据做了详细分析，从而得到了一期建设与二期建设的增值金额、需要缴纳的土地增值税及需补充或退款的款项等关键数据。在此基础上，通过对房地产开发成本、购买土地所需花费的具体数字

进行汇总后，按照我们在文章里给出的公式，计算出了交易房产带来的税收、地产开发过程中的开销及其他扣减项目的具体数值。在获得了这一部分的值之后，将剩下的值进行了统计，从而使结算信息更加完整。

（二）土地增值税清算财税处理要点

1. 加强会计核算基础工作的部署。在进行清算财税处理工作之前，对财务费用、管理费用、主营业务收入、开发成本等进行分类，要确保清算结果的准确性，就一定要对这些数据进行认真的检查，同时运用统计分析的方法，获得基本的财务数值报表的统计结果。除此之外，在进行这一工作的过程中，还必须考虑到几个可能出现的问题。我们可以从过去的工作中，总结出几个常见的会计问题和解决办法，以此来进行增值税的清算工作。

2. 对清盘事项进行清晰的分类。在进行清理工作时，要根据工程的类别进行清理。当前，我国房地产市场的清理项目类型包括三大类：以使用性质为基础的开发项目、以分期开发为基础的开发项目和以初次开发为基础的开发项目。按其所属类别，确定其清算基准，并进行相应的数值计算。

（三）处理效果分析

将这种土地增值税的税务和税务处理方法运用于该项目，所得的税务和税务处理结果更加精确。通过核实并记录分配详细清单，我们能清晰地划定清理项目的界限，同时确保清理数据的准确度不超过 1%，符合清理财务税务处理的精确要求。另外，在清理过程中的诸多难题，可以在预先阶段设定对应策略来应对，这样大大提高了清理工作的运行效能。

七、总结

文章结合我国房地产企业的实际情况，探讨了我国房地产企业在进行土地增值税清算时应注意的几个问题。着重对土地增值税清算应缴税额的计算进行了探讨，并对各项财务指标进行了相应的设置，然后，将增值税的清缴分为预缴阶段和清缴阶段。根据工程结算准则，制定分两期会计处理办法。在实例研究中，应用文中所述的核算方法，对结账后的财务报表进行了核算，其结果与真实数据的比较，误差小于 1%。因此，本文所述的清理方法，为我国土地增值税清理提供了有益的借鉴。

参考文献：

- [1] 赵静. 贵州省土地增值税征管中的清算问题与对策研究 [J]. 贵州大学. 2015.22-23
- [2] 宋志利. 浅谈房地产开发企业土地增值税和企业所得税汇算清缴的差异性 [J]. 福建质量管理. 2018,(24).33-34
- [3] 范亮. 房地产开发企业土地增值税清算的财税处理 [J]. 中国房地产业. 2020,(2).44-45