由会计视角分析房企土地增值税“欠税”争议

刘泉军（博士）

（中国青年政治学院经济管理学院　北京　100089）

【摘要】去年年底，有关房地产企业土地增值税的“欠税”争议一度成为热点话题。本文从会计视角来探讨这一问题，首先阐述了房地产企业土地增值税的会计核算内容，然后针对几家具有代表性的房地产上市公司分析了其土地增值税的列报与披露，最后辨析了几种容易引起混淆的认识，以消除歧义、澄清认识。

【关键词】土地增值税　欠税　房地产企业

2013年11月24日，央视《每周质量报告》报道：2005年至2012年8年间，45家知名房地产开发企业应缴而未缴的土地增值税总额超过3.8万亿元。一石激起千层浪，相关房地产企业纷纷发布公告予以反击。2013年12月30日，央视跟踪报道，地产龙头企业万科在吉林市、广州市的数个项目已达清缴土地增值税的条件，但企业并未主动申报，而当地税务主管部门也并未要求企业清缴，万科应缴而未缴的土地增值税达到44.34亿元人民币。万科立即发布澄清公告称：报道涉及的四个项目，均不属于“应进行土地增值税清算”的情况。

到底孰是孰非，房地产企业到底有没有欠缴土地增值税？要想回答这个问题，首先要明确房地产企业是如何核算土地增值税的，税法又是如何规定的，在此基础上再来探讨欠税争议才能澄清认识、明晰事物本来面目。

一、房地产企业土地增值税的会计核算

由于房地产开发行业的特殊性，在房屋开发过程中企业先获得对客户的预售款，待建筑物竣工验收合格后再结算收入。《土地增值税暂行条例实施细则》第十六条规定：“纳税人在项目全部竣工结算前转让房地产取得的收入，可以预征土地增值税，待该项目全部竣工、办理结算后再进行清算，多退少补。”会计处理主要涉及以下几个方面的内容：预缴土地增值税的核算、计提和预提土地增值税的核算、汇算清缴土地增值税的核算。关于土地增值税核算的规范，财政部仅在1995年发布过《关于印发企业缴纳土地增值税会计处理规定的通知》（财会字[1995]15号），但时过境迁，该文件的有些内容已经过时了，还有一些核算内容未涉及。会计实务中对于土地增值税的核算并没有统一的处理方式，本文根据现行企业会计准则与税法的有关规定进行探讨。

1. 预缴土地增值税的核算。房地产企业收到预收款项时，不能确认收入，会计处理为：借：银行存款；贷：预收账款。对于预收款，需要预缴土地增值税，预缴税款时，借：应交税费——应交土地增值税；贷：银行存款。此时，由于收入未能确认，不能将预缴的税金计入当期损益。

2. 计提和预提土地增值税的核算。预收款项确认为收入时，借：预收账款；贷：主营业务收入。同时，对已缴纳的税金，计提土地增值税并计入当期损益，借：营业税金及附加；贷：应交税费——应交土地增值税。

土地增值税是取得预收款时先预缴税金，清算时再汇算清缴、多退少补。根据权责发生制原则和收入与费用配比原则，企业还需要预提一定金额的土地增值税，以避免低估费用和负债、高估利润。计提该部分税金时，借：营业税金及附加；贷：其他应付款——预提土地增值税。此处不宜贷记“应交税费——应交土地增值税”科目，因为从税法角度讲，纳税义务还没有发生，计入应交税费易引起误解。

本文对计提与预提做了区分，计提是根据预缴的税款提取的土地增值税，预提是对超过预缴税款部分提取的土地增值税，实务中计提与预提往往混用。

3. 汇算清缴土地增值税的核算。汇算清缴土地增值税时，如果总税款大于计提和预提数，则对于其差额，借记“营业税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目，同时，借记“其他应付款——预提土地增值税”科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目；如果总税款大于计提和预提数，则对于其差额，借记“应交税费——应交土地增值税”科目，贷记“营业外收入”科目，同时，借记“其他应付款——预提土地增值税”科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目。实际补交税款时，借记“应交税费——应交土地增值税”科目，贷记“银行存款”科目。

4. 确认递延所得税资产。房地产企业预提土地增值税后计入其他应付款，但在当年计征所得税时不允许税前扣除，这就造成了其他应付款账面价值与计税基础的不一致，形成可抵扣暂时性差异，从而需要确认相应的递延所得税资产。此时，会计处理为：借：递延所得税资产；贷：所得税费用——递延所得税费用。

二、典型房地产企业土地增值税的列报与披露

笔者特地查阅了五家具有代表性的A股上市房地产开发企业（分别是万科地产、招商地产、保利地产、金地地产与华远地产）2012年的年报，对其中涉及土地增值税的内容进行整理归纳。

1. 土地增值税的列报与披露政策。

（1）预缴土地增值税的列报。万科地产与华远地产将预缴的土地增值税作为一项预付款项，在资产负债表中以“预付款项”列报，招商地产与金地地产以“其他流动资产”列报，保利地产在“应交税费”中以负数列报。

（2）预提土地增值税的列报。万科地产、金地地产与华远地产将预提的土地增值税作为一项应付款项，在资产负债表中以“其他应付款”列报，招商地产以“其他流动负债”列报，保利地产未预提土地增值税。

（3）是否确认递延所得税资产。预提土地增值税的房地产企业会产生可抵扣暂时性差异，从而需要确认一项递延所得税资产，如万科地产、招商地产、金地地产与华远地产；未预提土地增值税的企业不会产生暂时性差异，从而也就不需要确认递延所得税资产，如保利地产。

（4）土地增值税会计政策的披露。万科地产、招商地产与华远地产对土地增值税的会计政策做出了较为明确的披露，如招商地产披露如下：“本集团对于房产竣工结算前预收的售房款按照法定的预征比例预缴土地增值税并计入其他流动资产。在房产竣工结算后，按照转让房地产取得的收入减去法定扣除项目后得出的增值额和相应的税率计算实际应缴纳的土地增值税，在抵减了相应的预缴金额后计入其他流动负债。”金地地产有所披露但不够明确，保利地产未予披露。

表 1　五家房地产企业土地增值税的列报与披露政策

	万科地产	招商地产	保利地产	金地地产	华远地产
预付税金的列报项目	预付款项	其他流动资产	应交税费（负数列示）	其他流动资产	预付款项
预提税金的列报项目	其他应付款	其他流动负债	未预提	其他应付款	其他应付款
是否确认递延所得税资产	是	是	否	是	是
会计政策的披露	有，较明确		无	有，较明确	有，不够明确

注：华远地产的预付税金与预提税金的列报未明确提及，以上结果系笔者推测得出。

2. 土地增值税相关项目的金额。万科地产等五家房地产上市公司与土地增值税相关项目的金额汇总后，列示于表2中。

表 2　房地产企业土地增值税相关项目的金额　单位：万元

	万科地产	招商地产	保利地产	金地地产	华远地产
预付的土地增值税		52 674			
预提的土地增值税	443 490	420 577	0	254 806	
应交的土地增值税	141 297	22 864	－632 87	6770	54 966
营业税金——土地增值税	465 996	282 362	384010	114 771	36 311
可抵扣暂时性差异	443 490	365 613	0	71 544	3 060
递延所得税资产	110 776	91 403	0	17 886	765

注：其中的可抵扣暂时性差异与递延所得税资产仅指与预提土地增值税相关的金额。

对于预付的土地增值税，只有招商地产做了明确披露，金额为5.27亿元。对于预提的土地增值税，万科地产预提了44.35亿元，招商地产预提了42.06亿元，金地地产预提了25.48亿元，这正是央视所曝光的欠税金额，华远地产没有披露具体金额，保利地产没有预提土地增值税。对于应交的土地增值税，万科地产最多，金额为14.13亿元；金地地产较少，金额为6 770万元；保利地产为负数，金额为负的6.33亿元，其原因在于保利地产将预缴的土地增值税记入了“应交税费”账户的借方，应交与预缴相抵后为净预缴。对于计入营业税金及附加的土地增值税，万科地产最多，为46.60亿元；其次为保利地产，为38.40亿元；最少的为华远地产，为3.63亿元。对于预提增值税形成的可抵扣暂时性差异，万科最多，为44.35亿元，与预提的土地增值税金额相等；其次为招商地产与金地地产，其金额均低于预提的土地增值税；华远地产较少；保利地产没有此项差异。对于因预提土地增值税而确认的递延所得税资产，万科最多，为11.08亿元；其次为招商地产与金地地产；华远地产较少；保利地产未予以确认。

三、几种易混淆的认识

上文从会计的角度明确了土地增值税相关会计核算及信息列报与披露情况。下面再结合会计与税法的有关规定，辨析几种易混淆的认识，以消除分歧。

1. “预提税金”不等于“应交税金”。在会计核算上，企业根据《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）及其他有关规定，计提土地增值税，并计入当期损益。这是根据权责发生制和收入费用配比原则做出的会计处理，也体现了稳健的会计核算要求。在会计核算上，大多数房地产企业也没有将预提的土地增值税记入“应交税费”账户，而是将其记入了“其他应付款”等账户。所以，在会计核算上“预提税金”与“应交税金”是有

区别的，不能等同视之。

2. “应交税金”不等于“欠税”。企业必须按照国家规定履行纳税义务，对其经营所得依法缴纳各种税金。这些应缴税金应按照权责发生制原则进行确认、计提，在尚未缴纳之前暂时留在企业，形成一项负债，即应交税金。在纳税义务发生后，企业根据税法规定一般先进行纳税申报，再根据税法规定或税务机关的安排实际缴纳税款。从会计核算上来说，一般是这样的，应交税金确认在前，实际缴纳税款在后。

根据《欠税公告办法（试行）》（国家税务总局2004年第9号令）的规定：“欠税是指纳税人超过税收法律、行政法规规定的期限或者纳税人超过税务机关依照税收法律、行政法规规定确定的纳税期限未缴纳的税款，包括：①办理纳税申报后，纳税人未在税款缴纳期限内缴纳的税款；②经批准延期缴纳的税款期限已满，纳税人未在税款缴纳期限内缴纳的税款；③税务检查已查定纳税人的应补税额，纳税人未在税款缴纳期限内缴纳的税款；④税务机关根据《税收征收管理法》第二十七条、第三十五条核定纳税人的应纳税额，纳税人未在税款缴纳期限内缴纳的税款。” 在企业账面上，“应交税金”科目期末是有余额的，即使有较大的期末金额，也不能认定企业有拖欠税款的行为。所以，“应交税金”不等于“欠税”。

由以上分析可以得出，“预提税金”与“欠税”完全是两个概念，根本不能混为一谈。否则，就会产生错误认识：预提了土地增值税就欠税了，没有预提的就不欠税，这从道理上讲不通。央视报道中所谓的欠缴3.8万亿元土地增值税就是如此分析得出的，万科地产、招商地产、金地地产、华远地产由于预提土地增值税而欠缴税款了，保利地产由于没有预提土地增值税就不在曝光的名单中。

3. 计提土地增值税不会少缴企业所得税。有人质疑万科计提土地增值税准备金，可能导致少报税前利润、少交企业所得税，又不在利润中做扣除，涉嫌虚增利润，达到所谓“两头占便宜”的目的。这实际上是一种误解，是一种非会计专业人士的主观认识。实际上，计提土地增值税准备金是会计准则的要求，在企业财务报表上必须计入当期损益从而减少当期利润；而税务机关在核收企业所得税时，并不允许这一准备金在税前扣除，不会导致企业少交或迟交企业所得税。这从招商地产的会计报表附注中就可以得到相关的说明，“在计算本年所得税费用时，本集团根据各子公司所属地区的相关规定进行相应的应纳税所得额调整”。

4. “可以清算”不等于“应当清算”。根据国税发[2006]187号文件和2009年国家税务总局出台的《土地增值税清算管理规程》，土地增值税清算条件分为两类：一是纳税人应该进行清算的条件，包括房地产开发项目全部竣工、完成销售的；整体转让未竣工决算房地产开发项目的；直接转让土地使用权的。二是主管税务机关可以要求纳税人进行清算的条件，包括已竣工验收的房地产开发项目，已转让的房地产建筑面积占整个项目可售建筑面积的比例在85%以上，或该比例虽未超过85%，但剩余可售建筑面积已经出租或自用的；取得销售（预售）许可证满三年仍未销售完毕的；纳税人申请注销税务登记但未办理土地增值税清算手续的；省（自治区、直辖市、计划单列市）税务机关规定的其他情况。

“应当清算”与“可以清算”是有严格区别的。“应当清算”是必须要进行清算，否则就会有欠税嫌疑；“可以清算”是税法赋予税务机关的一种裁量权，税务机关根据实际情况在房地产企业满足“可以清算”条件时确定何时进行清算。税法如此规定的目的主要有两个：一是防止主观故意拖延清算行为的发生，例如某些房地产企业故意留几套房不销售，有意拖延清算，规定销售比例达到85%就可以要求进行清算，实际上这是把权力交给地方税务机关，在征缴中可以进行裁断，做到税款应收尽收；二是从征税、纳税成本的角度，尽量使成本最小化。如果房地产企业销售比例达到85%或某一更高的比例（比如95%）就强制性要求清算，这可能会增加征税、纳税双方的成本。因为在项目没有完全结束之前，进行清算的数字有预估的成分，不可能准确无误，等项目正式结束时税务机关还需要对项目再进行一次清算，从而要对前面的清算结果进行调整。从地方税务机关角度看，实际上增加了自己的工作量，提高了征税的成本；从房地产企业角度看，也增加了纳税成本。所以在实务操作中，很多地方税务部门为了避免重复清算，都是等项目结束之后一次清算。例如，广州地税部门针对媒体对万科柏悦湾和万科金域蓝湾项目销售比例高于85%没有清算的质疑时，做出如下解释：“虽然销售比例较高，但是由于两个项目成本、费用并未结算完毕，无法合理界定计税成本，按照政策规定可以暂不进行清算，待企业达到应清算条件时再要求纳税人进行清算”。

总之，从会计的视角看，万科等房地产企业对土地增值税的会计处理是符合企业会计准则的，对土地增值税的预提是恰当的，也不存在少缴所得税的问题，所谓的“欠税”是一种误解误读。当然，由于土地增值税先天设计的不足，房地产企业存在纳税筹划的主观动机，加之地方政府对土地财政的依赖和地方税务机关征税成本高、风险大而缺乏主动清算的积极性，土地增值税存在清算难、征税难的问题，这需要通过诸多措施来逐步解决。

主要参考文献

王玉红.土地增值税制度与会计准则的差异分析及协调.税务研究，2012；12