

如何化解严格的土地增值税征管给房地产企业带来的涉税风险，本书给予一一解答。

土地增值税清算大成

第3版

刘玉章
著



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS

作者简介

刘玉章，我国著名财税专家，高级

会计师、注册会计师。现受聘担任世界税收联合会（中国）财税研究员，中央财经大学财经研究院客座教授，财政部科研所培训中心兼职教授，北京刘玉章财税顾问有限公司总裁。

长期从事房地产企业、建筑企业的财务会计、审计等实务工作，潜心于房地产业财税研究，具有深湛的理论基础、丰富的实践经验、广泛的财经法规知识积累、良好的税企沟通能力。曾经参与我国《企业所得税法》的研究、制定工作，对企业所得税法规具有独到见解，被誉为我国房地产业纳税筹划的领军人物。

出版有《房地产企业财税操作难题精解》《房地产企业财税操作技巧》《土地增值税清算大成》《企业所得税汇算清缴指南》《流转税改革与纳税操作实务》《中国税制》等多部财税专著。



刘玉章

著

如何化解严格的土地增值税征管给房地产企业带来的涉税风险，本书给予一一解答。

土地增值税清算大成

第3版



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS

本书为适应即将开始的土地增值税严格征管而著。涵盖了土地增值税法规的最新解读、房地产开发的基础知识、土地增值税优惠政策分析及运用、开发产品成本核算及土地增值税纳税申报技巧、土地增值税纳税筹划成功案例分析及土地增值税纳税筹划操作难题精解，是房地产企业财税人员、中介机构、税务人员案头必备的工具书。

图书在版编目（CIP）数据

土地增值税清算大成/刘玉章著. —3版. —北京：机械工业出版社，2014.3（2016.2重印）

ISBN 978-7-111-46124-1

I. ①土… II. ①刘… III. ①土地增值税—税收管理—基本知识—中国 IV. ①F812.424

中国版本图书馆CIP数据核字（2014）第048210号

机械工业出版社（北京市百万庄大街22号 邮政编码100037）

责任编辑：任淑杰

责任印制：乔宇

保定市中画美凯印刷有限公司印刷

2016年2月第3版第4次印刷

180mm×250mm • 26.5印张 • 1插页 • 544千字

标准书号：ISBN 978-7-111-46124-1

定价：68.00元

凡购本书，如有缺页、倒页、脱页，由本社发行部调换

电话服务

网络服务

社服务中心：(010) 88361066 教材网：<http://www.cmpedu.com>

销售一部：(010) 68326294 机工官网：<http://www.cmpbook.com>

销售二部：(010) 88379649 机工官博：<http://weibo.com/cmp1952>

读者购书热线：(010) 88379203 封面无防伪标均为盗版

第3版前言

我国从1994年开始征收土地增值税。长期以来，由于各地对土地增值税只预征不清算，而且预征率偏低，人们一直误以为土地增值税是个小税种，无足轻重。2005年5月9日，国务院办公厅《转发建设部等部门关于做好稳定住房价格工作意见的通知》（简称《通知》）指出：“发挥税收调控的作用，对促进房价的基本稳定和房地产业的健康发展，保持国民经济平稳较快发展具有重要意义。”《通知》立即引起了国家有关部门和房地产开发企业的关注。

2010年4月17日，《国务院关于坚决遏制部分城市房价过快上涨的通知》进一步指出：财政部、税务总局要加快研究制定引导个人合理住房消费和调节个人房产收益的税收政策。税务部门要严格按照税法和有关政策规定，认真做好土地增值税的征收管理工作，对定价过高、涨幅过快的房地产开发项目进行重点清算和稽查。为了贯彻国务院的指示，国家税务总局一周之内发了两个文件，要求各级税务机关转变观念、提高认识，不折不扣地将国务院文件精神落到实处，坚决、全面、深入地推进土地增值税清算工作。从此，全国开始了对房地产企业土地增值税的全面清算。

2013年11月末，中央电视台爆料多家知名房地产开发公司应交未交巨额土地增值税，虽然对欠缴税款数额有争议，但是房地产开发企业欠缴土地增值税款是不争的事实。

当前，我国房价继续呈上涨态势。2014年1月1日，根据中国房地产指数系统百城价格指数对100个城市新建住宅的全样本调查数据，2013年12月，全国100个城市（新建）住宅平均价格为10833元/平方米，环比11月上涨0.70%。从同比来看，2013年12月与2012年12月相比上涨11.51%，涨幅比上月扩大0.52个百分点。

我国开征土地增值税的目的，就是要提高土地利用效率，控制建设规模，加强国家对房地产市场的调控，抑制房价过快上涨，压缩房地产企业利润空间，限制开发商炒买炒卖土地、投机获取暴利的行为，避免国有土地收益的流失，增加国家财政收入。



巨额税款的欠缴、房价的持续上涨,说明我国开征土地增值税的目的没有完全实现。可以预见在今后一段时期内,中央政府一定会采取更加强有力的宏观调控措施改变这种状况。税务总局会进一步完善土地增值税的征管政策,出重拳加强督导和检查,全面深入地推动土地增值税清算工作。

根据税务总局以往文件的分析,土地增值税清算的重点是对近几年积压未清算的房地产开发项目进行全面清理,制订工作计划,责令房地产企业限期清算,对拒不清算的要严肃处理。土地增值税清算的方式是查账征收,任何单位和个人不得擅自扩大核定征收范围,严禁在清算中出现“以核定为主、一核了之”、“求快图省”的做法。凡将核定征收作为土地增值税清算主要方式的,必须立即纠正。对确需核定征收的,要严格按照税收法律法规的要求,从严、从高确定核定征收率,以示惩罚。土地增值税清算的方法包括两个方面,一是按实际销售面积核实销售收入,二是严格依照土地增值税的法规政策执行,不得擅自扩大扣除项目的范围,正确计算土地增值税应纳税额,及时收缴入库。

房地产开发企业将面临着严格的土地增值税征管压力。

为配合房地产开发企业土地增值税清算工作,笔者总结近几年在土地增值税清算辅导中的经验和房地产企业财税授课中的思考,经过与学员和专家对土地增值税及其相关法规的深入研究、讨论,对《土地增值税清算大成》第2版进行了较大篇幅的修改、补充和完善,向读者奉献的本书第3版,特点如下:

1. 土地增值税的税负重、清算难度大,属于地方税种,各地税务机关有较大的裁量权。笔者结合对多个房地产项目土地增值税清算的实践经验,对土地增值税的相关法规和优惠政策进行新的解读,在书中与广大读者共同分享。

2. 土地增值税清算要求按照不同类型房产分别计算增值额、增值率,缴纳土地增值税,其中关键之一是对不同类型的房产分别核算成本。笔者根据土地增值税和企业所得税法规关于成本核算的规定以及国家有关会计制度,增加了第三章“开发产品的成本核算”,介绍房地产开发产品的分类方法、会计核算及开发成本的分配计算,并把成本核算与土地增值税纳税申报链接,期望提供给读者一个完整的、简便易行的成本核算方法和土地增值税纳税申报方法。

3. 在与诸多房地产企业财税掌门人的接触中,笔者了解到他们对房地产开发的基础知识知之甚少,难于承担房地产开发产品成本核算的重任,为此,本书增写了第九章“房地产开发的基础知识”,期望为财税掌门人提供一些房地产开发入门的基础知识。

4. 2013年8月,《房地产企业财税操作难题精解》出版以后,很多听过笔者讲课的学员又提出一些在房地产企业财税工作中遇到的新问题,希望给予解答,笔者把有关土地增值税的部分问题整理出来,写出答案,供广大读者参考。



5. 为了给房地产开发企业提供一些土地增值税的纳税筹划方法，本书详细叙述了土地增值税纳税筹划十大技巧，并配以成功案例分析，这些案例大都是笔者辅导土地增值税清算中的真人实事，每个案例都有具体事实、法规依据、案例分析和操作方法，便于读者借鉴。

6. 土地增值税清算涉及的部门包括房地产企业、中介机构和税务机关，为了使各部门对财税政策的理解、把握趋于一致，本书增加了“土地增值税清算的鉴证”和“土地增值税清算的管理”两章，使本书具有更广泛的适用性。

党的十八届三中全会指出，按照统一税制、公平税负、促进公平竞争的原则，深化税收制度改革。税制改革是纳税人和税务机关共同为之奋斗的事业，在税制改革的过程中，土地增值税的相关政策也会有所推进，希望广大读者，以改革发展的视觉看待本书，对于不完善之处，敬请提出宝贵意见，待再版时一并奉献给大家。

刘玉章

2014年1月5日于北京



目录

第3版前言

第一章 土地增值税税收法规解读	1
第一节 土地增值税概述	1
第二节 纳税义务人和征税范围	4
第三节 土地增值税的税率、预征率及核定征收率	11
第四节 应税收入和扣除项目的确定	13
第五节 应纳税额的计算方法	28
第六节 土地增值税的征收管理	30
第七节 土地增值税清算的管理	43
第二章 土地增值税优惠政策及递延纳税规定	54
第一节 普通标准住宅的税收优惠	54
第二节 国家征用、收回房地产的税收优惠	57
第三节 个人转让房地产的税收优惠	59
第四节 企业兼并、投资联营的递延纳税规定	60
第五节 其他税收优惠及递延纳税规定	62
第三章 开发产品的成本核算	65
第一节 开发产品的分类	65
第二节 “开发成本”的会计核算	68
第三节 开发产品成本的分配计算	76
第四章 土地增值税清算的程序和清算方法	96
第一节 土地增值税的清算程序	96
第二节 清算前的准备工作	102



第三节	销售收入总额的计算	105
第四节	扣除项目金额的计算	107
第五节	土地增值税的计算与申报	115
第六节	土地增值税的会计核算	116
第五章	土地增值税清算的鉴证	122
鉴证指导文件之一	土地增值税清算鉴证业务准则	129
鉴证指导文件之二	《土地增值税清算鉴证业务准则》指南	151
第六章	土地增值税清算的管理	210
第一节	土地增值税清算的前期管理	210
第二节	土地增值税清算的清算受理	211
第三节	土地增值税清算的审核	213
第四节	土地增值税的核定征收	217
第七章	土地增值税的纳税筹划技巧	219
第一节	开发产品定价技巧	219
第二节	控制建造成本降低税负的技巧	224
第三节	土地增值税纳税筹划方法（上）	229
第四节	土地增值税纳税筹划方法（下）	242
第八章	土地增值税纳税筹划成功案例分析	256
案例一	变转让土地使用权为以土地使用权投资	256
案例二	增加小区环境美化投入免缴土地增值税	258
案例三	企业重组比清算少交土地增值税	260
案例四	分房产类别进行清算，可以降低土地增值税	262
案例五	纳税人投资时机的最佳选择	264
案例六	土地使用权转让方式的选择	271
案例七	先企业分立，再转让股权降低税负	274
案例八	盘活烂尾楼的纳税筹划	277
案例九	土地出让金返还筹划法	282
案例十	企业政策性搬迁综合筹划	284
第九章	房地产开发的基础知识	294
第一节	房地产开发概述	294
第二节	物权的基本知识	304
第三节	房地产产权	305

第四节	与房地产开发业务相关的企业	306
第五节	房地产市场常识	313
第六节	土地储备制度	320
第七节	土地及土地使用年限	323
第八节	住宅的基本知识	325
第九节	建筑面积计算	333
第十章	土地增值税纳税筹划操作难题精解	338
第一节	取得土地使用权难题解答	338
第二节	房地产开发成本难题解答	349
第三节	房地产销售难题解答	363
第四节	清算时相关难题解答	386
附录	有关土地增值税的重要法规	398
附录 A	中华人民共和国土地增值税暂行条例（国务院令 [1993] 第 138 号）	398
附录 B	中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则（财法字 [1995] 006 号）	399
附录 C	财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知（财税字 [1995] 48 号）	403
附录 D	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）	405
附录 E	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）	407
附件 F	国家税务总局关于加强土地增值税征管工作的通知（国税发 [2010] 53 号）	409
附录 G	国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知（国税函 [2010] 220 号）	412

第一章

土地增值税税收法规解读

第一节 土地增值税概述

一、土地增值税概念

土地增值税是指转让国有土地使用权、地上建筑物及其他附着物（以下简称转让房地产）产权取得收入的单位和个人，就其增值额为征税对象征收的一种税。

土地属于不动产，对土地课税是一种古老的税收形式，也是当代各国普遍征收的一种财产税。有些国家和地区将土地单列出来征收，如土地税、地价税、农地税、未开发土地税、荒地税、城市土地税、土地登记税、土地转让税、土地增值税、土地租金税、土地发展税等。有些国家和地区鉴于土地与地面的房屋、建筑物及其他附着物的密不可分性，对土地征税往往未予单独列名，而统称为房地产税、不动产税、财产税等。

对土地征税，不论是单列税种，还是未单列税种，也不论其冠以何种名称，依据征税的税基不同，大致可以分为两大类：一类是财产性质的土地税，以土地的数量或价值为税基，或实行从量计税，或采取从价计税，前者如我国封建社会时期的田赋、地亩税等，后者如地价税等。这种土地税的历史悠久，属于原始的直接税或财产税。另一类是收益性质的土地税，它实质上是对土地收益或地租的征税。

中华人民共和国成立以来，对土地、房屋等不动产的征税制度比较薄弱，先后开征过契税、城市房地产税、房产税、城镇土地使用税等，但这些税种都不属于对土地增值额或土地收益额的征税。1993年12月13日国务院颁布了《中华人民共和国土地增值税暂行条例》（以下简称《土地增值税暂行条例》），从1994年1月1日起开征土地增值税。1995年1月27日财政部又颁布了《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》（以下简称《土地增值税暂行条例实施细则》），进一步细化了土地增值税征收管理办法。



二、我国土地增值税的特点

(1) 以转让房地产的增值额为计税依据。增值额为纳税人转让房地产的收入减去税法规定准予扣除的项目金额后的余额。土地增值税的增值额与增值税的增值额有所不同，土地增值税的增值额以征税对象的全部销售收入额扣除与其相关的成本、费用、税金及其他项目金额后的余额，与会计核算中计算会计利润的方法基本相似。增值税的增值额只扣除与其销售额直接相关的进货成本价格。

(2) 征税面比较广。凡在我国境内转让房地产并取得收入的单位和个人，除税法规定免税的外，均应依照土地增值税暂行条例及其实施细则的规定缴纳土地增值税。换言之，凡发生应税行为的单位和个人，不论其经济性质，无论专营或兼营房地产业务，均有缴纳土地增值税的义务。

(3) 实行超率累进税率。土地增值税的税率是以转让房地产增值率的高低为依据来确认的，按照累进原则设计，实行分级计税。增值率是以收入总额扣除相关项目金额后的余额（即增值额）再除以扣除项目合计金额，增值率高的，税率高、多纳税；增值率低的，税率低、少纳税，体现了量能征税的原则。

(4) 实行按次征收。土地增值税在房地产发生转让的环节，实行按次征收，每发生一次转让行为，就应根据每次取得的增值额征一次税。但是，考虑到房地产开发的周期较长，达到一定程度可以预售房产的情况，《土地增值税暂行条例实施细则》规定，可以预征土地增值税，待项目全部竣工、办理结算后再进行清算，多退少补。

三、土地增值税的作用

开征土地增值税，主要是国家运用税收杠杆引导房地产经营的方向，合理利用土地、控制建设规模、限制房价、抑制炒买炒卖房地产的行为，规范房地产市场交易秩序，合理调节土地增值收益分配，维护国家权益，促进房地产行业的健康发展。具体作用如下。

(1) 开征土地增值税，是适应我国社会主义市场经济发展的新形势，增强国家对房地产开发和房地产交易市场调控的需要。

改革开放前，我国土地管理制度一直采取行政划拨方式，土地实行无偿、无限期使用，不允许买卖。实践证明，这种土地使用管理制度不利于提高土地资源的使用效益。1987年，我国对土地使用制度进行改革，实行国有土地使用权的有偿转让，极大地促进了我国房地产业发展和房地产市场的建立，提高了土地使用效益，增加了国家财政收入，改善了城市基础设施和人民生活居住条件，对国民经济相关产业的发展产生了积极作用。

但是，由于有关土地管理的各项制度滞后，行政管理上的偏差，在房地产业发展中也出现了一些问题。特别是1992年及1993年上半年，我国部分地区出现的房地产

投资持续高温，炒买炒卖房地产情况严重，使得很多资金流向了房地产业，极大地浪费了国家的资源和财力，国家土地资金收益大量流失，严重冲击和危害了国民经济的协调健康发展。

在这种情况下，我国决定借鉴世界上一些国家和地区的有益做法，开征土地增值税，利用税收杠杆对房地产业的开发、经营和房地产市场进行适当调控，抑制房价的过快上涨，保护房地产业和房地产市场的健康发展，控制投资规模，促进土地资源的合理利用，调节部分单位和个人通过炒买炒卖房地产取得的高额收入。

(2) 开征土地增值税，是为了抑制炒买炒卖房地产以获取暴利的行为，保护正当房地产行业的发展。

土地增值主要是两个原因。一是自然增值，由于土地资源是有限的，随着社会经济的发展，生产和生活建设用地扩大，土地资源相对发生紧缺，或者由于当地经济的发展改善了投资环境，导致土地价格上升；二是投资开发使土地增值，对土地进行前期开发，包括旧建筑物拆除、场地平整，把“生地”变为“熟地”，并建成各种生产、生活、商业、配套设施等基础设施，使得土地增值。建国以来，国家在城市建设方面投入了大量资金，搞了许多电、气、道路、给水、排水等管网设施和绿化工程等基础设施建设，这是土地增值的一个重要因素。对这部分土地增值收益，国家理应参与分配，并取得较大份额。征收土地增值税有利于减少国家土地资源增值收益的流失，增加国家财政收入，用于国家经济建设。同时，对企业投资房地产开发的合理收益给予保护，使其能够得到一定的回报，以促进房地产行业的正常发展。但对炒买炒卖房地产而获取暴利者，则要用高税率进行调节。这样就可以起到保护正当房地产开发的发展，遏制投机者牟取暴利，引导房地产业健康稳定地发展，维护国家整体利益的作用。

(3) 规范国家参与土地增值收益的分配方式，增加国家财政收入，为经济建设积累资金。

截止到 1993 年年末，我国涉及房地产交易市场的税收，主要有营业税、企业所得税、个人所得税、契税等。这些税对转让房地产收益只起一般的调节作用，对房地产交易因土地增值所获得的过高收入起不到特殊的调节作用。1994 年起开征的土地增值税能对房地产增值的过高收入进行调节，为增加国家财政收入开辟新税源。土地增值收入属于地方财政收入，地方可集中财力用于地方经济建设，同时，开征土地增值税可以规范土地增值收益的分配制度，统一各地土地增值收益收费标准，为地方政府积累了经济建设资金。

总之，开征土地增值税对于维护国家利益，合理分配国家土地资源收入，促进房地产业和房地产市场健康发展都会产生积极的作用。

四、征收土地增值税应遵循的原则

根据社会主义市场经济发展的客观需要和国家对房地产市场和房地产开发进行调



控的要求，征收土地增值税时应遵循以下三个原则：

(1) 要有效地抑制炒买炒卖土地、房地产等牟取暴利的投机行为，防止扰乱房地产开发和房地产市场发展的行为。土地增值税以转让房地产的增值额为计税依据，并实行四级超率累进税率，对增值率高的多征税，增值率低的少征税，充分体现对过高增值收益进行有效调节的作用。

(2) 维护国家权益，防止国家土地增值收益的流失，增加国家财政收入。土地资源属国家所有，国家为保卫国土，整治和开发国土投入了巨额资金，国家理应参与土地增值收益分配，增加国家财政收入，用于国家经济建设。

(3) 保护从事正当房地产开发者的合法利益，使其得到一定的投资回报，促进房地产开发结构的调整。制定的土地增值税政策，对正当房地产开发者从事房地产开发的投资回报率和通胀因素是有照顾的，以区别于房地产交易的投机行为，这样一方面制约和抑制了房地产的投机和炒卖，另一方面又保护了正常的房地产开发，引导房地产业健康稳定地发展。

第二节 纳税义务人和征税范围

一、土地增值税的纳税义务人

土地增值税的纳税义务人为转让国有土地使用权、地上的建筑及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的单位和个人。单位包括各类企业单位、事业单位、国家机关和社会团体及其他组织。个人包括自然人和个体经营者。

概括起来，《土地增值税暂行条例》对纳税人的规定主要有以下四个特点：

(1) 不论法人与自然人。即不论是企业、事业单位、国家机关、社会团体及其他组织，还是个人，只要有偿转让房地产并取得收入，都是土地增值税的纳税人。

(2) 不论经济性质。即不论是全民所有制企业、集体企业、私营企业、个体经营者，还是联营企业、合资企业、合作企业、外商独资企业等，只要有偿转让房地产，都是土地增值税的纳税人。

(3) 不论是内资企业还是外商投资企业、中国公民与外籍个人根据 1993 年 12 月 29 日第八届全国人大常委会第五次会议通过的《全国人大常委会关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》和《国务院关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的有关问题的通知》，以及《国家税务总局关于外商投资企业和外国企业及外籍个人适用税种问题的通知》（国税发〔1994〕123 号）等规定，土地增值税适用于涉外企业和个人。因此，不论是内资企业还是外商投资企业、外国驻华机构，也不论是中国公民、港澳台同胞、



海外华侨，还是外国公民，只要有偿转让房地产，都是土地增值税的纳税人。

(4) 不论部门。即不论是工业、农业、商业、学校、医院、机关等，只要有偿转让房地产，都是土地增值税的纳税人。

二、土地增值税的征税范围

(一) 征税范围

根据《土地增值税暂行条例》及其实施细则的规定，土地增值税的征税范围包括有偿转让房地产产权所取得的增值额。

(1) 转让国有土地使用权：是指纳税人在取得按国家法律规定属于国家所有的土地的使用权之后，再次转让的行为。

(2) 地上的建筑物及其附着物连同国有土地使用权一并转让：“地上建筑物”是指建于土地上的一切建筑物，包括地上、地下的各种附属设施。“附着物”是指附着于土地上的、不能移动或一经移动即遭损坏的物品。

(二) 征税范围的界定

准确界定土地增值税的征税范围十分重要。在实际工作中，我们可以通过以下三条标准来判定：

1. 土地增值税是对转让国有土地使用权及其地上建筑物和附着物的行为征税

转让的土地，其所有权是否为国家所有，是判定是否属于土地增值税征税范围的标准之一。

根据《中华人民共和国宪法》和《中华人民共和国土地管理法》（以下简称《土地管理法》）的规定，城市的土地属于国家所有。农村和城市郊区的土地除由法律规定属于国家所有的以外，属于集体所有。国家为了公共利益，可以依照法律规定对集体土地实行征用，依法被征用后的土地属于国家所有。对于上述法律规定属于国家所有的土地其使用权在转让时，按照《土地增值税暂行条例》规定，属于土地增值税的征税范围。而农村集体所有的土地，根据《土地管理法》、《城市房地产管理法》及国家其他有关规定，是不得自行转让的，只有根据有关法律规定，由国家征用以后变为国家所有时，才能进行转让。对于目前违法将集体土地转让给其他单位和个人的情况，应在有关部门处理、补办土地征用或出让手续变为国家所有之后，再纳入土地增值税的征税范围。

土地增值税只对转让国有土地使用权的行为课税，转让非国有土地和出让国有土地的行为均不征税。

所谓国有土地使用权，是指土地使用人根据国家法律、合同等规定，对国家所有的土地享受的使用权利。土地增值税只对企业、单位和个人等经济主体转让国有土地使用权的行为课税。对属于集体所有的土地，按现行规定须先由国家征用后才能转让。未经国家征用的集体土地不得转让。自行转让集体土地是一种违法行为，应由有关部



门依照相关法律来处理，而不应纳入土地增值税的征税范围。

2. 土地增值税是对国有土地使用权及其地上建筑物和附着物的转让行为征税

土地使用权、地上建筑物及其附着物的产权是否发生转让，是判定是否属于土地增值税征税范围的标准之二。这里有两层含义：

(1) 土地增值税的征税范围不包括国有土地使用权出让所取得的收入。国有土地出让是指国家以土地所有者的身份将土地使用权在一定年限内让给土地使用者，并由土地使用者向国家支付土地出让金的行为，属于土地买卖的一级市场。土地使用权的出让方是国家，国家凭借土地的所有权向土地使用者收取土地的租金。出让的目的是实行国家土地的有偿使用制度，合理开发、利用、经营土地，因此，土地使用权的出让不属于土地增值税的征税范围。而国有土地使用权的转让是指土地使用者在通过出让等形式取得土地使用权后，将土地使用权再转让的行为，包括出售、交换和投资，属于土地买卖的二级市场。土地使用权转让，地上建筑物及其附着物随之转让也属于土地增值税的征收范围。

(2) 土地增值税的征税范围不包括未转让土地使用权、房产产权的行为。是否发生房地产权属（指土地使用权和房产产权）的变更，是确定是否纳入征税范围的一个标准。

3. 土地增值税是对转让房地产并取得收入的行为征税

是否取得收入，是判定是否属于土地增值税征税范围的标准之三。

土地增值税的征税范围不包括房地产的权属转让、但未取得收入的行为。如以继承、赠予等方式无偿转让的房地产，尽管房地产的权属发生了变更，但权属人并没有取得收入，因此不征收土地增值税。

不征土地增值税的房地产赠予行为包括以下两种情况：一是房产所有人、土地使用权所有人将房屋产权、土地使用权赠予直系亲属或承担直接赡养义务人的行为；二是房产所有人、土地使用权所有人通过中国境内非营利的社会团体、国家机关将房屋产权、土地使用权赠予教育、民政和其他社会福利、公益事业的行为。

需要强调的是，无论是单独转让国有土地使用权，还是房屋产权与国有土地使用权一并转让的，只要取得收入，均属于土地增值税的征税范围，应对之征收土地增值税。

三、若干具体情况的判定

根据以上三条判定标准，我们就可对以下若干具体情况是否属于土地增值税的征税范围进行判定：

（一）以出售方式转让房地产的

这种情况因其同时符合上述三个标准，所以属于土地增值税的征税范围。这里又分为三种情况：



(1) 出售国有土地使用权的。这种情况是指土地使用者通过出让方式，向政府缴纳了土地出让金，有偿受让土地使用权后，仅对土地进行通水、通电、通路和平整地面等土地开发，不进行房产开发，即所谓“将生地变熟地”，然后直接将空地出售。这属于国有土地使用权的有偿转让，应纳入土地增值税的征税范围。

(2) 取得国有土地使用权后进行房屋开发，然后出售的。这种情况即是一般所说的房地产开发。虽然这种行为通常被称作卖房，但按照国家有关房地产法律和法规的规定，卖房的同时，土地使用权也随之发生转让。由于这种情况既发生了产权的转让又取得了收入，所以应纳入土地增值税的征税范围。

(3) 存量房地产的买卖。这种情况是指已经建成并已投入使用的房地产，其房屋所有人将房屋产权和土地使用权一并转让给其他单位和个人。这种行为按照国家有关的房地产法律和法规，应当到有关部门办理房产产权和土地使用权的转移变更手续；原土地使用权属于无偿划拨的，还应到土地管理部门补交土地出让金。这种情况既发生了产权的转让又取得了收入，应纳入土地增值税的征税范围。

(二) 以继承、赠予方式转让房地产的

这种情况因其只发生房地产产权的转让，没有取得相应的收入，属于无偿转让房地产的行为，所以不能将其纳入土地增值税的征税范围。这里又可分为两种情况：

(1) 房地产的继承。房地产的继承是指房产的原产权所有人、依照法律规定取得土地使用权的土地使用人死亡以后，由其继承人依法承受死者房产产权和土地使用权的民事法律行为。这种行为虽然发生了房地产的权属变更，但作为房产产权、土地使用权的原所有人（即被继承人）并没有因为权属的转让而取得任何收入。因此，这种房地产的继承不属于土地增值税的征税范围。

(2) 房地产的赠予。房地产的赠予是指房产所有人、土地使用权所有人将自己所拥有的房地产无偿地交给其他人的民事法律行为。但这里的“赠予”仅指以下情况：

1) 房产所有人、土地使用权所有人将房屋产权、土地使用权赠予直系亲属或承担直接赡养义务人的。

2) 房产所有人、土地使用权所有人通过中国境内非营利的社会团体、国家机关将房屋产权、土地使用权赠予教育、民政和其他社会福利、公益事业的。

上述社会团体是指中国青少年发展基金会、希望工程基金会、宋庆龄基金会、减灾委员会、中国红十字会、中国残疾人联合会、全国老年基金会、老区促进会以及经民政部门批准成立的其他非营利的公益性组织。

房地产的赠予虽发生了房地产的权属变革，但作为房产所有人、土地使用权的所有人并没有因为权属的转让而取得任何收入。因此，房地产的赠予不属于土地增值税的征税范围。

(三) 房地产的出租

房地产的出租是指房产的产权所有人、依照法律规定取得土地使用权的土地使用

人，将房产、土地使用权租赁给承租人使用，由承租人向出租人支付租金的行为。出租人虽取得收入，但没有发生房产产权、土地使用权的转让，因此不属于土地增值税的征税范围。

（四）房地产的抵押

房地产的抵押是指房地产的产权所有人、依法取得土地使用权的土地使用人作为债务人或第三人向债权人提供不动产作为清偿债务的担保而不转移权属的法律行为。这种情况由于房产的产权、土地使用权在抵押期间产权并没有发生权属的变更，房产的产权所有人、土地使用权人虽然在抵押期间取得了一定的抵押贷款，但实际上这些贷款在到期后是要连本带利偿还给债权人的。因此，对房地产的抵押，在抵押期间不征收土地增值税。待抵押期满后，视该房地产是否转移占有而确定是否征收土地增值税。对于以房地产抵债而发生房地产权属转让的，应列入土地增值税的征税范围。

（五）房地产的交换

这种情况是指一方以房地产与另一方的房地产进行交换的行为。由于这种行为既发生了房产产权、土地使用权的转移，交换双方又取得了实物形态的收入，按《土地增值税暂行条例》规定，它属于土地增值税的征税范围。但对个人之间互换自有居住用房地产的，经当地税务机关核实，可以免征土地增值税。

（六）以房地产进行投资、联营

对于以房地产进行投资、联营的，投资、联营的一方以土地（房地产）作为入股进行投资或作为联营条件，将房地产转让到所投资、联营的企业中时，暂免征收土地增值税。投资、联营企业将上述房地产再转让时，应征收土地增值税。

投资方以土地（房地产）作价对被投资企业进行投资，发生了国有土地使用权、地上建筑物及其附着物转移并取得收入的行为，应当征收土地增值税。但是，我国为了鼓励单位和个人进行股权投资，增加就业机会，发展社会经济，对以土地（房地产）进行投资入股的暂免征收土地增值税，待接受投资方再转让土地（房地产）时，应征收土地增值税。这不是一项免税政策，而只是递延纳税的规定，当接受投资方再转让土地（房地产）时，应当征收土地增值税。投资方以土地（房地产）投资时，没有征收土地增值税，就没有完成土地增值税的计税基础（注：所称计税基础是指企业收回资产账面价值过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中扣除的金额），被投资方转让该土地（房地产）计算扣除项目金额时，不应当按公允价值计量，而只能按照投资方原有账面价值进行计量。

【例 1-1】2008 年 11 月，甲公司（非房地产开发企业）通过招拍挂取得一项土地使用权，支付土地出让金 4 000 万元，没进行任何开发。2010 年 1 月，按照评估价值 5 000 万元对乙公司进行投资，乙公司对该土地也没有进行任何开发，于 2012 年 7 月将该项土地使用权转让，评估价值 6 000 万元。请分析，乙公司转让该项土地使用权时，

计算企业所得税的扣除项目金额与计算土地增值税的扣除项目金额有何差异?

【案例分析】根据《企业所得税法实施条例》的规定,企业以非货币资产投资,应当视同销售,计算应纳税所得额,缴纳企业所得税,甲公司土地使用权投资转让所得额为1 000万元(5 000—4 000),按此计算缴纳企业所得税,该土地使用权在企业所得税方面完成了计算基础。乙公司可以按5 000万元计入“无形资产”科目,计税基础等于账面价值,也就是5 000万元。2012年7月,乙公司转让该项土地使用权,评估价值为6 000万元,计算企业所得税的应纳税所得额时允许扣除的计税基础是5 000万元。但是,由于甲公司对乙公司投资时,没有交纳土地增值税,该项土地没有完成土地增值税的计税基础,土地增值税的计税基础仍然是4 000万元,乙公司转让该项土地,计算土地增值税的扣除项目金额时,只能按照投资方原有账面价值4 000万元计算扣除项目金额。

(七) 合作建房

对于一方出地、一方出资金,双方合作建房,建成后按比例分房自用的,暂免征收土地增值税;建成后转让的,应征收土地增值税。

合作建房,是指由一方(简称甲方)提供土地使用权,另一方(简称乙方)提供资金,合作建房。合作建房的基本形式是土地使用权和房屋所有权相互交换,双方都取得了部分房屋的所有权。在这一合作过程中,甲方以转让部分土地使用权为代价,换取部分房屋的所有权,发生了转让土地使用权的行为;乙方则以转让部分房屋的所有权为代价,换取部分房屋的使用权,发生了销售不动产的行为。在这一交换中,甲方单纯地转让了土地使用权,乙方单纯地销售了房产,都不符合土地增值税征收的范围。所以,建成后按比例分房自用的,暂免征收土地增值税。但是,地随房走,房依地建,土地和房屋不可分割,按照《物权法》、《城市房地产管理法》等规定的“房地一致”原则,甲、乙任何一方将来转让房地产时,将征收土地增值税。

这里有一点必须说明的是,甲、乙双方在合作建房的过程中,均没有缴纳土地增值税,没有完成土地增值税的计税基础。将来在转让房地产征收土地增值税时,土地的扣除金额只能按照甲方取得土地使用权的初始成本计算,房产的扣除金额只能按乙方的建造成本计算。这一问题,现行土地增值税的有关规定中并没有讲清楚,给纳税筹划留下了空间。

(八) 企业兼并转让房地产

企业兼并中,被兼并企业将房地产转让到兼并企业中,发生了转让国有土地使用权及地上建筑物的行为,根据《土地增值税暂行条例》的规定,应当征收土地增值税。但是,如果经营不好的企业不是采取兼并重组而采取破产清算的办法,就会把职工推向社会,形成下岗失业人员,给政府安排就业造成压力。为此,我国的现行政策是鼓励企业重组兼并,妥善安置职工,对经营不好的企业采取兼并重组,把土地使用权和



房产转让到兼并企业中的，暂免征收土地增值税，待兼并企业再转让该房地产时，再征收土地增值税。在企业兼并过程中，被兼并方免征了土地增值税，没有完成土地增值税的计税基础，将来兼并方再转让该项房地产时，不能按公允价值计算扣除项目金额，而只能按照被兼并方原有账面价值计算扣除项目金额。

（九）房地产的代建房行为

代建房行为是指房地产开发企业接受建设单位委托，为建设单位建造房产的行为，房产代建的前提条件是：

（1）建房单位提供了自有土地使用权证书或以自己名义办理土地征用手续，并取得了相关的建设项目审批手续。

（2）房地产开发企业受托承办，把工程出包给建筑施工企业进行建筑安装施工，房地产开发企业进行工程组织与管理。

（3）建筑施工企业与建设单位进行工程决算，房地产开发企业进行审查；施工企业将建筑业发票直接开具给委托建房单位，建设完成后，由房地产开发企业将发票转交给委托建房单位。

（4）房地产开发企业向委托建设单位实行全额结算，并向委托建房单位收取代建手续费。

（5）在代建过程中，房地产企业不垫付资金。

这种情况是指房地产开发公司代客户进行房地产的开发，开发完成后向客户收取代建收入的行为。对于房地产开发企业而言，虽然取得了代建费收入，但没有发生房地产权属的转移，其收入属于劳务收入（代理手续费）性质，不属于土地增值税的征税范围，不征收土地增值税。

（十）房地产的重新评估

为了正确体现国有资产的价值量，保护国有资产所有者和经营者、使用者的合法权益，企业的资产只有符合国务院《国有资产评估管理办法》（国务院令第91号，以下简称《办法》）规定的才允许进行资产评估。《国有资产评估管理办法实施细则》第六十二条规定：“集体企业资产评估可参照《办法》和本细则规定办理”。因此，在我国境内的企业进行资产评估，必须按照《办法》规定执行。资产评估范围包括固定资产、流动资产、无形资产和其他资产。

《办法》第三条规定：国有资产占有单位（以下简称占有单位）有下列情形之一的，应当进行资产评估：①资产拍卖、转让；②企业兼并、出售、联营、股份经营；③与外国公司、企业和其他经济组织或者个人开办中外合资经营企业或者中外合作经营企业；④企业清算；⑤依照国家有关规定需要进行资产评估的其他情形。

《办法》第四条规定：占有单位有下列情形之一的，当事人认为需要的，可以进行资产评估：①资产抵押及其他担保；②企业租赁；③需要进行资产评估的其他情形。

《办法》第五条规定，全国或者特定行业的国有资产评估，由国务院决定。

根据《办法》规定，企业根据业务的需要对房地产进行评估，应当符合《办法》规定。但是，评估之后可否调整房地产的账面价值呢？《财政部关于股份有限公司进行资产评估增值处理的复函》（财会二字〔1995〕25号）规定：资产重估增值只有在法定重估和企业产权变动的情况下，才能调整被重估资产账面价值。

所称法定重估是指《办法》第五条所规定的，由国务院决定的对全国或者特定行业进行清产核资中的国有资产进行评估。企业根据业务需要进行的资产评估不属于法定资产重估，也不属于产权变动所进行的重估，不能将资产重估增值入账，调增资产价值，已进行的账务处理，应当予以更正。

有时按照国家有关会计制度的规定，企业房产评估增加了房产的账面价值。这种情况下，房地产虽然有增值，但既没有发生房地产权属的转移，房产产权、土地使用权人也未取得收入，所以不属于土地增值税的征税范围，不征收土地增值税。但是，将来计算土地增值税扣除项目金额时，不得按评估价值计算，只能按评估前的账面价值作为计算土地增值税的计税基础。

第三节 土地增值税的税率、预征率及核定征收率

一、土地增值税的税率

土地增值税实行四级超率累进税率：土地增值税税率设计的基本原则是增值多的多征，增值少的少征，无增值的不征，对建造普通标准住房的适当照顾。

土地增值税实行四级超率累进税率：

- (1) 增值额未超过扣除项目金额 50% 的部分，税率为 30%。
- (2) 增值额超过扣除项目金额 50%、未超过扣除项目金额 100% 的部分，税率为 40%。
- (3) 增值额超过扣除项目金额 100%、未超过扣除项目金额 200% 的部分，税率为 50%。
- (4) 增值额超过扣除项目金额 200% 的部分，税率为 60%。

上述所列四级超率累进税率，每级“增值额未超过扣除项目金额”的比例，均包括本比例数。土地增值税四级超率累进税率见表 1-1。

表 1-1 土地增值税四级超率累进税率

级数	增值额与扣除项目金额的比率	税率（%）	速算扣除系数（%）
1	不超过 50% 的部分	30	0
2	超过 50% 至 100% 的部分	40	5



(续)

级数	增值额与扣除项目金额的比率	税率(%)	速算扣除系数(%)
3	超过100%至200%的部分	50	15
4	超过200%的部分	60	35

二、土地增值税的预征率

房地产开发企业建造的开发产品生产周期较长，在建造房地产达到一定程度后可以预售房产，为了发挥土地增值税对房地产销售的调节作用，《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，由于涉及成本确定或其他原因，无法据以计算土地增值税的，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。

预征是土地增值税征收管理工作的基础，是实现土地增值税调节功能、保障税收收入均衡入库的重要手段。各级税务机关应当全面加强土地增值税的预征工作，把土地增值税预征和房地产项目管理工作结合起来，把土地增值税预征和销售不动产营业税结合起来；把预征率的调整和土地增值税清算的实际税负结合起来；把预征率的调整与房价上涨的情况结合起来，使预征率更加接近实际税负水平，改变目前部分地区存在的预征率偏低，与房价快速上涨不匹配的情况。通过科学、精细的测算，研究预征率调整与房价上涨的挂钩机制。

《国家税务总局关于加强土地增值税征管工作的通知》（国税发〔2010〕53号，以下简称53号文件）指出，为了发挥土地增值税在预征阶段的调节作用，各地须对目前的预征率进行调整。除保障性住房外，东部地区省份预征率不得低于2%，中部和东北地区省份不得低于1.5%，西部地区省份不得低于1%，各地要根据不同类型房地产确定适当的预征率（地区的划分按照国务院有关文件的规定执行）。对尚未预征或暂缓预征的地区，应切实按照税收法律法规开展预征，确保土地增值税在预征阶段及时、充分发挥调节作用。

53号文件授权各省确定土地增值税的预征率。为了贯彻国务院的指示和国家税务总局的53号文件，北京市住房和城乡建设委员会、北京市财政局、北京市地方税务局联合下发的《关于贯彻落实国家有关部门房地产市场宏观调控政策有关问题的通知》（京建发〔2010〕677号）文件第一条“关于土地增值税预征率问题”规定，自2010年10月1日起，房地产开发企业销售商品房取得的收入，按如下标准预征土地增值税：

- （1）房地产开发企业销售经济适用住房、限价商品住房等保障性住房取得的收入，暂不预征土地增值税。
- （2）容积率小于1.0的房地产开发项目，按照销售收入的2%预征土地增值税。

(3) 其他房地产开发项目,按照销售收入的2%预征土地增值税。

《天津市地方税务局关于加强我市土地增值税征收管理的公告》(天津市地方税务局公告2011年第1号)第一条规定,按照不同的销售价格确定土地增值税预征率,限制高档商品房开发。除保障性住房外,房地产开发企业销售商品房,每 m^2 销售价格2万元(含2万元)以下的,土地增值税预征率为2%;每 m^2 销售价格2万元至3万元(含3万元)的,土地增值税预征率为3%;每 m^2 销售价格3万元以上的,土地增值税预征率为5%。

可见,大多数省市区都是按照国务院、国家税务总局文件规定的精神来预征土地增值税的。

三、土地增值税的核定征收率

税法中的核定征收,是指因受到某些因素的限制,税务机关无法按照纳税人应税行为实际状况计征税款,而以相同或相近时期、类似纳税人的生产经营状况等因素为参考,依法推算、核定纳税人计税依据,并据此计算征收税款的行为。土地增值税的有关税收法规规定的核定征收,都是在纳税人违规、违法的前提下,采取的一种征税的补救措施(详见本书第一章第六节),带有一定的惩罚性质。为此,53号文件规定,对确需核定征收的,要严格按照税收法律、法规的要求,从严、从高确定核定征收率。为了规范核定征收工作,核定征收率原则上不得低于5%,各省级税务机关要结合本地实际,区分不同房地产类型制定核定征收率。

《大连市地方税务局关于调整大连市房地产开发项目土地增值税预征率和清算核定征收率的公告》(大地税公告[2010]1号)第二条规定,房地产开发项目土地增值税清算核定征收率调整如下:

普通住宅,土地增值税清算核定征收率调整为5%。

非普通住宅,土地增值税清算核定征收率调整为6%。

非住宅,土地增值税清算核定征收率调整为8%。

主管地税机关确定对房地产开发项目进行土地增值税清算核定征收的,应当履行法定程序,由主管税务机关发出核定征收的税务事项告知书后,税务人员对房地产项目开展土地增值税核定征收核查,经主管税务机关审核合议,通知纳税人申报缴纳应补缴税款或办理退税。

第四节 应税收入和扣除项目的确定

土地增值税的课税对象(又称课税客体)是增值额,增值额是企业销售房地产取得的收入总额扣除《土地增值税暂行条例》允许扣除金额后的余额。所以,在土地增



值税清算时，正确计算应税收入总额与扣除项目金额就显得十分重要。

一、应税收入总额的确定

根据《土地增值税暂行条例》及其实施细则的规定，纳税人转让房地产取得的应税收入，应包括转让房地产的全部价款及有关的经济收益。从收入的形式来看，包括货币收入、实物收入和其他收入。

(1) 货币收入：货币收入是指纳税人转让房地产而取得的现金、银行存款、银行支票、银行本票、汇票等各种信用票据和国库券、金融债券、企业债券、股票等有价证券。货币收入一般比较容易确定。

转让房地产所取得的收入为外国货币的，以取得收入当天或当月1日国家公布的市场汇价折合成人民币，据以计算应纳土地增值税税额。对于以分期收款形式取得的外币收入，应当按实际收款日或收款当月1日国家公布的市场汇价折合人民币。

(2) 实物收入：实物收入是指纳税人转让房地产而取得的各种实物形态的收入，如钢材、水泥等建材，房屋、土地等不动产等。实物收入的价值不太容易确定，一般要对这些实物形态的财产按公允价进行估价确认。

(3) 其他收入：其他收入是指纳税人转让房地产而取得的无形资产收入或具有财产价值的权利，如专利权、商标权、著作权、专有技术使用权、土地使用权、商誉权等。这种类型的收入比较少见，其价值需要进行专门的评估。

房地产开发企业在销售房产时，一般是先签订售房合同，一次或分次收取房款。

《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220号）规定：土地增值税清算时，已（注：按照实测面积）全额开具商品房销售发票的，按照发票所载金额确认收入；未开具发票或未全额开具发票的，以交易双方签订的销售合同所载的售房金额及其他收益确认收入。销售合同所载商品房面积与有关部门实际测量面积不一致，在清算前已发生补、退房款的，应在计算土地增值税时予以调整。

税务机关在土地增值税清算审核收入情况时，要结合销售发票、销售合同（含房管部门网上备案登记资料）、商品房销售（预售）许可证、房产销售分户明细表及其他有关资料，重点审核销售明细表、房地产销售面积与项目可售面积的数据关联性，以核实计税收入。对销售合同所载商品房面积与有关部门实际测量面积不一致，而发生补、退房款的，要审查补、退房款是否全额计入销售收入总额。

根据上述规定，房地产开发企业必须重视《房产销售收入明细表》（见第四章表4-1）的编制，实际测量面积一定与《房产实测报告书》的面积一致；按实测面积计算的销售收入总额一定与“主营业务收入”科目的收入总额一致。

(4) 视同销售收入的确定。房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产，征收土地增值税。其收入金额按下列方法和顺序

确认：①按本企业在同一地区、同一年度销售的同类房地产的平均价格确定；②由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

二、扣除项目金额的确定

计算土地增值税的应纳税额，并不是直接对转让房地产所取得的收入征税。而是要对收入额减除国家规定的各项扣除项目金额后的余额计算征税（该余额就是纳税人在转让房地产中获取的增值额）。

转让房地产中获取的增值额是计算土地增值税的核心。因此，要计算增值额，必须确定扣除项目。房地产开发企业办理土地增值税清算时，计算与清算项目有关的扣除项目金额，应根据《土地增值税暂行条例》及其实施细则以及国家税务总局印发的一系列关于土地增值税的文件的规定执行。

土地增值税清算的有关文件规定：除另有规定外，扣除取得土地使用权所支付的金额、房地产开发成本、房地产开发费用及与转让房地产有关税金，须提供合法有效凭证；不能提供合法有效凭证的，不予扣除。一方面可以看出合法有效的凭证对土地增值税清算的重要性；另一方面，可以看出土地增值税清算时扣除的项目与企业所得税“开发成本”的成本项目有所不同。“开发成本”中的“土地征用及拆迁补偿费”在土地增值税清算时被分解成“取得土地使用权所支付的金额”和“房地产开发成本——土地征用及拆迁补偿费”两个项目。会计核算的销售费用、管理费用、财务费用在土地增值税清算时合并为“房地产开发费用”，该项费用不是据实扣除，而是按一定比例计算扣除。“取得土地使用权所支付的金额”、“房地产开发成本”、“房地产开发费用”都是土地增值税清算的专用扣除项目，与企业所得税、会计核算有所差别。

税法准予纳税人从转让收入额减除的扣除项目包括如下几项：

（一）取得土地使用权所支付的金额

取得土地使用权所支付的金额是指纳税人为取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关费用。具体包括以下两方面的内容：

1. 纳税人为取得土地使用权所支付的地价款

（1）如果是以协议、招标、拍卖等出让方式取得土地使用权的，地价款为纳税人所支付的土地出让金。

（2）如果是以行政划拨方式取得土地使用权的，地价款为按照国家有关规定补交的土地出让金。

（3）如果是以转让方式取得土地使用权的，地价款为向原土地使用权人实际支付的价款。

2. 纳税人在取得土地使用权时按国家统一规定缴纳的有关费用

纳税人在取得土地使用权时按国家统一规定缴纳的有关费用是指纳税人在取得土



地使用权过程中为办理有关手续,按国家统一规定缴纳的有关登记、过户手续费等。

在《土地增值税暂行条例》及其实施细则中,没有规定契税如何扣除,这也是在计算扣除项目金额时一直存在争议的问题。《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)第一次规定了契税计入“开发成本——土地征用及拆迁补偿费”,此项规定是否适用于土地增值税仍未确定。《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》(国税函[2010]220号)作出了明确规定:房地产开发企业为取得土地使用权所支付的契税,应视同“按国家统一规定交纳的有关费用”,计入“取得土地使用权所支付的金额”中扣除。

这样规定之后,在土地增值税清算时,契税不但可以计入“取得土地使用权支付的金额”计算扣除,而且,契税与其他“房地产开发成本”一样在计算土地增值税时可以享受30%的附加扣除(含房地产开发费用和财政部规定的其他扣除项目)。

(二) 房地产开发成本

房地产开发成本是指纳税人房地产开发项目实际发生的成本,包括土地的征用及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共配套设施费、开发间接费用。

1. 土地征用及拆迁补偿费

土地征用及拆迁补偿费包括土地征用费、耕地占用税、市政配套费、土地变更用途和超面积补交的地价及相关税费、劳动力安置费及有关地上、地下附着物拆迁补偿的净支出、安置动迁用房支出、农作物补偿费、危房补偿费等。

(1) 关于土地闲置费可否扣除的问题。《闲置土地处理办法》(中华人民共和国国土资源部令第53号,以下简称《办法》)规定:“闲置土地,是指国有建设用地使用权人超过国有建设用地使用权有偿使用合同或者划拨决定书约定、规定的动工开发日期满一年未动工开发的国有建设用地。

已动工开发但开发建设用地面积占应动工开发建设用地总面积不足1/3或者已投资额占总投资额不足25%,中止开发建设满一年的国有建设用地,也可以认定为闲置土地”。

《办法》第十四条规定“闲置土地按照下列方式处理:

(一) 未动工开发满一年的,由市、县国土资源主管部门报经本级人民政府批准后,向国有建设用地使用权人下达《征缴土地闲置费决定书》,按照土地出让或者划拨价款的百分之二十征缴土地闲置费。土地闲置费不得列入生产成本;

(二) 未动工开发满两年的,由市、县国土资源主管部门按照《中华人民共和国土地管理法》第三十七条和《中华人民共和国城市房地产管理法》第二十六条的规定,报经有批准权的人民政府批准后,向国有建设用地使用权人下达《收回国有建设用地使用权决定书》,无偿收回国有建设用地使用权。闲置土地设有抵押权的,同时抄送相关土地抵押权人”。

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）文件规定，土地闲置费可以计入“开发成本——土地征用费及拆迁补偿费”中。

在土地增值税清算时，已经计入“开发成本——土地征用及拆迁补偿费”中的土地闲置费可否扣除？《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220号）规定：“房地产开发企业逾期开发缴纳的土地闲置费不得扣除”。企业在计算土地增值税的扣除项目金额时，应当剔除已经计入“开发成本”中的土地闲置费。

土地增值税的清算是以房地产开发成本为基础，但是如何计算房地产开发成本，《土地增值税暂行条例》及其实施细则并没有完整、具体的核算办法，《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）文件规定了比较切合房地产开发实际的成本核算办法。房地产开发企业在土地增值税清算时，房地产开发成本的核算可以按照企业所得税核算的计税成本为基础，对于计算企业所得税的应纳税所得额和土地增值税的增值额是有差别的，国家税务总局已经分别以文件做出了不得扣除的规定。土地闲置费就是这样处理的，即土地增值税清算时，把已经计入开发成本的土地闲置费予以剔除。

（2）对于安置动迁用房支出的计算问题。《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220号）第六条做出具体规定：

1) 房地产企业用建造的本项目房地产安置回迁户的，安置用房视同销售处理，按《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）第三条第（一）款规定确认收入，同时将此确认为房地产开发项目的拆迁补偿费。房地产开发企业支付给回迁户的补差价款，计入拆迁补偿费；回迁户支付给房地产开发企业的补差价款，应抵减本项目拆迁补偿费。

2) 开发企业采取异地安置，异地安置的房屋属于自行开发建造的，房屋价值按国税发〔2006〕187号第三条第（一）款的规定计算，计入本项目的拆迁补偿费。

（注：国税发〔2006〕187号文件第三条第（一）款规定：“发生所有权转移时应视同销售房地产”计算收入）。

3) 异地安置的房屋属于购入的，以实际支付的购房支出计入拆迁补偿费。

在实际操作时，房地产开发企业与动迁户签订合同时，应当注明“异地购房安置，购房发票作为本合同的附件”。为了给被动迁户办理房屋所有权证，购房发票的户名应写被动迁户的姓名，把发票复印件作为合同的附件，允许税前扣除。

4) 货币安置拆迁的，房地产开发企业凭合法有效凭据计入拆迁补偿费。

何谓“合法有效凭证”？一般来讲，房地产开发企业都会千方百计地去找发票，所交税费由房地产开发企业承担。《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91号）文件规定：“拆迁补偿费是否实际发生，支付给个人的拆迁补偿款、拆迁（回迁）合同和签收花名册或签收凭证是否一一对应”。也就是说，支付给个人的现金补偿只要与拆迁合同、签收花名册、签收凭证与拆迁补偿款一一对应就可以扣除，不再强求发票。



可以理解为根据房地产开发企业纳税实务所规定的切实可行的办法。

【例 1-2】甲房地产公司在开发 A 小区过程中，动迁了一户商店。商店原有房产 160m²，拆迁补偿协议规定，小区建成后甲公司为商店安置商业用房 200m²。商店原有房产评估价值 120 万元，回迁用的商铺预计售价 200 万元，商店已经支付房价款 80 万元。

【案例分析】甲房地产公司的账务处理：

(1) 动迁时，按原商店评估价值记账

借：开发成本——土地征用及拆迁补偿费	1 200 000
贷：其他应付款——暂估动迁费	1 200 000

(2) 小区建成，商店回迁

借：其他应付款——暂估动迁费	1 200 000
银行存款	800 000
贷：主营业务收入	2 000 000

如房价有变动，按实际收取房款确认收入。

2. 前期工程费

前期工程费包括项目开发前期发生的水文地质勘察、测绘、规划、设计、可行性研究、筹建、场地通平等前期费用。

3. 基础设施费

基础设施费是指在开发过程中所发生的各项基础设施支出，主要包括开发项目内道路、供水、供电、供气、排污、排洪、通信、照明等社区管网工程费和环境卫生、园林绿化等园林环境工程费。

房地产开发企业在核算前期工程费、基础设施费时应当注意以下几点：

(1) 前期工程费、基础设施费必须是真实发生的，预提的费用不得列入成本。

(2) 要正确划分期间费用与开发成本，不得将销售费用、管理费用、财务费用记入前期工程费、基础设施费。

(3) 多个（或分期）项目共同发生的前期工程费、基础设施费，应按项目合理分摊。

4. 建筑安装工程费

建筑安装工程费是指以出包方式支付给承包单位的建筑安装工程费，以自营方式发生的材料费、建筑安装工程费。房地产开发企业在核算建筑安装工程费时，应当注意以下几点：

(1) 以出包方式开发的，计入建筑安装工程费项目的成本费用应当以工程施工合同为基础，成本费用与工程决算报告、工程结算报告、审计报告的内容相符。

(2) 房地产开发企业自购建筑材料的（又称甲供材料），自购建材费用应当分清会计主体，谁取得的发票计入谁的账，不得重复计入成本。

(3) 以自营方式开发的, 施工中发生的人工费、材料费、机械使用费、其他直接费和开发间接费支出必须凭合法有效的凭证计入房地产开发成本。

(4) 严格控制开发成本, 参照当地当期同类开发项目单位平均建安成本或当地建设部门公布的单位定额预算成本, 保证建筑安装工程成本不出现异常现象。

(5) 根据《营业税暂行条例》第十四条的规定, 建筑安装劳务必须在劳务发生地缴纳营业税, 取得项目所在地的建筑业发票, 否则不得计算扣除。需要引起房地产公司注意的是单项出包的铝合金门窗、电梯、人防工程的安全门等, 如果出包给有安装资质的制造厂商的, 必须取得两张发票, 一是销售商品的增值税发票, 二是安装工程的建筑业发票, 并且建筑业发票必须在项目所在地开具, 否则, 不得扣除。

(6) 房地产开发企业销售已装修的房屋, 其装修费用可以计入房地产开发成本。

(7) 房地产开发企业的预提费用, 除另有规定外, 不得扣除。

(8) 属于多个房地产项目共同的成本费用, 应按清算项目可售建筑面积占多个项目可售总建筑面积的比例或其他合理的方法, 计算确定清算项目的扣除金额。

清算项目可扣除金额 = (多个项目共同成本费用 ÷ 多个项目可售总面积) × 清算项目可售面积

(9) 扣留的质量保证金必须取得发票才可以扣除。按照房地产行业的通常作法, 在工程出包合同中普遍规定, 房产竣工之后, 开发企业按照工程决算价款 3%~5% 的比例扣留质量保证金, 待房产保修期结束后再与建筑施工企业清算, 多退少补。建筑施工企业对开发企业扣留的质量保证金应当开具发票, 挂在“应收账款——质量保证金”科目。但是, 有一些建筑施工企业经常会以没有收到工程款为由不开具发票, 使得开发企业无法完整地计算“开发成本——建安工程费”。为解决这个问题, 《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》(国税函[2010]220号)文件规定: 房地产开发企业在工程竣工验收后, 根据合同约定, 扣留建筑安装施工企业一定比例的工程款, 作为开发项目的质量保证金, 在计算土地增值税时, 建筑安装施工企业就质量保证金对房地产开发企业开具发票的, 按发票所载金额予以扣除; 未开具发票的, 扣留的质保金不得计算扣除。

关于房地产公司扣留施工企业质量保证金开具发票的问题, 房地产开发公司与建筑施工企业各有说辞。建筑施工企业认为, 现在有一些房地产公司是一个项目一个公司, 如果施工企业开具了质量保证金的建筑业发票, 作为“应收账款”处理, 待保修期结束, 施工企业找房地产公司要钱, 这个公司可能因房产售完已经注销, 没办法要到这笔钱, 所以, 施工企业一般是收到多少钱开多少钱的发票, 质量保证金不给出具发票。房地产公司没有发票的质量保证金不得税前扣除, 不但影响企业所得税的税前扣除, 更会影响土地增值税的清算, 使房地产开发企业多交税款, 交税之后又很难退回。如何解决这个问题, 在这里提出两点建议:



第一，在工程出包合同中作出如下规定：工程验收之后，甲方（房地产公司）可以扣留工程决算价款总额的3%~5%作为质量保证金，乙方（施工企业）对于甲方扣留的质量保证金，应全额开具发票。质量保证金用于工程保修期间，工程出现质量问题时，乙方不能及时到场维修的工程修理支出。工程保修期满，甲方与乙方及时对质量保证金进行结算，多退少补。否则，违约方必须承担经济责任和法律责任。

第二，请第三方开具付款保函。工程验收之后，甲方（房地产公司）扣留工程决算价款总额的3%~5%作为质量保证金，乙方（施工企业）对于甲方扣留的质量保证金，应全额开具发票。如果保修期满，甲方不予清算付款，由担保方向施工企业支付结余的质量保证金，然后，担保方依法向甲方追索应退还的质量保证金。

5. 公共配套设施费

公共配套设施费包括不能有偿转让的开发小区内公共配套设施发生的支出。

房地产开发企业开发建造的与清算项目配套的居委会和派出所用房、会所、停车场（库）、物业管理场所、变电站、热力站、水厂、文体场馆、学校、幼儿园、托儿所、医院、邮电通信等公共设施，按以下原则处理：

第一，建成后产权属于全体业主所有的，其成本、费用可以扣除。

第二，建成后无偿移交给政府、公用事业单位用于非营利性社会公共事业的，其成本、费用可以扣除。

第三，建成后有偿转让的，应计算收入，并准予扣除成本、费用。

需要指出的是，有些公共配套设施是房地产开发企业与国家有关业务管理部门、单位合资建设，完工后有偿移交，国家有关业务管理部门、单位给予一定的经济补偿，得到的补偿可以抵扣该项目的建造成本，抵扣后的差额仍应作为公共配套设施费处理。

6. 开发间接费

《土地增值税暂行条例实施细则》规定，开发间接费是指为直接组织、管理开发项目发生的费用，包括工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、周转房摊销等。

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号，以下简称31号文件）文件规定，开发间接费指企业为直接组织和管理开发项目所发生的，且不能将其归属于特定成本对象的成本费用性支出。主要包括项目管理部门发生的管理人员工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、工程管理费、周转房摊销以及项目营销设施建造费等。

两个文件对开发间接费的费用项目存在差异。31号文件规定的工程管理费、项目营销设施建造费在《细则》中没有规定，工程管理费是指房地产公司委托监理公司进行工程管理而发生的费用。项目营销设施建造费是指本开发项目售楼部、样板房的建造费用。那么，这两项费用在土地增值税清算时可否扣除呢？可从以下三方

面来分析：

(1) 把“工程管理费、项目营销设施建造费”计入开发间接费是国家税务总局2009年3月6日印发的《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)规定的。《土地增值税暂行条例实施细则》是1995年1月27日印发的，在法律效率上根据“新法优先原则”，新法优于旧法，应当执行31号文件。

(2) 《土地增值税暂行条例实施细则》规定，“开发间接费，是指直接组织、管理开发项目发生的费用，包括工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、周转房摊销等”。按照立法本意，“工程管理费、营销设施建造费”都属于项目管理部发生的费用，应当作为《土地增值税暂行条例实施细则》文字中“等”的内容，计入开发成本。

(3) 在开发产品成本核算方面，土地增值税暂行条例及其实施细则规定的并不完善，所以，房地产企业在开发产品的计税成本核算一般都是执行31号文件，31号文件出台后，对于土地增值税清算与企业所得税对成本扣除有差别费用项目，国家税务总局分别发文做出不得扣除的规定，例如已经计入开发成本的土地闲置费、利息支出等均以文件明确，在计算土地增值税时不得扣除，而对于工程管理费和项目营销设施建造费至今没有文件规定计算土地增值税时不得扣除，可以理解为对这两个费用项目在计算土地增值税与企业所得税要求一致，可以扣除。

7. 关于四个成本项目的扣除标准问题

在“房地产开发成本”的六个成本项目中，有四个成本项目的高低是具有可比性的，即前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、开发间接费用，另外两个成本项目不具有可比性，即土地征用及拆迁补偿费、公共配套设施费。在土地增值税清算时如何考核房地产开发成本，《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)第四条(二)项规定：“房地产开发企业办理土地增值税清算所附送的前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、开发间接费用的凭证或资料不符合清算要求或不实的，地方税务机关可参照当地建设工程造价管理部门公布的建安造价定额资料，结合房屋结构、用途、区位等因素，核定上述四项开发成本的单位面积金额标准，并据以计算扣除。具体核定方法由省税务机关确定”。

根据上述文件规定，北京市地方税务局下发了《关于土地增值税核定扣除项目金额标准有关问题的通知》(京地税地[2009]245号)，文件规定：需要核定的四项成本金额按照《分类房产单位面积四项成本核定表》(见表1-2)确定。核定四项成本应按照房地产项目类型适用的核定标准，分别确定四项成本的扣除金额。其具体计算公式为

核定的四项成本 = 不同类型对应年代的核定单位成本 × 清算建筑面积

北京市地方税务局将根据情况不定期进行调整。未调整期间，2008年以后竣工的开发项目暂按2008年标准核定。



表 1-2 分类房产单位面积四项成本核定表

房地产类型	竣工年代	核定单位成本（元/m ² ）
多层住宅及底商	2001 及以前	1 386
	2002	1 402
	2003	1 469
	2004	1 502
	2005	1 486
	2006	1 512
	2007	1 586
	2008	1 798
高层住宅及底商	2001 及以前	2 425
	2002	2 435
	2003	2 621
	2004	2 807
	2005	2 769
	2006	2 790
	2007	2 987
	2008	2 997
多层办公	2001 及以前	2 270
	2002	2 270
	2003	2 511
	2004	2 502
	2005	2 450
	2006	2 480
	2007	2 738
	2008	2 700
高层办公	2001 及以前	3 130
	2002	3 113
	2003	3 414
	2004	3 370
	2005	3 295
	2006	3 330
	2007	3 670
	2008	3 844

说明：多层是指七层及以下的住宅或办公楼，高层是指七层以上的住宅或办公楼。

（三）房地产开发费用

房地产开发费用是指与房地产开发项目有关的销售费用、管理费用和财务费用。根据现行会计制度的规定，开发产品成本核算的方法采用制造成本法，管理费用等三项费用作为期间费用，直接计入当期损益，不按成本核算对象进行分摊。需要强调的是，作为土地增值税扣除项目的房地产开发费用，不是按纳税人房地产开发项目实际发生的费用进行扣除，而是依据《实施细则》的规定标准，按照取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本之和的一定比例扣除。

《实施细则》规定，财务费用中的利息支出，凡能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的，允许据实扣除，但最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。其他房地产开发费用，按《实施细则》第七条（一）、（二）项规定（即取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本，下同）计算的金额之和的5%以内计算扣除。凡不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明的，房地产开发费用按照取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本之和的10%以内计算扣除。取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本之和类似于工业会计的“制造成本”，在这里可称谓“建造成本”。可以这样讲，房地产开发费用按照建造成本的10%计算扣除。

《国家税务总局关于印发〈土地增值税宣传提纲〉的通知》（国税函发〔1995〕110号）文件规定：“财务费用中的利息支出，凡不能提供金融机构证明的，利息不单独扣除，三项费用（指销售费用、管理费用、财务费用）的扣除按取得土地使用权所支付的金额及房地产开发成本的10%以内计算扣除”。这里讲的“不能提供金融机构证明的”，包含两种情况：一是房地产公司自有资金很充足，没有借款，当然就没有借款证明，更没有金融机构借款证明，房地产开发费用可以按照取得土地使用权所支付的金额及房地产开发成本之和的10%以内计算扣除；二是房地产公司没有向金融机构借款，而是向非金融机构借款，不能提供金融机构借款证明，只能提供非金融机构的借款证明，房地产开发费用也可以按照取得土地使用权所支付的金额及房地产开发成本之和的10%以内计算扣除。总之，按照取得土地使用权所支付的金额及房地产开发成本之和的10%以内计算扣除是房地产开发费用的最低扣除标准，当财务费用中的利息支出能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明时，利息据实扣除，全部房地产开发费用扣除金额就会超过取得土地使用权所支付的金额及房地产开发成本之和的10%。

但是，土地增值税开征以来，对于计算扣除项目金额时利息支出如何扣除的问题，企业与税务机关一直存在分歧。《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220号）对财务费用中利息支出的计算做出明确的规定：

（1）财务费用中的利息支出，凡能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构



证明的，允许据实扣除，但最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。其他房地产开发费用，在按照“取得土地使用权所支付的金额”与“房地产开发成本”金额之和的5%以内计算扣除。

(2) 凡不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明的，房地产开发费用在按“取得土地使用权所支付的金额”与“房地产开发成本”金额之和的10%以内计算扣除。

全部使用自有资金，没有利息支出的，按照以上方法扣除。上述具体适用的比例按省级人民政府此前规定的比例执行。

(3) 房地产开发企业既向金融机构借款，又有其他机构借款的，其房地产开发费用计算扣除时不能同时适用本条(一)、(二)项所述两种办法。

(4) 土地增值税清算时，已经计入房地产开发成本的利息支出，应调整至财务费用中计算扣除。

需要加以说明的是，在制订土地增值税条例及其实施细则的当时，会计制度规定利息支出在财务费用核算，不计入开发成本。但是，《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号)第三十五条规定“从事房地产开发业务的纳税人为开发房地产而借入资金所发生的借款费用，在房地产完工之前发生的，应计入有关房地产的开发成本”。自2000年以来税法一直这样规定，为了保持土地增值税的增值额计算的一致性，《通知》重申“土地增值税清算时，已经计入房地产开发成本的利息支出，应调整至财务费用中计算扣除”。实际操作时，并不能真正调整到财务费用中去核算，而只是在计算增值额时把利息支出剔除，避免重复扣除。

把上述规定加以总结，得出如下结论：

(1) 如果纳税人能够按转让房地产项目计算分摊利息支出，并能提供金融机构贷款利息证明的，其允许扣除的房地产开发费用为

实际支付利息 + (取得土地使用权所支付的金额 + 房地产开发成本) × 5%

注：利息最高不能超过按商业银行同类、同期贷款利率计算的金额。

(2) 如果纳税人不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构贷款利息证明的，其允许扣除的房地产开发费用为

(取得土地使用权所支付的金额 + 房地产开发成本) × 10%

这里隐含着实际支付利息只要能够按转让房地产项目计算分摊，并能提供金融机构贷款证明的，可以全额扣除，超过5%。

此外，财政部、国家税务总局还对扣除项目金额中利息支出的计算问题作了两点专门规定：一是利息的上浮幅度按国家的有关规定执行，超过上浮幅度的部分不允许扣除；二是对于超过贷款期限的利息部分和加罚的利息不允许扣除，此项规定与企业所得税扣除规定明显不同，应引起注意。

【例 1-3】假设有 A、B、C 三个房地产开发公司分别开发住宅小区，取得土地使用权支付的金额与房地产开发成本均为 5 000 万元。由于，自有资金的充裕程度不同，采用了不同的筹资方式。A 公司自有资金比较充裕，开发过程中没有发生借款；B 公司资信程度很好，开发过程中向银行借款 4 000 万元，年利率 6.48%，能够按项目分摊利息支出；C 公司向非金融企业借款 2 000 万元，年利率 7.5%。请分别计算三个公司的房地产开发费用。

【案例分析】A 公司计算土地增值税时，

可以扣除的“房地产开发费用” $=5\,000 \times 10\% = 500$ （万元）

B 公司计算土地增值税时，

可以扣除的“房地产开发费用” $=5\,000 \times 5\% + 4\,000 \times 6.48\% = 250 + 259.2 = 509.2$ （万元）

C 公司计算土地增值税时，

可以扣除的“房地产开发费用” $=5\,000 \times 10\% = 500$ （万元）

C 公司向其他非金融企业借款利息支出超过银行同期同类贷款利率 1.02%，但是，由于税法规定“凡不能提供金融机构证明的，利息不单独扣除，三项费用的扣除按取得土地使用权所支付的金额及房地产开发成本的 10% 以内计算扣除”，只可以按 10% 计算房地产开发费用在税前扣除。

（四）与转让房地产有关的税金

与转让房地产有关的税金是指在转让房地产时缴纳的营业税、城市维护建设税、印花税。因转让房地产缴纳的教育费附加，也可视同税金予以扣除。

需要明确的是：房地产开发企业按照财务会计制度的有关规定，在转让房地产时缴纳的印花税已经列入管理费用中，故在此不允许重复扣除。这样一来，房地产企业与转让房地产有关的税金就是营业税、城市维护建设税以及教育费附加，所以本书对与转让房地产有关的税金简称为“营业税及附加”。其他纳税人缴纳的印花税（按产权转移收据所载金额的万分之五贴花）允许扣除。

最近几年，各地纷纷开征了地方教育费附加，由于在《土地增值税暂行条例实施细则》中允许扣除的项目无此项规定，应当理解为在计算土地增值税时地方教育费附加不得扣除。但是，土地增值税又是属于地方税，房地产公司也可以按照当地规定计算扣除。

《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字[1995] 48 号）文件第十一条规定，对于个人购入房地产再转让的，其在购入时已缴纳的契税，在旧房及建筑物的评估价中已包括了此项因素，在计征土地增值税时，不另作为“与转让房地产有关的税金”予以扣除。



（五）财政部规定的其他扣除项目

对从事房地产开发的纳税人可按《实施细则》第七条（一）、（二）项规定计算的金额之和，即按照取得土地使用权支付的金额和房地产开发成本的合计加计20%扣除，也可以说，按照建造成本的20%计算扣除。

在具体计算财政部规定的其他扣除项目时，要区分以下情况进行计算扣除：

（1）房地产开发企业对取得土地使用权后，未进行开发即转让的，计算其增值额时，只允许扣除取得土地使用权时支付的地价款、交纳的有关费用以及在转让环节缴纳的税金。这样规定，其目的主要是抑制“炒”买“炒”卖地皮的行为。

（2）房地产开发企业对取得土地使用权后投入资金，只进行土地的一级开发，将生地变为熟地转让的，计算其增值额时，允许扣除取得土地使用权时支付的地价款、交纳的有关费用和开发土地所需成本再加计开发成本的20%以及在转让环节缴纳的税金。这样规定，是鼓励投资者将更多的资金投向房地产开发。

（3）房地产开发企业对取得土地使用权后进行房地产开发建造的，在计算其增值额时，允许扣除取得土地使用权时支付的地价款和有关费用、开发土地和新建房及配套设施的成本和规定的费用、转让房地产有关的税金，并允许加计20%的扣除。这可以使从事房地产开发的纳税人有一个基本的投资回报，以调动其从事正常房地产开发的积极性。

（4）房地产开发企业对于取得了房地产权后，未进行任何实质性的改良或开发即再行转让的，计算其增值额时，只允许扣除取得房地产权时支付的价款、交纳的有关费用以及在转让环节缴纳的税金，不得计算加计扣除额，其目的主要是抑制“炒”买“炒”卖房地产的行为。

（六）旧房及建筑物的评估价格

旧房及建筑物的评估价格是指在转让已使用的房屋及建筑物时，由政府批准设立的房地产评估机构评定的重置成本价乘以新旧程度折扣率后的价格。评估价格须经当地税务机关确认。

重置成本价的含义是：对旧房及建筑物，按转让时的建材价格及人工费用计算，建造同样面积、同样楼层、同样结构、同样建设标准的新房及建筑物所需花费的成本费用。

根据《财政部 国家税务总局 国家国有资产管理局关于转让国有房地产征收土地增值税中有关房地产价格评估问题的通知》（财税字〔1995〕61号）、《国家税务总局关于土地增值税若干征管问题的通知》（国税发〔1996〕4号）和《国家税务总局 建设部关于土地增值税征收管理有关问题的通知》（国税发〔1996〕48号）的规定，需要根据房地产的评估价格计税的，可委托经政府批准设立的资产评估机构对有关房地产进行评估。这样规定，主要是考虑到如果按原成本价作为扣除项目金额，不尽合理。

而采用评估的重置成本价能够相对消除通货膨胀因素的影响，比较合理。

【例 1-4】一栋房屋已使用近 8 年，建造时的造价为 1 000 万元，按转让时的建材及人工费用计算，建同样的新房需花费 2 000 万元，该房有六成新。

【案例分析】该房的评估价格为

$$2\,000 \times 60\% = 1\,200 \text{ (万元)}$$

此外，转让旧房的，应按房屋及建筑物的评估价格、取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关费用及在转让环节缴纳的税金作为扣除项目金额计征土地增值税。对取得土地使用权时未支付地价款或不能提供已支付的地价款凭据的，在计征土地增值税时不允许扣除。

新建房是指建成后未使用的房产。凡是已使用一定时间或达到一定磨损程度的房产均属旧房，使用时间和磨损程度标准，国家税务总局授权各省、自治区、直辖市财政厅（局）和地方税务局具体规定。

北京市地方税务局《房地产开发企业土地增值税清算管理办法》（京地税地[2008] 92 号）第七条规定：“房地产开发企业建造的商品房，已自用或出租使用年限在一年以上再出售的，应按照转让旧房及建筑物的政策规定缴纳土地增值税，不再列入土地增值税清算的范围”。

（七）关于转让旧房准予扣除项目的计算问题

《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）规定：纳税人转让旧房及建筑物，凡不能取得评估价格，但能提供购房发票的，经当地税务部门确认，《土地增值税暂行条例》第六条第（一）、（三）项规定的扣除项目的金额，可按发票所载金额并从购买年度起至转让年度止每年加计 5% 计算。对纳税人购房时缴纳的契税，凡能提供契税完税凭证的，准予作为“与转让房地产有关的税金”予以扣除，但不作为加计 5% 的基数。

但是，对于“每年”如何计算，上述文件没有明确规定，为此，《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函[2010] 220 号）文件补充规定，计算扣除项目时“每年”按购房发票所载日期起至售房发票开具之日止，每满 12 个月计一年；超过一年，未满 12 个月但超过 6 个月的，可以视同为一年（意味着不足 6 个月的不计算扣除）。

对于转让旧房及建筑物，既没有评估价格，又不能提供购房发票的，地方税务机关可以根据《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）第 35 条的规定，实行核定征收。

上述《土地增值税暂行条例》第六条计算增值额的扣除项目包括：第（一）项规定是取得土地使用权所支付的金额；第（三）项规定是新建房及配套设施的成本、费



用,或者旧房及建筑物的评估价格。

小结:计算土地增值税的核心是增值额。

增值额=销售收入总额-扣除项目金额,销售收入总额按实测面积计算。

扣除项目金额=建造成本+房地产开发费用+其他扣除项目+与转让房地产有关的税金=建造成本+10%建造成本+20%建造成本+营业税金及附加=1.3×建造成本+营业税金及附加

增值率=(增值额÷扣除项目金额)×100%

根据增值率选择适用税率。

应纳土地增值税额=增值额×适用税率-扣除项目金额×速算扣除率

第五节 应纳税额的计算方法

一、增值额的确定

土地增值税的纳税人转让房地产所取得的收入减去规定的扣除项目金额后的余额,为增值额。

增值额是计算土地增值税的本质所在。增值额与扣除项目金额的比值称做增值率,土地增值税实行四级超级累进税率,增值率越大适用税率越高。

因此,准确计算增值额就显得非常重要。要想准确计算增值额,需要有准确的房地产转让收入总额和扣除项目金额。在实际房地产交易活动中,有些纳税人由于不能准确提供房地产转让价格或扣除项目金额,致使增值额不准确,直接影响应纳土地增值税应纳税额的计算和缴纳。

因此,土地增值税有关法规规定,纳税人有下列情形之一的,按照房地产评估价格计算征收土地增值税,房地产评估价格是指由政府批准设立的房地产评估机构根据相同地段、同类房地产进行综合评定的价格。

(1) 隐瞒、虚报房地产成交价格的,是指纳税人不报或有意低报转让土地使用权、地上建筑物及其附着物价款的行为。

隐瞒、虚报房地产成交价格,应由评估机构参照同类房地产的市场交易价格进行评估,税务机关根据评估价格确定转让房地产的收入。

(2) 提供扣除项目金额不实的,是指纳税人在纳税申报时不据实提供扣除项目金额的行为。

提供扣除项目金额不实的,应由评估机构按照房屋重置成本价乘以成新度折扣率计算的房屋成本价和取得土地使用权时的基准地价进行评估。税务机关根据评估价格



确定扣除项目金额。

(3) 无正当理由的、低于房地产评估价格的转让房地产成交价格，是指纳税人申报的转让房地产的实际成交价格低于房地产评估机构评定的交易价，纳税人又不能提供凭据或无正当理由的行为。该行为由税务机关参照房地产评估价格确定转让房地产的收入。

二、应纳税额的计算方法

土地增值税按照纳税人转让房地产所取得的增值额和规定的税率计算征收。土地增值税的计算公式如下：

应纳税额 = Σ (每级距的土地增值额 $\times$ 适用税率)

但在实际工作中，分步计算比较繁琐，一般可以采用速算扣除法计算。即计算土地增值税税额，可按增值额乘以适用的税率减去扣除项目金额乘以速算扣除系数的简便方法计算，具体公式如下：

(1) 增值额未超过扣除项目金额的 50%

土地增值税税额 = 增值额 $\times$ 30%

(2) 增值额超过扣除项目金额 50%，未超过 100%

土地增值税税额 = 增值额 $\times$ 40% - 扣除项目金额 $\times$ 5%

(3) 增值额超过扣除项目金额 100%，未超过 200%

土地增值税税额 = 增值额 $\times$ 50% - 扣除项目金额 $\times$ 15%

(4) 增值额超过扣除项目金额 200%

土地增值税税额 = 增值额 $\times$ 60% - 扣除项目金额 $\times$ 35%

公式中的 5%、15%、35% 分别为二、三、四级的速算扣除系数。

【例 1-5】某纳税人转让房地产所取得的收入为 400 万元，其扣除项目金额为 100 万元，请计算其应纳土地增值税的税额。

【案例分析】下面用两种计算方法来具体说明：

1. 第一种方法（按《土地增值税暂行条例》规定的方法计算）

第一步，先计算增值额。

增值额为 $400 - 100 = 300$ （万元）

第二步，计算增值额与扣除项目金额之比。

增值额与扣除项目金额之比为 $300 \div 100 \times 100\% = 300\%$

由此可见，增值额超过扣除项目金额 200%，分别适用 30%、40%、50% 和 60% 四档税率。

第三步，分别计算各级次土地增值税税额。

(1) 增值额未超过扣除项目金额 50% 的部分，适用 30% 的税率。



这部分增值额为 $100 \times 50\% = 50$ (万元)

这部分增值额应纳的土地增值税税额为 $50 \times 30\% = 15$ (万元)

(2) 增值额超过扣除项目金额 50%，未超过扣除项目金额 100% 的部分，适用 40% 的税率。

这部分增值额为 $100 \times (100\% - 50\%) = 50$ (万元)

这部分增值额应纳的土地增税税额为 $50 \times 40\% = 20$ (万元)

(3) 增值额超过扣除项目金额 100%，未超过扣除项目金额 200% 的部分，适用 50% 的税率。

这部分的增值额为 $100 \times (200\% - 100\%) = 100$ (万元)

这部分增值额应纳的土地增值税税额为 $100 \times 50\% = 50$ (万元)

(4) 增值额超过扣除项目金额 200% 的部分，适用 60% 的税率。

这部分的增值额为 $300 - (100 \times 200\%) = 100$ (万元)

这部分增值额应纳的土地增值税税额为 $100 \times 60\% = 60$ (万元)

第四步，将各级的税额相加，得出总税额。

土地增值税税额为 $15 + 20 + 50 + 60 = 145$ (万元)

2. 第二种方法 (按《实施细则》规定的速算扣除法计算)

第一步，先计算增值额。

增值额为 $400 - 100 = 300$ (万元)

第二步，计算增值额与扣除项目金额之比。

增值额与扣除项目金额之比为 $300 \div 100 \times 100\% = 300\%$

由此可见，增值额超过扣除项目金额 200%，其适用的简单计算公式为

土地增值税税额 = 增值额 $\times 60\%$ - 扣除项目金额 $\times 35\%$

第三步，计算土地增值税税额。

土地增值税税额为 $300 \times 60\% - 100 \times 35\% = 145$ (万元)

不难看出，两种计算方法所得出的结果是一样的。

第六节 土地增值税的征收管理

一、逐步严格的土地增值税征管

我国自 1994 年 1 月 1 日起开始征收土地增值税，从开征到现在大体经历三个阶段。

(一) 初始预征阶段

《土地增值税暂行条例实施细则》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,由于涉及成本确定或其他原因,而无法据以计算土地增值税的,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”,这就是日常讲的土地增值税的预征。1994年土地增值税开征以后,由于房地产开发与转让周期较长,造成土地增值税征管难度较大,某些地区对土地增值税征收管理产生了畏难情绪,还有一些地区误信土地增值税要停征,而放松了征管工作。开征土地增值税的地区也是只预征不清算,而且预征率偏低,还有个别地区,根本就不预征土地增值税。

《土地增值税暂行条例》及其实施细则规定,纳税人建造普通标准住宅出售,增值额未超过扣除项目金额20%的,免征土地增值税。税收法规对普通标准住宅的解释是按所在地一般民用住宅标准建造的居住用住宅,高级公寓、别墅、度假村等不属于普通标准住宅。这种对普通标准住宅的解释只是定性标准,没有具体的定量标准,在税收征管中很难掌握。

20世纪90年代财政部颁布的《房地产开发企业会计制度》规定,房地产开发企业应根据本企业的经营特点,选择本企业的成本核算对象。房地产开发企业一般是以每一个独立编制设计概算或施工图预算的单位工程作为成本核算对象,即以每个独立的建筑物作为成本核算对象,用开发总成本除以建筑面积计算每 m^2 的单位成本,这种核算方法根本没办法区分普通标准住宅和非普通标准住宅,会计成本核算资料满足不了土地增值税征管的需要。

在征管条件不具备的情况下,国家税务总局发文规定,对纳税人既建普通标准住宅又搞其他房地产开发的,不分别核算增值额或不能准确核算增值额的,其建造的普通标准住宅不能适用土地增值税条例规定的免税优惠。

由于土地增值税征收管理办法不完善,房地产会计对开发产品成本核算的缺失,土地增值税开征十几年,只是停留在低水平的初始预征阶段,纳税人误以为土地增值税是个无足轻重的小税种,不予重视,开征土地增值税的预期目的没有达到。

(二) 分类预征阶段

我国经过二十多年的改革开放,国民经济高速发展,居民收入稳步提高,改善居住条件的需求逐渐旺盛。二十一世纪初,房地产投资过热,房地产投资性购买开始显现。2005年5月,《国务院办公厅转发建设部等部门关于做好稳定住房价格工作意见的通知》(国办发[2005]26号)文件指出,房地产业是国民经济支柱产业。正确认识当前房地产市场形势,及时解决存在的突出问题,促进房地产业健康发展,对于巩固和发展宏观调控成果,保持国民经济平稳较快发展,具有重要意义。各地区、各部门要把解决房地产投资规模过大、价格上涨幅度过快等问题,作为当前加强宏观调控的一项重要任务。坚持积极稳妥、把握力度,突出重点、区别对待,因地制宜、分类指导,强化法治、加强监管的原则。加强领导、密切配合,认真贯彻落实国务院各项调控政策措施,做好供需双向调节,遏制投机性炒房,控制投资性购房,鼓励普通商品住房



和经济适用住房建设,合理引导住房消费,促进住房价格的基本稳定和房地产业的健康发展。该文件第五条规定了普通住宅的原则条件,使得普通标准住宅有了量化标准。

该文件是国家开始重视房地产业税收征管的重要标志。为了贯彻该文件,加强土地增值税的征收管理,搞好已完工项目的土地增值税清算工作。财政部、国家税务总局于2006年3月2日下发了《关于土地增值税若干问题的通知》(财税[2006]21号),该文件规定:各地要进一步完善土地增值税预征办法,根据本地区房地产业增值水平和市场发展情况,区别普通住房、非普通住房和商用房等不同类型,科学合理地确定预征率,并适时调整。工程项目竣工结算后,应及时进行清算,多退少补。

根据上述文件的规定,各地税务机关纷纷制定土地增值税征收管理办法,分房产类别制定预征率。基于当时税收征管和会计核算的状况,国家税务总局在《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)文件第四条扣除项目中规定:“属于多个房地产项目共同的成本费用,应按清算项目可售建筑面积占多个项目可售总建筑面积的比例或其他合理的方法,计算确定清算项目的扣除金额。”在房地产企业开发成本的六个成本项目中,有五个是共同成本,按建筑面积分配成本还是延续了《房地产开发企业会计制度》关于成本核算的规定,无法按开发产品类别核算成本,因此该文件只能按原则规定“开发项目中同时包含普通住宅和非普通住宅的,应分别计算增值额。”从此开始了土地增值税的分类预征阶段,但仍然无法解决普通住宅和非普通住宅的成本应如何分别核算的问题。

(三) 土地增值税的全面清算阶段

2009年3月6日,国家税务总局印发了《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号),文件第四章“计税成本的核算”中,明确地规定了开发产品分类的原则、六个成本项目的具体核算内容、成本核算的程序、共同成本分配的原则和计算方法,该文件是迄今为止最为切合房地产开发企业成本核算实际的一个文件,规定的成本核算方法具有较强的可操作性,是开发产品核算最实用、最完善的方法,该文件为房地产企业按照不同房产类别核算成本、准确计算应纳税额、加强税收征管奠定了坚实的基础,也使按房产类别进行土地增值税清算具有了可能性。正因为如此,国家税务总局在《土地增值税清算管理规程》(国税发[2009]91号)第十七条规定,土地增值税清算时,对不同类型房地产应当分别计算增值额、增值率,缴纳土地增值税。

2010年4月17日,国务院下发了《关于坚决遏制部分城市房价过快上涨的通知》(国发[2010]10号),文件第四条规定:“发挥税收政策对住房消费和房地产收益的调节作用。财政部、税务总局要加快研究制定引导个人合理住房消费和调节个人房产收益的税收政策。税务部门要严格按照税法和有关政策规定,认真做好土地增值税的征收管理工作,对定价过高、涨幅过快的房地产开发项目进行重点清算和稽查”。作为国

务院的文件，提出对某个行业、某个税种进行清算和稽查，说明房地产开发企业的土地增值税已经非清算不可了。

为深入贯彻国务院文件精神，促进房地产行业健康发展，合理调节房地产开发收益，充分发挥土地增值税调控住房消费的作用，国家税务总局在当年五月中下旬，一周之内连续发了两个文件，即《国家税务总局关于加强土地增值税征管工作的通知》（国税发〔2010〕53号）和《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220号），从此，土地增值税的全面清算工作在全国展开。

从2010年开始，房地产开发企业的土地增值税进入了全面清算、分类清算的阶段。

为了进一步加强土地增值税的征管工作，2013年6月20日，国家税务总局又下发了《关于进一步做好土地增值税征管工作的通知》（税总发〔2013〕67号）文件指出，土地增值税征管是系统性工作，各环节紧密联系，预征和清算并重，预征是土地增值税工作的基础，清算是落实土地增值税功能的关键，对房地产开发项目的全流程监管是夯实税源的保障。开展土地增值税清算的重点是，2013年要着力抓好清算这一关键环节。①要对近几年积压未清算的项目进行全面清理，制定工作计划，督促企业限期自行清算，对拒不清算的要严肃处理；②要严格执行核定征收规定，不得擅自扩大核定征收的范围，对不符合核定征收条件的，坚决不得核定征收，对符合条件、确需核定的，要根据实际情况从严确定核定征收率，不搞一刀切；③清算审核时要严格依照政策和规定执行，不得擅自扩大扣除项目范围。文件预示着，房地产开发企业的土地增值税必须全面分类清算，房地产开发企业需要提前做好清算的准备工作。

二、土地增值税的纳税地点

土地增值税的纳税人应向房地产所在地主管税务机关办理纳税申报，并在税务机关核定的期限内缴纳土地增值税。

房地产所在地是指房地产的坐落地。纳税人转让的房地产坐落在两个或两个以上地区的，应按房地产所在地分别申报纳税。

在实际工作中，纳税地点的确定又可分为以下两种情况：

（1）纳税人是法人的。当转让的房地产坐落地与其机构所在地或经营所在地一致时，则在办理税务登记的原管辖税务机关申报纳税即可；如果转让的房地产坐落地与其机构所在地或经营所在地不一致时，则应在房地产坐落地所管辖的税务机关申报纳税。

（2）纳税人是自然人的。当转让的房地产坐落地与其居住所在地一致时，则在住所所在地税务机关申报纳税；当转让的房地产坐落地与其居住所在地不一致时，在办理过户手续所在地的税务机关申报纳税。



三、土地增值税的纳税申报时间

1. 一次性付款转让房地产的

土地增值税的纳税人应在转让房地产合同签订后的7日内,到房地产所在地主管税务机关办理纳税申报,并向税务机关提交房屋及建筑物产权、土地使用权证书,土地转让、房产买卖合同,房地产评估报告及其他与转让房地产有关的资料。

2. 以分期收款方式转让房地产的

对于以分期收款方式转让房地产的,主管税务机关可根据合同规定的收款日期来确定具体的纳税期限。纳税人按照合同约定的收款日期和当地规定的预征率先预交,全部售房款收完后进行清算,多退少补。

3. 项目全部竣工结算前转让房地产的

纳税人在项目全部竣工结算前转让房地产取得的收入,由于涉及成本核算或其他原因,无法据实计算土地增值税的,可以预征土地增值税,待该项目全部竣工、办理结算后再进行结算,多退少补。主要涉及两种情况:

(1) 房地产的预售。纳税人以预售方式转让房地产的,对在办理结算和转交手续前就取得的收入,税务机关也可以预征土地增值税。具体办法由省级地方税务局根据当地情况制定。各地要进一步完善土地增值税预征办法,根据本地区房地产业增值水平和市场发展情况,区别普通住房、非普通住房和商用房等不同类型,科学合理地确定预征率,并适时调整。工程项目竣工结算后,应及时进行清算,多退少补。

对纳税人预售房地产所取得的收入,当地税务机关规定预征土地增值税的,纳税人应当到主管税务机关办理纳税申报,并按规定预征率预交土地增值税,待办理工程决算后,进行清算,多退少补;当地税务机关规定不预征土地增值税的,也应在取得预售收入时先到税务机关登记或备案。

对未按预征规定期限预缴税款的,应根据《税收征管法》及其实施细则的有关规定,从限定的缴纳税款期限届满的次日起,加收滞纳金。

(2) 部分转让。纳税人进行小区开发的,其中一部分房地产项目因先行开发并已转让出去,但小区内的部分配套设施往往在转让后才建成。在这种情况下,税务机关可以对先行转让的项目,在取得收入时预征土地增值税。

4. 因经常发生房地产转让而难以在每次转让后申报的

《国家税务总局关于加强土地增值税管理工作的通知》(国税函[2004]938号)文件规定:为了简化行政审批手续,进一步方便纳税人和加强税收管理,经研究,对土地增值税纳税人定期进行纳税申报的问题做如下解释和规定:

(1) 取消《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第十五条第一款对土地增值税纳税人因经常发生房地产转让而难以在每次转让后申报的,定期进行纳税申

报须经税务机关审核同意的规定。

(2) 纳税人因经常发生房地产转让而难以在每次转让后申报,是指房地产开发企业开发建造的房地产、因分次转让而频繁发生纳税义务、难以在每次转让后申报纳税的情况,土地增值税可按月或按各省、自治区、直辖市和计划单列市地方税务局规定的期限申报缴纳。

(3) 纳税人选择定期申报方式的,应向纳税所在地的地方税务机关备案。定期申报方式确定后,一年之内不得变更。

四、房地产开发企业土地增值税的清算

2006年12月28日,国家税务总局下发了《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号文件”),部署在全国范围内开展对房地产开发企业土地增值税实行清算的工作。

该文件下发之后,在房地产界引起强烈的反响。187号文件要求自2007年2月1日起在全国范围内对房地产开发企业的土地增值税进行全面清算工作,并将对房地产企业的纳税情况适时开展税收专项检查。这意味着拖延了13年而没有贯彻执行到位的《土地增值税暂行条例》及其实施细则将得以严格执行。房地产开发企业土地增值税实行多年的“预征制”即将结束,房地产开发企业将迎来土地增值税的“清算”时代。

在房地产开发企业的税负构成中,土地增值税占有较大比重,是一个不可轻视的税种。土地增值税课税对象是指有偿转让房地产所取得的增值额,增值额的计算、申报和清算涉及收入总额及扣除项目金额的确认和计量,税前扣除方法和评估方法、超率累进税率计算等,所以说它又是一个时间跨度大、计算复杂、申报审核严格的直接税种。目前,房地产开发企业面对国家土地增值税全面清算的征管模式,正确理解和应对分类清算政策、灵活运用税收优惠、准确计算增值额、全面掌握申报流程和审核重点、熟练掌握纳税筹划技巧、防范涉税风险等等,已成为房地产开发企业管理层亟须解决的问题。

(一) 土地增值税的清算单位

(1) 以国家有关部门审批的房地产开发项目为单位进行清算。

(2) 对分期开发的项目,以分期项目为单位清算。

(3) 开发项目中同时包含不同类型房地产的,应当分别计算增值额、增值率,缴纳土地增值税。

《土地增值税暂行条例实施细则》第八条规定:土地增值税以纳税人房地产成本核算的最基本的核算项目或核算对象为单位计算。《房地产开发企业会计制度》(财政部[1993]财会字第02号)文件规定,企业应根据本企业的经营特点,选择本企业的成本核算对象。房地产开发企业一般以每一独立编制设计概算和施工图预算的单位工程



作为成本核算对象，即以每栋独立的房屋作为成本核算对象；对同一开发地点、结构类型相同、开竣工时间相近，并由同一施工队伍施工的群体开发项目，也可合并作为一个成本对象。这种成本核算方法在计划体制下是可以的，现在是市场经济，不同类型的房产因其房产类型不同、结构不同、装饰不同、功能不同等而导致其售价存在较大差异，税法要求按照不同房产类型，分别计算增值额、增值率，缴纳土地增值税。最突出的问题是商铺的土地增值税清算，财会部门把所有类型的房产都作为一个成本核算对象，平均计算开发成本，计算土地增值税。商铺售价一般较高，开发产品的成本平均计算，会使得商铺的增值额很大，增值率很高，适用较高税率，多交很多土地增值税。究其根源，是现有的成本核算办法已经无法满足新的税收征管的需要，开发产品的成本核算方法必须改革。房地产企业应当按照不同类型的房产，分别核算开发成本，否则，房地产开发企业销售的商铺会多交土地增值税，销售建造的普通标准住宅也不能享受到税收优惠政策，误交土地增值税。

2010年以来由于加强了土地增值税的清算管理工作，有的省市已经对土地增值税的清算单位做出比较明确的规定，例如，《辽宁省地方税务局关于明确土地增值税清算有关问题的通知》（辽地税函〔2012〕92号）文件规定：“确定土地增值税清算单位时，地方税务机关应以发改委审批、备案确定的房地产开发项目作为清算单位。对于分期开发的项目，地方税务机关应以住建部门或国土规划部门下发的《建设工程规划许可证》确定的分期建设项目作为清算单位”。

房地产开发企业应当把分期开发的项目，通过《土地增值税项目登记表》向主管税务机关报备。

（二）土地增值税的清算条件

1. 应当进行土地增值税清算的项目

归于此类的清算项目，一般都是在本公司已经结束的房地产开发项目。

- （1）房地产开发项目全部竣工、完成销售的。
- （2）整体转让未竣工决算房地产开发项目的。
- （3）直接转让土地使用权的。

凡符合应办理土地增值税清算条件的纳税人，应在规定日期（90天）内向主管地方税务机关提出清算税款申请，并据实填写《土地增值税清算申请表》，经主管地方税务机关核准后，即可办理税款清算手续。纳税人清算土地增值税申请不符合受理条件的，税务机关不予核准，将有关资料退回纳税人，并说明理由。应进行土地增值税清算的纳税人，在上述规定的期限内拒不清算或不提供清算资料的，主管税务机关可根据《税收征管法》有关规定处理。

2. 主管税务机关可要求纳税人进行土地增值税清算的项目

- （1）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%, 但剩余的可售建筑面积已经出租或自用的。

开发项目达到上述标准的, 税务机关可以要求纳税人按照转让房地产的收入与扣除项目金额配比的原则, 对已转让的房地产进行土地增值税的清算, 未转让的部分在实际转让时再进行土地增值税的纳税申报。

(2) 取得销售(预售)许可证满三年仍未销售完毕的。

此项规定主要是针对有的房地产企业借口整个项目未销售完毕而不进行土地增值税清算的情况, 当取得销售(预售)许可证满三年时, 税务机关可以要求企业对已经销售的部分进行清算。

(3) 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。

这是一项常规业务, 企业在向工商行政机关办理注销工商登记之前, 应当先与税务机关结清所涉及的所有税款(包括土地增值税)并注销税务登记, 取得税务机关签发的注销税务登记的证明后才允许注销工商登记。

(4) 省税务机关规定的其他情况。

此项规定是国家税务总局对省级税务机关的授权, 各省级税务机关可以根据本省土地增值税清算管理的需要, 规定要求纳税人进行土地增值税清算的条件。例如北京市地方税务局在《北京市房地产开发企业土地增值税清算管理办法》第六条规定: “经主管税务机关进行纳税评估发现问题后, 认为需要办理土地增值税清算的房地产开发项目”, 主管税务机关可要求纳税人进行土地增值税清算。

凡主管地方税务机关要求纳税人办理土地增值税清算手续的房地产开发项目, 主管地方税务机关应签发《土地增值税清算通知书》送达纳税人。纳税人在接到《土地增值税清算通知书》之后, 在规定时间内(90 天)内, 填写《土地增值税清算申请表》报送主管地方税务机关, 进入清算程序。经主管税务机关确定需要进行清算的纳税人, 在上述规定的期限内拒不清算或不提供清算资料的, 主管税务机关可依据《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定处理。

3. 关于预售房产何时确认销售的问题

《土地增值税暂行条例》第十条规定: “纳税人应当自转让房地产合同签订之日起七日内向房地产所在地主管税务机关办理纳税申报, 并在税务机关核定的期限内缴纳土地增值税。”《土地增值税暂行条例实施细则》第十五条规定: “根据条例第十条的规定, 纳税人应按照下列程序办理纳税手续, 纳税人应在转让房地产合同签订后的七日内, 到房地产所在地主管税务机关办理纳税申报, 并向税务机关提交房屋及建筑物产权、土地使用权证书, 土地转让、房产买卖合同, 房地产评估报告及其他与转让房地产有关的资料。”

但是, 上述所称向房地产所在地主管税务机关办理纳税申报均属预交土地增值税。

因为，纳税人在项目全部竣工决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，而无法准确计算土地增值税，《实施细则》规定，可以先预征土地增值税，待该项目全部竣工、办理决算后再进行清算，多退少补。

在土地增值税清算的条件中有两个很关键的词：销售和转让。在应当进行土地增值税清算的条件中，规定的是“完成销售的”；在税务机关要求纳税人进行土地增值税清算的条件中，规定的是“已转让的房地产建筑面积”。笔者认为，两个词的实际含义是一样的，就是何时确认房地产销售是判断是否应当进行土地增值税清算的条件。由于，房地产开发企业销售房产一般是采用预售的形式，签订了《房地产预售合同》当然不能判断为是法律意义上的实际销售。对预售的房产何时确认销售，土地增值税的税收法规中并没有明确规定，房地产企业不妨采用企业所得税法判断销售确认的条件。《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）第一条第（一）项企业销售商品同时满足下列条件的，应确认收入的实现：

（1）商品销售合同已经签订，企业已将商品所有权相关的主要风险和报酬转移给购货方。

（2）企业对已售出的商品既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有实施有效控制。

（3）收入的金额能够可靠地计量。

（4）已发生或将发生的销售方的成本能够可靠地核算。

《国家税务总局关于房地产开发企业开发产品完工条件确认问题的通知》（国税函〔2010〕201号）对于预售房何时确认销售的问题规定：“房地产开发企业建造、开发的开发产品，无论工程质量是否通过验收合格，或是否办理完工（竣工）备案手续以及会计决算手续，当企业开始办理开发产品交付手续（包括入住手续）、或已开始实际投入使用时，为开发产品开始投入使用，应视为开发产品已经完工。房地产开发企业应按规定及时结算开发产品计税成本，并计算企业当年度应纳税所得额”。很显然，房地产开发企业预售的房产只要办理交付手续（或入住手续），应当计算应纳税所得额，要求把“预收账款”结转“主营业务收入”，同时，结转“主营业务成本”，也即是确认销售。

确认销售具有总结性的文件莫过于《国家税务总局关于印发〈企业所得税汇算清缴纳税申报鉴证业务准则（试行）〉的通知》（国税发〔2007〕10号）第二条规定：“对外转让土地使用权和销售商品房的，应于土地使用权和商品房已经移交，并将发票结算账单提交对方时，确认收入的实现。”房地产开发企业转让房产确认销售的条件有两个：一是土地使用权和商品房已经移交，二是将发票结算账单提交对方，缺一项就不确认销售。此项规定解决了房地产企业两项确认销售的问题。赊销业务是先交房，按赊销合同约定时间开具发票确认销售；预售业务是先开具发票，在房产交付时即确认

销售。

（三）视同销售和自用房地产的收入确定

（1）房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、债务重组、非货币性资产交换等，发生土地使用权及地上建筑物转移的，应视同销售房地产，缴纳土地增值税。其收入额按下列方法和顺序确认：

- 1) 按本企业在同一地区、同一年度销售同类房地产的平均价格确定。
- 2) 由主管税务机关参照当地、当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

应当注意的是，对于开发产品的视同销售，企业所得税与土地增值税的规定有所区别，187号文件没有把开发产品转作企业自用或对外捐赠、赞助列为视同销售。这是因为，企业把开发产品转作自用，没有发生土地使用权和地上建筑物的转让行为，不征收土地增值税。企业把开发产品对外捐赠或赞助，虽然发生了土地使用权和地上建筑物的转让，但是，开发企业并没有取得收入，也不属于土地增值税的征收范围。

开发企业将开发产品用于职工福利列为视同销售，征收土地增值税。是因为开发产品用于职工福利之后，已经不再是企业生产经营所使用的资产，脱离了企业这个会计（纳税）主体，不再属于本企业纳税管理的范围，不是企业会计核算的范围。同时，开发产品用于职工福利，例如托儿所、职工浴池等，资产的管理权属于工会，费用应由职工福利费来支付，所以应当作视同销售处理。

（2）房地产开发企业将开发的部分房地产用于出租等商业用途时，如果产权未发生转移，不征收土地增值税，在税款清算时不列收入，也不扣除相应的成本和费用。

按照《土地增值税暂行条例》及其实施细则的规定，土地增值税是对转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入征税。企业将开发的产品出租，不征税。这项规定明确了企业出租开发产品在征收土地增值税时不作为视同销售处理，在土地增值税的税款清算时不列收入，也不扣除相应的成本和费用。

（四）纳税人清算土地增值税时应提供的清算资料

（1）土地增值税清算表及其附表（各地可根据本地实际情况制定）。

（2）房地产开发项目清算说明，主要内容应包括房地产开发项目立项、用地、开发、销售、关联方交易、融资、税款缴纳等基本情况及主管税务机关需要了解的其他情况。

（3）辅助及证明材料：

- 1) 项目竣工决算报表。
- 2) 取得土地使用权所支付的地价款凭证。
- 3) 国有土地使用权出让合同。
- 4) 银行贷款利息结算通知单。
- 5) 项目工程合同结算单。



- 6) 商品房购销合同统计表。
- 7) 商品房销售明细表。
- 8) 预售许可证等与转让房地产的收入、成本和费用有关的证明资料。
- 9) 主管税务机关需要相应项目记账凭证的,纳税人还应提供记账凭证复印件。

(4) 纳税人委托税务中介机构审核鉴证的清算项目,还应报送中介机构出具的《土地增值税清算税款鉴证报告》。

需要说明的是,土地增值税清算时是否需要税务中介机构审核鉴证,税法并没有强行规定,而且,在《土地增值税清算管理规程》中将土地增值税的清算审核工作明确由主管税务机关承担,至于各企业清算项目是否由税务中介机构审核鉴证,可以征求主管税务机关,按照主管税务机关的要求去做。

(五) 土地增值税清算项目的审核鉴证

土地增值税清算鉴证,是指税务师事务所接受委托对纳税人土地增值税清算税款申报的信息实施必要审核程序,提出鉴证结论或鉴证意见,并出具鉴证报告,增强税务机关对该项信息信任程度的一种鉴证业务。

税务师事务所从事土地增值税清算鉴证业务,应当遵从国家税务总局印发的《土地增值税清算鉴证业务准则》(国税发[2007]132号,以下简称《鉴证业务准则》)。以法律、法规为依据,按照独立、客观、公正原则,在获取充分、适当、真实证据基础上,根据审核鉴证的具体情况,出具真实、合法的鉴证报告。

税务师事务所按照《鉴证业务准则》的规定出具的鉴证报告,税务机关应当受理。对符合要求的鉴证报告,税务机关可以采信。

(六) 土地增值税的核定征收

核定应纳税额是针对纳税人的一部分违规违法行为导致税务机关难以查账征收税款,而采取的一种补救措施。它也是一种征收税款的方式,是在正常的税款征收方式难以准确合理征收税款的前提下而采取的一种征税方法,对于保证国家税收及时足额入库、促使纳税人遵守税法规定正确纳税,具有一定的作用。根据《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)的有关规定,187号文件对房地产开发企业有下列情形之一的,税务机关按不低于预征率的征收率核定征收土地增值税:

(1) 依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的。房地产开发企业按照《会计法》的规定应当设置账簿进行会计核算,不报经批准,擅自不设置账簿的,属于违规行为。因此,应当限期改正,逾期不改的除予以处罚外,采取核定征收办法。

(2) 擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的。我国会计法、税法及其他经济法规对账簿等会计资料的保管、销毁有明确规定,纳税人擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料,属于严重的违法行为,除按规定处理外,税务机关有权核定其应纳税额。

(3) 虽设置账簿,但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全,难

以确定转让收入或扣除项目金额的。

账目混乱是指账簿记载不清、账据不符、账表不符，原始凭证、记账凭证等资料散失不全，收入、成本、费用、利润失真，又无法查清的，除进行相关处理外，税务机关可以核定征收税款。

(4) 符合土地增值税清算条件，未按照规定的期限办理清算手续，经税务机关责令限期清算，逾期仍不清算的。

该条是指纳税人有经营行为，有应税义务，不按规定进行土地增值税的清算，而且，税务机关责令清算，仍然拒不清算的，已经属于违法行为，税务机关除核定征收之外，还要对其进行处罚。

(5) 申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。

此种情况是纳税人在纳税申报时，通过少报收入，多列成本、费用，减少计税金额，达到少纳税的目的，属于虚假申报，偷逃税款，税务机关应当根据情况核定征收，并予以处理。

实际上核定征收是一柄双刃剑。一方面要求企业加强会计核算，及时准确地申报纳税，如果企业违反了《税收征管法》的有关规定，税务机关可以按规定对土地增值税采取核定征收；另一方面，也要求税务机关不得事先规定对房地产开发企业的土地增值税搞核定征收。

文件强调企业出现上述情况之一的，“税务机关按不低于预征率的征收率核定征收土地增值税”。假设企业所在地区预征率明显偏低，而开发项目利润率很高，土地增值税清算时实行查账征收，就会出现适用税率明显高于预征率的情况。在这种情况下，就会出现企业争取按当地规定的预征率进行核定征收而逃避纳税。

为了正确执行核定征收的政策，《国家税务总局关于加强土地增值税征管工作的通知》（国税发〔2010〕53号）规定：核定征收必须严格依照税收法律、法规规定的条件进行，任何单位和个人不得擅自扩大核定征收范围，严禁在清算中出现“以核定为主、一核了之”、“求快图省”的做法。凡擅自将核定征收作为本地区土地增值税清算主要方式的，必须立即纠正。对确需核定征收的，要严格按照税收法律、法规的要求，从严、从高确定核定征收率。

（七）清算后再转让房地产的处理

在土地增值税清算时未转让的房地产，清算后销售或有偿转让的，纳税人应按规定进行土地增值税的纳税申报，扣除项目金额按清算时分类计算的单位可售面积成本费用乘以销售或转让面积计算。

某类房产单位可售面积成本 = 该类房产开发成本 ÷ 该类房产可售面积

清算后再销售或转让时计算扣除项目的建造成本为

扣除项目的建造成本 = 某类房产单位可售面积成本 × 实际销售面积



扣除项目金额 = 130% × 建造成本 + 营业税及附加

【例 1-6】甲房地产公司开发的 A 小区，2012 年已经达到土地增值税清算条件，向主管税务机关提出清算申请，进行了 A 小区的土地增值税清算。清算时，尚有部分非普通标准住宅待售，清算时经审核确认的“非普通标准住宅单位可售面积成本费用”为每平方米 7 860 元。2013 年 1 月份，销售房屋 12 套，销售面积 1 176m²，销售收入总额为 16 816 800 元，如何进行土地增值税的纳税申报？

【案例分析】扣除项目金额 = (7 860 × 1 176) × 130% + 16 816 800 × 5.5% = 12 016 368 + 924 924 = 12 941 292 (元)

增值额 = 16 816 800 - 12 941 292 = 3 875 508 (元)

增值率 = 3 875 508 ÷ 12 941 292 = 29.95%

适用税率 30%，速算扣除率为零。

应交土地增值税 = 3 875 508 × 30% - 0 = 1 162 652 (元)

根据《土地增值税暂行条例》第十条规定，纳税人应当自转让房地产合同签订之日起七日内向房地产所在地主管税务机关办理纳税申报，并在税务机关核定的期限内缴纳土地增值税。

需要强调的是，土地增值税的清算与企业所得税年度汇算清缴不同，土地增值税是按项目清算，企业所得税是按年度进行汇算清缴。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前扣除而未扣除或者少扣除的支出，只要不超过 5 年，企业做出专项申报及说明后，经主管税务机关确认，准予追补至该项目发生年度计算扣除。由于土地增值税是按开发项目进行清算，符合清算条件的房地产开发项目，在土地增值税清算时所计算的各类房产单位可售面积成本费用必须经过主管税务机关确认，清算之后再销售房产进行土地增值税纳税申报时，扣除项目金额必须按清算时分类计算的单位可售面积成本乘以实际销售面积计算。如果在土地增值税清算时有些成本、费用凭证不齐全漏计成本，清算之后取得成本费用的相关凭证，不允许重新调整单位可售面积成本费用、扣除项目金额，更不允许调整应纳土地增值税税额。

(八) 土地增值税清算后应补缴的土地增值税不加收滞纳金

由于各地的土地增值税预征率普遍偏低，土地增值税清算时涉及补交以前年度的土地增值税，补缴的土地增值税是否征收滞纳金的问题，《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220 号）第八条土地增值税清算后应补缴的土地增值税加收滞纳金问题规定：“纳税人按规定预缴土地增值税后，清算补缴的土地增值税，在主管税务机关规定的期限内补缴的，不加收滞纳金”。

第七节 土地增值税清算的管理

为了加强房地产开发企业的土地增值税征收管理,规范土地增值税清算工作,根据《土地增值税暂行条例》及其实施细则、《税收征收管理法》及其实施细则等有关税收法律、行政法规的规定,结合房地产开发经营业务的特点,国家税务总局制定了《土地增值税清算管理规程》,自2009年6月1日起施行。

一、土地增值税清算的定义

土地增值税清算是指纳税人在符合土地增值税清算条件后,依照税收法律、法规及土地增值税有关政策规定,计算房地产开发项目应缴纳的土地增值税税额,并填写《土地增值税清算申报表》,向主管税务机关提供有关资料,办理土地增值税清算手续,结清该房地产项目应缴纳土地增值税税款的行为。

纳税人应当如实申报应缴纳的土地增值税税额,保证清算申报的真实性、准确性和完整性。

税务机关应当为纳税人提供优质纳税服务,加强土地增值税政策宣传辅导。主管税务机关应及时对纳税人清算申报的收入、扣除项目金额、增值额、增值率以及税款计算等情况进行审核,依法征收土地增值税。

二、开发项目的前期管理

主管税务机关应加强房地产开发项目的日常税收管理,实施项目管理。主管税务机关应从纳税人取得土地使用权开始,按项目分别建立档案、设置台账,对纳税人项目立项、规划设计、施工、预售、竣工验收、工程结算、项目清盘等房地产开发全过程实行跟踪监控,做到税务管理与纳税人项目开发同步。

主管税务机关对纳税人项目开发期间的会计核算工作应当积极关注,对纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的,应督促纳税人根据清算要求按不同期间和不同项目合理归集有关收入、成本、费用。有条件的地区,对纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的,主管税务机关可结合发票管理规定,对纳税人实施项目专用票据管理措施。

三、土地增值税的清算受理

(一) 应当进行土地增值税清算的开发项目

纳税人符合下列条件之一的,应当进行土地增值税的清算。



- (1) 房地产开发项目全部竣工、完成销售的。
- (2) 整体转让未竣工决算房地产开发项目的。
- (3) 直接转让土地使用权的。

对于符合上述应当进行土地增值税清算的项目，纳税人应当在满足条件之日起 90 日内到主管税务机关办理清算手续。应当进行土地增值税清算的纳税人，在上述规定的期限内拒不清算或不提供清算资料的，主管税务机关可依据《税收征收管理法》有关规定处理。

(二) 要求进行土地增值税清算的开发项目

对符合以下条件之一的，主管税务机关可要求纳税人进行土地增值税清算。

(1) 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%，但剩余的可售建筑面积已经出租或自用的。

(2) 取得销售（预售）许可证满三年仍未销售完毕的。

(3) 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，这种情况是指企业要注销工商登记，企业应在办理注销登记前进行所有税种的清算，其中包括土地增值税清算。

(4) 省（自治区、直辖市、计划单列市）税务机关规定的其他情况。

对于符合税务机关可要求纳税人进行土地增值税清算的项目，由主管税务机关确定是否进行清算；对于确定需要进行清算的项目，由主管税务机关下达清算通知，纳税人应当在收到清算通知之日起 90 日内办理清算手续。主管税务机关进行项目管理时，对符合税务机关可要求纳税人进行清算情形的，应当作出评估，并经分管领导批准，确定何时要求纳税人进行清算的时间。对确定暂不通知清算的，应继续做好项目管理，每年作出评估，及时确定清算时间并通知纳税人办理清算。经主管税务机关确定需要进行清算的纳税人，在上述规定的期限内拒不清算或不提供清算资料的，主管税务机关可依据《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定处理。

(三) 税务机关收到纳税人清算资料后的处理方式

(1) 主管税务机关收到纳税人清算资料后，对符合清算条件的项目，且报送的清算资料完备的，予以受理。

(2) 对纳税人符合清算条件、但报送的清算资料不全的，应要求纳税人在规定期限内补报，纳税人在规定的期限内补齐清算资料后，予以受理。

(3) 对不符合清算条件的项目，不予受理。

上述具体期限由各省、自治区、直辖市、计划单列市税务机关确定。主管税务机关已受理的清算申请，纳税人无正当理由不得撤消。

(4) 主管税务机关收到纳税人“予以受理”的资料后，应在一定期限内及时组织清算审核。具体期限由各省、自治区、直辖市、计划单列市税务机关确定。

四、土地增值税清算审核方法

清算审核包括案头审核、实地审核。案头审核是指对纳税人报送的清算资料进行数据、逻辑审核，重点审核项目归集的一致性、数据计算准确性等。实地审核是指在案头审核的基础上，通过对房地产开发项目实地查验等方式，对纳税人申报情况的客观性、真实性、合理性进行审核。

（一）按开发项目、分房产类别进行清算

（1）清算审核时，应审核房地产开发项目是否以国家有关部门审批、备案的项目为单位进行清算。

（2）对于分期开发的项目，是否以分期项目为单位清算。

（3）对不同类型房地产是否分别计算增值额、增值率，缴纳土地增值税。

（二）收入总额的审核

（1）审核收入情况时，应结合销售发票、销售合同（含房管部门网上备案登记资料）、商品房销售（预售）许可证、房产销售分户明细表及其他有关资料，重点审核销售明细表、房地产销售面积与项目可售面积的数据关联性，以核实计税收入。

（2）对销售合同所载商品房面积与有关部门实际测量面积不一致，而发生补、退房款的收入调整情况进行审核；对销售价格进行评估，审核有无价格明显偏低情况。必要时，主管税务机关可通过实地查验，确认有无少计、漏计事项，确认有无将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人非货币性资产等情况。

（3）《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》规定，已全额开具商品房销售发票的，按照发票所载金额确认收入；未开具发票或未全额开具发票的，以销售合同所载的售房金额及其他收益确认收入。合同所载房面积与实际测量面积不一致，应在计算土地增值税时予以调整。

（三）非直接销售和自用房地产的收入确定

（1）房地产开发企业将开发的产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产，其收入按下列方法和顺序确认：

1) 按本企业在同一地区、同一年度销售同类房地产的平均价格确定。

2) 由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

（2）房地产开发企业将开发的部分房地产转为企业自用或用于出租等商业用途时，如果产权未发生转移，不征收土地增值税，在税款清算时不列收入，不扣除相应的成本和费用。

《国家税务总局关于未办理土地使用权证转让土地有关税收问题的批复》（国税函



[2007] 645号)规定,土地使用者转让、抵押或置换土地,无论其是否取得了该土地的使用权属证书,无论其在转让、抵押或置换土地过程中是否与对方当事人办理了土地使用权属证书变更登记手续,只要土地使用者享有占有、使用、收益或处分该土地的权利,且有合同等证据表明其实质转让、抵押或置换了土地并取得了相应的经济利益,土地使用者及其对方当事人应当依照税法规定缴纳营业税、土地增值税和契税等相关税收。

(四) 扣除项目的审核

1. 扣除项目审核的内容

- (1) 取得土地使用权所支付的金额。
- (2) 房地产开发成本(包括土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共配套设施费、开发间接费用)。
- (3) 房地产开发费用。
- (4) 与转让房地产有关的税金。
- (5) 国家规定的其他扣除项目。

2. 审核扣除项目是否符合下列要求:

- (1) 在土地增值税清算中,计算扣除项目金额时,其实际发生的支出应当取得但未取得合法凭据的不得扣除。
- (2) 扣除项目金额中所归集的各项成本和费用,必须是实际发生的。
- (3) 扣除项目金额应当准确地在各扣除项目中分别归集,不得混淆。
- (4) 扣除项目金额中所归集的各项成本和费用必须是在清算项目开发中直接发生的或应当分摊的。
- (5) 纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的,或者同一项目中建造不同类型房地产的,应按照受益对象,采用合理的分配方法,分摊共同的成本费用。
- (6) 对同一类事项,应当采取相同的会计政策或处理方法。会计核算与税务处理规定不一致的,以税务处理规定为准。

(五) 具体扣除项目的审查

1. 取得土地使用权支付金额和土地征用及拆迁补偿费

- (1) 同一宗土地有多个开发项目,是否予以分摊,分摊办法是否合理、合规,具体金额的计算是否正确。
- (2) 是否存在将房地产开发费用记入取得土地使用权支付金额以及土地征用及拆迁补偿费的情形。
- (3) 拆迁补偿费是否实际发生,尤其是支付给个人的拆迁补偿款、拆迁(回迁)合同和签收花名册或签收凭证是否一一对应。

2. 审核前期工程费、基础设施费

- (1) 前期工程费、基础设施费是否真实发生,是否存在虚列情形。



(2) 是否将房地产开发费用记入前期工程费、基础设施费。

(3) 多个(或分期)项目共同发生的前期工程费、基础设施费,是否按项目合理分摊。

3. 审核公共配套设施费

(1) 公共配套设施的界定是否准确,公共配套设施费是否真实发生,有无预提的公共配套设施费情况。

(2) 是否将房地产开发费用记入公共配套设施费。

(3) 多个(或分期)项目共同发生的公共配套设施费,是否按项目合理分摊。

4. 审核建筑安装工程费

(1) 发生的费用是否与决算报告、审计报告、工程结算报告、工程施工合同记载的内容相符。

(2) 房地产开发企业自购建筑材料时,自购建材费用是否重复计算扣除项目。

(3) 参照当地、当期同类开发项目单位平均建安成本或当地建设部门公布的单位定额成本,验证建筑安装工程费支出是否存在异常。

(4) 房地产开发企业采用自营方式自行施工建设的,还应当关注有无虚列、多列施工人工费、材料费、机械使用费等情况。

(5) 建筑安装发票是否在项目所在地税务机关开具。

5. 审核开发间接费用

(1) 是否存在将企业行政管理部门(总部)为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用记入开发间接费用的情形。

(2) 开发间接费用是否真实发生,有无预提开发间接费用的情况,取得的凭证是否合法有效。

6. 审核利息支出

(1) 是否将利息支出从房地产开发成本中调整至开发费用。

(2) 分期开发项目或者同时开发多个项目的,其取得的一般性贷款的利息支出,是否按照项目合理分摊。

(3) 利用闲置专项借款对外投资取得收益,其收益是否冲减利息支出。

7. 代收费用的审核

对于县级以上人民政府要求房地产开发企业在售房时代收的各项费用,审核其代收费用,如果是计入房价并向购买方一并收取的,应将代收费用作为转让房地产取得的收入计税。实际支付的代收费用,在计算扣除项目金额时,可予以扣除,但不得作为加计扣除的基数。如果代收费用在房价之外单独收取且未计入房地产价格的,不作为转让房地产收入,在计算增值额时不允许扣除代收费用。

8. 关联方交易行为的审核。

(1) 在审核收入和扣除项目时,应重点关注关联企业交易是否按照公允价值和营业常规进行业务往来。



(2) 应当关注企业大额应付款余额, 审核交易行为是否真实。

9. 对中介机构鉴证报告的审查

(1) 纳税人委托中介机构审核鉴证的清算项目, 主管税务机关应当采取适当方法对有关鉴证报告的合法性、真实性进行审核。

(2) 对纳税人委托中介机构审核鉴证的清算项目, 主管税务机关未采信或部分未采信鉴证报告的, 应当告知其理由。

10. 补退税款

土地增值税清算审核结束, 主管税务机关应当将审核结果书面通知纳税人, 并确定办理补、退税期限。纳税人按规定预缴土地增值税后, 清算补缴的土地增值税, 在主管税务机关规定的期限内补缴的, 不加收滞纳金。

五、土地增值税的核定征收

(1) 在土地增值税清算过程中, 发现纳税人符合核定征收条件的, 应按核定征收方式对房地产项目进行清算。

(2) 在土地增值税清算中符合以下条件之一的, 可实行核定征收。

1) 依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的。

2) 擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的。

3) 虽设置账簿, 但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全, 难以确定转让收入或扣除项目金额的。

4) 符合土地增值税清算条件, 企业未按照规定的期限办理清算手续, 经税务机关责令限期清算, 逾期仍不清算的。

5) 申报的计税依据明显偏低, 又无正当理由的。

(3) 符合上述核定征收条件的, 由主管税务机关发出《核定征收的税务事项告知书》后, 税务人员对房地产项目开展土地增值税核定征收核查, 经主管税务机关审核会议, 通知纳税人申报缴纳应补缴税款或办理退税。

(4) 对于分期开发的房地产项目, 各期清算的方式应保持一致。

在上述核定征收的条件中, 第(1)项属于违规, 其余各项均属于违法, 也就是说, 纳税人不违规、不违法就不得搞核定征收。但是, 自土地增值税开征以来, 有些单位和个人就是热衷于搞核定征收。《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》指出: 核定征收必须严格依照税收法律法规规定的条件进行, 任何单位和个人不得擅自扩大核定征收范围, 严禁在清算中出现“以核定为主、一核了之”、“求快图省”的做法。凡擅自将核定征收作为本地区土地增值税清算主要方式的, 必须立即纠正。对确需核定征收的, 要严格按照税收法律法规的要求, 从严、从高确定核定征收率。为了规范核定工作, 核定征收率原则上不得低于5%, 各省级税务机关要结合本地实际, 区分不同房地产类型制定核定征收率。

六、其他

在土地增值税清算时未转让的房地产，清算后销售或有偿转让的，纳税人应按规定进行土地增值税的纳税申报，扣除项目金额按照清算时的单位建筑面积成本费用乘以销售或转让面积计算。

单位建筑面积成本费用＝清算时的扣除项目总金额÷清算的总建筑面积

附：清算时从事房地产开发的纳税人使用的土地增值税纳税申报表（见表 1-3）及相关附表（见表 1-4～表 1-13）。

表 1-3 土地增值税纳税申报表
(从事房地产开发的纳税人适用)

税款所属时间：
 年
 月
 日
 填表日期：
 年
 月
 日

纳税人编码：
 金额单位：人民币元
 (面积单位：m²)

纳税人名称		项目名称		项目地址			
业 别	经济性质	纳税人地址		邮政编码			
开户银行	银行账号	主管部门		电 话			
项 目				行次	金 额		
一、转让房地产收入总额 1=2+3				1			
其中	货币收入			2			
	实物收入及其他收入			3			
二、扣除项目金额合计 4=5+6+13+16+20				4			
1. 取得土地使用权所支付的金额				5			
2. 房地产开发成本 6=7+8+9+10+11+12				6			
其中	土地征用及拆迁补偿费			7			
	前期工程费			8			
	建筑安装工程费			9			
	基础设施费			10			
	公共配套设施费			11			
	开发间接费用			12			
3. 房地产开发费用 13=14+15				13			
其中	利息支出			14			
	其他房地产开发费用			15			
4. 与转让房地产有关的税金等 16=17+18+19				16			
其中	营业税			17			
	城市维护建设税			18			
	教育费附加			19			
5. 财政部规定的其他扣除项目				20			
三、增值额 21=1-4				21			
四、增值额与扣除项目金额之比（%） 22=21÷4				22			
五、适用税率（%）				23			
六、速算扣除系数（%）				24			
七、应缴土地增值税税额 25=21×23-4×24				25			
八、已缴土地增值税税额				26			
九、应补（退）土地增值税税额 27=25-26				27			



(续)

授权代理人	(如果你已委托代理申报人,请填写下列资料) 为代理一切税务事宜,现授权_____(地址)_____为本纳税人的代理申报人,任何与本报表有关的来往文件都可寄与此人。 授权人签字:_____				声明	我声明:此纳税申报表是根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及其《实施细则》的规定填报的。我确信它是真实的、可靠的、完整的。 声明人签字:_____		
	纳税人 签章		法人代表 签章			经办人员(代理 申报人)签章		备注
(以下部分由主管税务机关负责填写)								
主管税务机关 收到日期		接收人		审核 日期		税务审核 人员签章		
审核记录							主管税务 机关盖章	

表 1-4 房地产转让收入明细表

(单位:元)

收入类别	申报合计数	年度	年度	年度	年度	年度	年度	年度	年度	审定合计数	备注
现金											
实物											
其他											
合计											

主管税务机关审核意见:

表 1-5 取得土地使用权所支付的金额明细表

所属清算期:

(单位:元)

项 目	申报合计数	年度	年度	年度	年度	年度	审定合计数	备注
合 计								

主管税务机关审核意见:

表 1-6 土地征用及拆迁补偿费明细表

(单位：元)

项 目	申报合计数	年度	年度	年度	年度	年度	审定合计数	备注
合 计								

主管税务机关审核意见：

表 1-7 前期工程费明细表

(单位：元)

项 目	申报合计数	年度	年度	年度	年度	年度	审定合计数	备注
合 计								

主管税务机关审核意见：

表 1-8 建筑安装工程费明细表

(单位：元)

项 目	申报合计数	年度	年度	年度	年度	年度	审定合计数	备注
合 计								

主管税务机关审核意见：

表 1-9 基础设施费明细表

(单位：元)

项 目	申报数	年度	年度	年度	年度	年度	审定合计数	备注
合 计								

主管税务机关审核意见：



表 1-10 公共配套设施费明细表

(单位：元)

项 目	申报合计数	年度	年度	年度	年度	年度	审定合计数	备注
合 计								

主管税务机关审核意见：

表 1-11 开发间接费明细表

(单位：元)

项 目	申报合计数	年度	年度	年度	年度	审定合计数	备注
合 计							

主管税务机关审核意见：

表 1-12 利息支出明细表

(单位：元)

项目名称		项目地址			
银行同期利率：					
金融机构名称	借款时间	借款金额	借款期限	利率	允许列支利息金额
合 计					

主管税务机关审核意见：

表 1-13 与转让房地产有关税金缴纳情况明细表

(单位：元)

项 目	入库合计数	年度	年度	年度	审定合计数	备注
营业税						
城建税						
教育费附加						
合 计						

主管税务机关审核意见：

第二章 土地增值税优惠 政策及递延纳税规定

1993 年前后，我国房地产开发过热，炒买炒卖房地产的投机行为一度盛行，房地产价格上涨过快，基本建设投资规模过大，土地资源浪费严重。国家为了增强对房地产开发和房地产市场的调控力度，抑制炒买炒卖的行为，规范国家参与国有土地增值收益的分配方式，增加国家财政收入，决定发挥税收经济杠杆的调控作用，从 1994 年起征收土地增值税。

在这种经济形势下开征的土地增值税，就不会有太多的税收优惠政策。在十几年土地增值税征收过程中，财政部、国家税务总局根据形势的发展，总结征收过程中的经验，陆续出台了一些税收优惠政策。纳税人应当熟知，加以充分应用。

第一节 普通标准住宅的税收优惠

《土地增值税暂行条例》第八条第（一）项规定：纳税人建造普通标准住宅出售，增值额未超过扣除项目金额 20% 的，免征土地增值税。但是，什么是普通标准住宅，《土地增值税暂行条例实施细则》规定，普通标准住宅，是指按所在地一般民用住宅标准建造的居住用住宅。高级公寓、别墅、度假村等不属于普通标准住宅。这只是一般定性标准，税务机关和纳税人都很难掌握。2005 年，国务院为了进一步加强对房地产市场的引导和调控，发布了《国务院办公厅转发建设部等部门关于做好稳定住房价格工作的意见》（国办发〔2005〕26 号），明确了普通标准住宅原则上应同时满足以下条件：

- （1）住宅小区建筑容积率在 1.0 以上。
- （2）单套建筑面积在 120m² 以下。
- （3）实际成交价格低于同级别土地上住房平均交易价格 1.2 倍以下。

各省、自治区、直辖市要根据实际情况，制定本地区享受优惠政策普通住房的具体标准。允许单套建筑面积和价格标准适当浮动，但向上浮动的比例不得超过上述标准的 20%。

《财政部 国家税务总局印发的〈关于土地增值税普通标准住宅有关政策的通知〉》

（财税〔2006〕141号）中进一步强调：“普通标准住宅”的认定，可在各省级人民政府根据国办发〔2005〕26号制定的“普通住房标准”的范围内从严掌握。

国家关于普通标准住宅的规定，具有多方面的作用。

（1）有利于国土资源的充分利用。我国是一个土地资源极度匮乏的国家，13亿多人口生活在九百六十万平方公里的土地上，国务院已经强行规定，把保留耕地18亿亩作为底线，可用于建筑的土地会越来越少，而且人口还会增长，土地不可能增加。这就要求房地产企业在建造房屋时，应当充分利用土地，提高土地的容积率。

（2）合理选择建造户型。在改革开放之前，由于多种原因造成我国居民的住房条件普遍较差。现在要解决的首要问题是让广大人民群众有房住，在此基础上适当改善居住条件。国务院规定建筑面积在90m²以下的小户型房屋，要占总面积的70%以上，把普通标准住宅的单套建筑面积控制在120m²以下，除对房地产公司在税收上有区别之外，对购房人的税收上也差别对待。这就可以解决大多数人的住房问题。

（3）可以有效地控制房价。20世纪90年代之后，房地产行业成为暴利行业。个别开发商捂盘惜售、哄抬房价，老百姓怨声载道。为了抑制房价，国务院在房价上作出限制性规定，在税收上，建造普通标准住宅出售，增值额未超过扣除项目金额20%的，免征土地增值税。超过20%的，就全部增值额征收土地增值税。这样的政策对房价的控制作用是非常明显的。《土地增值税暂行条例》规定有四档税率，开发项目的销售利润率越高，拉动增值率越大，适用较高税率，多征税，引导企业不要盲目提高售价。

由于各地情况不一样，对普通标准住宅规定的标准也有所不同。《北京市住房和城乡建设委员会、北京市地方税务局关于公布本市享受优惠政策普通住房平均交易价格的通知》（京建法〔2011〕22号）文件规定：北京市享受优惠政策普通商品住房的标准是应同时满足以下三个条件：住宅小区建筑容积率在1.0（含）以上；单套建筑面积在140（含）m²以下；实际成交价低于同区域享受优惠政策住房平均交易价格1.2倍以下。

自2011年12月10日起，北京市享受优惠政策普通住房平均交易价格调整为按照全市住房平均交易价格结合区位调整系数确定。其中，全市住房平均交易价格为2010年成交均价每平方米建筑面积18000元，区位调整系数按照《北京市享受优惠政策普通住房平均交易价格区位调整系数表》（见表2-1）。

表 2-1 北京市享受优惠政策普通住房平均交易价格区位调整系数表

	北 部	南 部
四环路以内	1.8	1.6
四环路至五环路之间	1.5	1.3
五环路至六环路之间	1.2	1.0
六环路以外	0.8	

根据上述文件的规定，计算普通标准住宅每平方米价格的上限（见表2-2）公式如下：



普通标准住宅每平方米价格上限=平均交易价格（18 000 元/m²）×区位调整系数×1.2

表 2-2 北京市享受优惠政策普通住房每 m² 价格上限

	北部地区	南部地区
四环路以内	38 880	34 560
四环路至五环路之间	32 400	28 080
五环路至六环路之间	25 920	21 600
六环路以外地区	17 280	

这样把政策量化之后，对房地产开发企业和购房人均可享受税收优惠。房地产开发企业建造普通标准住宅出售增值率不大于 20% 的免征土地增值税。购房人可以降低契税支出。《财政部 国家税务总局 住房和城乡建设部关于调整房地产交易环节契税个人所得税优惠政策的通知》（财税〔2010〕94 号）规定，对个人购买普通住房，且该住房属于家庭（成员范围包括购房人、配偶以及未成年子女，下同）唯一住房的，减半征收契税。对个人购买 90m² 及以下普通住房，且该住房属于家庭唯一住房的，减按 1% 税率征收契税。

【例 2-1】2006 年，某城市为了解决居民住房问题，经过市政府办公会议决定建造一个“和谐乐园”小区，占地面积 10 万 m²，建造经济适用房和普通标准住宅。经过竞标，富达房地产开发公司中标，支付土地出让金 10 000 万元，规划办要求容积率不得低于 1.1；富达公司经过两年开发建设，建造总面积 120 000m²，房产开发成本 26 400 万元。经过市场预测，并征得市政府同意，每平方米售价为 5 100 元。当地规定城市维护建设税 7%，教育费附加 3%，计算应交的土地增值税。

【案例分析】

开发总成本=10 000+26 400=36 400（万元）

销售收入总额=5 100×120 000=61 200（万元）

扣除项目金额=61 200×5.5%+36 400×130%=50 686（万元）

增值额=61 200-50 686=10 514（万元）

增值率=10 514÷50 686×100%=20.74%

适用税率 30%，速算扣除率为零。

应交土地增值税=10 514×30%-0=3 154.20（万元）

如果富达房地产公司降低售价，假设每平方米售价降到 5 000 元，土地增值税的缴纳就会发生较大变化。

销售收入总额=5 000×120 000=60 000（万元）

扣除项目金额=60 000×5.5%+36 400×130%=50 620（万元）



增值额=60 000—50 620=9 380（万元）

增值率=9 380÷50 620×100%=18.53%

增值率不大于20%，根据土地增值税条例的规定，免征土地增值税。

这样一来，富达公司减少销售收入1 200万元，减少土地增值税3 154.2万元，两项相抵后提高效益1 954.20万元（3 153.20—1 200）。购房人减少直接购房款支出1 200万元。

很明显，通过税收政策可以鼓励开发企业降低房屋的售价。同样道理，如果开发企业在设计规划中，容积率小于1.0，或者单套建筑面积在120m²（另加浮动）以上，开发企业不能享受优惠政策，同样要交土地增值税。

从纳税人角度，购买非普通标准住宅，全额征收契税；购买普通标准住宅，契税可以减半。

房地产开发企业如果想享受此项税收优惠，一方面要按政策规定建造普通标准住宅；另一方面，对纳税人既建造普通标准住宅又搞其他房地产开发的，应分别计算增值额。不分别计算增值额或不能准确计算增值额的，其建造的普通标准住宅不能适用免税规定。

第二节 国家征用、收回房地产的税收优惠

《土地增值税暂行条例》第八条第（二）项规定：因国家建设需要依法征用、收回的房地产免征土地增值税。

由于条例规定得比较笼统，不便于执行，《土地增值税暂行条例实施细则》第十一条解释道：因国家建设需要依法征用、收回的房地产，是指因城市实施规划、国家建设的需要而被政府批准征用的房产或收回的土地使用权。因城市实施规划，国家建设的需要而搬迁，由纳税人自行转让原房地产的，比照本规定免征土地增值税。

《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）又对“城市实施规划”和“国家建设的需要”进一步解释为：

（1）因“城市实施规划”而搬迁，是指因旧城改造或因企业污染、扰民（指产生过量废气、废水、废渣和噪声，使城市居民生活受到一定危害），而由政府或政府有关主管部门根据已审批通过的城市规划确定进行搬迁的情况。

（2）因“国家建设的需要”而搬迁，是指因实施国务院、省级人民政府、国务院有关部委批准的建设项目而进行搬迁的情况。

一些城市在旧城改造过程中，将一些工业企业迁出市区，安排在工业园区、高新技术开发区或者城市郊区，都属于因“城市实施规划”需要而搬迁，可以免征土地增

值税。企业搬迁是否符合“国家建设需要”，应当注意建设项目的级次，除因实施省级、部级和国务院批准的建设项目需要而搬迁可以享受免税外，因其他建设项目需要而搬迁的一律不得享受土地增值税的免税政策。

应当注意的是，纳税人因国家建设需要被依法征用、收回的房地产享受免征土地增值税的待遇时，还应当履行必要的免税审批手续。《实施细则》第十一条第五款规定：“符合上述免税规定的单位和个人，须向房地产所在地税务机关提出免税申请，经税务机关审核后，免予征收土地增值税”。企业因国家建设需要被搬迁的应当取得政府有关部门批准企业搬迁的文件，到主管税务机关办理审批手续，审查通过后才可以享受免税待遇。例如江苏省国家税务局和江苏省地方税务局联合下发的苏国税发〔1995〕336号文件规定：因实施城市规划、国家建设需要而依法征用的房产或收回的土地使用权，或因同样原因而搬迁由纳税人自行转让原房地产的，凭政府（或有关部门）批准的文件，填写“国家征用搬迁转让房地产免征土地增值税审批表”，经所在地市、县税务机关审核后，免征土地增值税。

实际上，因城市实施规划、国家建设的需要而被政府批准征用的房地产，不仅仅涉及土地增值税，还涉及营业税、城市维护建设税、教育费附加、企业所得税等。

城市实施规划，动迁企事业单位或居民，是国家土地管理部门收回国有土地使用权。国家税务总局关于印发《营业税税目注释》（试行稿）的通知（国税发〔1993〕149号）第八条规定，土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的行为，不征收营业税。

关于企业或居民动迁收入是否征收营业税的问题，广东省地税局在1999年曾经请示过国家税务总局，根据国家税务总局的答复精神，广东省地方税务局下发了《关于旧城拆迁改造有关营业税问题的批复》（粤地税函〔1999〕295号）第二条、关于被拆迁户取得拆迁补偿收入不征税问题：为支持城市改造建设，经请示国家税务总局同意，凡经县级以上政府批准，国土局及有关房地产管理部门发出公告，限期拆（搬）迁的地（路）段的，被拆迁户取得的拆迁补偿收入（包括货币、货物或其他经济利益）暂不征收营业税。

居民拆迁补偿收入是否征收个人所得税，《财政部 国家税务总局关于城镇房屋拆迁有关税收政策的通知》（财税〔2005〕45号）规定：对被拆迁人按照国家有关城镇房屋拆迁管理办法规定的标准取得的拆迁补偿款，免征个人所得税。

企业由于社会公共利益的需要，在政府主导下进行整体搬迁或部分搬迁，企业能够提供相关文件证明资料，属于政策性搬迁的，可以按照《企业政策性搬迁所得税管理办法》（国家税务总局公告2012年第40号）享受政策性搬迁的企业所得税待遇。

第三节 个人转让房地产的税收优惠

一、关于个人转让住房免征土地增值税的免税优惠

《土地增值税实施细则》第十二条规定：个人因工作调动或改善居住条件而转让原自用住房，经向税务机关申报核准，凡居住满五年或五年以上的，免于征收土地增值税；居住满三年未满五年的，减半征收土地增值税；居住未满三年的，按规定计征土地增值税。

税收政策对个人转让住房是否征收土地增值税，首先要区分是消费性购买还是投资性购买。为了限制炒买炒卖房地产，对投资性购买房地产的行为要征收土地增值税，而消费性购买房地产则可以不征收土地增值税。税法按照居住年限来区分消费性购买或投资性购买，是否征收土地增值税以五年为限，居住满五年或五年以上的，免于征收土地增值税；居住满三年未满五年的，减半征收土地增值税。

但是，在制订实施细则时，对普通标准住宅的认识还不是很明确，所以，对个人转让的“自用住房”没有区分房产类别。财政部、国家税务总局在《关于调整房地产市场若干政策的通知》（财税字〔1999〕210号）文件中，区分普通标准住宅和非普通标准住宅规定有差别的税收政策：“对居民拥有的普通标准住宅，在其转让时暂免征收土地增值税”。

二、关于个人互换住房的免税优惠

《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48号）第五条规定：对个人之间互换自有居住用房地产的，经当地税务机关核实，可以免征土地增值税。

这里强调的是，个人互换住房应当报给住房所在地的主管税务机关，请其核实，而不应拒不申报。

三、个人销售住房免征土地增值税的优惠

2008年，当世界性的经济危机影响到我国时，为了规避经济危机对我国的影响，拉动内需，支持房地产行业的发展，财政部、国家税务总局联合下发了《关于调整房地产交易环节税收政策的通知》（财税〔2008〕137号），文件规定，自2008年11月1日起对个人买卖住房给予如下税收优惠：

（1）对个人首次购买90m²及以下普通住房的，契税税率暂统一下调到1%。首次购

房证明由住房所在地县（区）住房建设主管部门出具。根据《关于调整房地产交易环节契税个人所得税优惠政策的通知》（财税〔2010〕94号）规定：本条已经废止。

（2）对个人销售或购买住房暂免征收印花税。

（3）对个人销售住房暂免征收土地增值税。

该文件后两项规定继续有效，个人销售住房暂免征收土地增值税。

第四节 企业兼并、投资联营的递延纳税规定

一、企业以房地产投资联营的递延纳税规定

《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48号）第一条规定：“对于以房地产进行投资联营的，投资联营一方以土地（房地产）作价入股或作为联营条件，将房地产转让到投资、联营的企业中时，暂免征收土地增值税。对投资、联营企业将上述房地产再转让的，应征收土地增值税”。

对此项政策规定，需要作三点说明：

（1）这是一项递延纳税的规定。投资方以土地（房地产）投资到被投资企业，不是确定性的免税，而是暂免征收土地增值税，关键是一个“暂”字，投资方暂免了土地增值税，将来接受房地产的被投资方转让该项房地产时，还是要征收土地增值税的。

（2）投资方以土地（房地产）投资免征土地增值税，没有完成土地增值税的计税基础，将来被投资方转让该土地（房地产）时，不应当按公允价值计量，而只能按照投资方原有账面价值进行计量。本书在第一章第二节已经做了详细阐述，不再述及。

（3）此项规定中包含了房地产开发企业。国务院办公厅的文件国办发〔2005〕26号文件要求各地区、各部门要把解决房地产投资规模过大、价格上涨幅度过快等问题，作为加强宏观调控的一项重要任务。为贯彻国务院的文件精神，财政部、国家税务总局联合下发了《关于土地增值税若干问题的通知》（财税〔2006〕21号），文件第五条关于以房地产进行投资或联营的征免税问题规定：“对于以土地（房地产）作价入股进行投资或联营的，凡所投资、联营的企业从事房地产开发的，或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的，均不适用《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48号）第一条暂免征收土地增值税的规定”。

该文件在土地增值税的暂免税政策中从两个方面剔除了房地产开发企业，其一是以土地（房地产）作价入股投资到房地产开发企业，不能享受暂免征收土地增值税的税收政策。其二是房地产开发企业以其建造的商品房对其他企业进行投资和联营的，也不能享受暂免征收土地增值税的规定。所谓商品房应当理解为商品房，何谓商品房，

即完成建筑设计所规定的全部建造内容的房产为商品房。可以这样推断，如果房地产企业以土地使用权对其他房地产企业投资，根据财税〔2006〕21号文件的规定应当征收土地增值税。但是，如果房地产开发企业以土地使用权对非房地产开发企业进行投资，该文件没有规定要征收土地增值税。根据“法无授权则不为”的原则，可以得出这样的结论：房地产开发企业以土地使用权对非房地产开发企业投资是不征土地增值税的，事实上，这些年各地税务机关也是这样掌握的。另外，房地产开发企业以在建工程对非房地产开发企业投资，财税〔2006〕21号文件也没有说不，也可以理解为暂不征收土地增值税。

二、企业兼并的递延纳税规定

财税字〔1995〕48号第三条规定：在企业兼并中，对被兼并企业将房地产转让到兼并企业中的，暂免征土地增值税。

企业兼并是指一个企业购买其他企业的产权，使其他企业失去法人资格或改变法人实体的一种交易行为。兼并企业在购买被兼并企业的过程中，被购买企业可能发生房地产转让价值大于原值的增值额，按照土地增值税的立法原则，应当征收土地增值税。但是，为了鼓励企业改制，使被兼并企业的职工由兼并方负责安置，减少下岗人员，使社会更加和谐。企业兼并其他企业资产产权，其中包含的房地产，财税字〔1995〕48号文件规定暂免征土地增值税，以促进企业的依法兼并。这也是一项递延纳税的政策，存在着一个被兼并企业没有完成土地增值税的计税基础问题，将来兼并企业转让被兼并的房地产时只能按照被兼并企业房地产原有计税基础确定，而不得按公允价值计算扣除。

为了支持企业、事业单位改革，促进国民经济持续、健康发展，对于企业、事业单位改制重组过程中不动产转移不但免征土地增值税，财政部、国家税务总局以《关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》（财税〔2012〕4号）规定，自2012年1月1日至2014年12月31日下列行为免征契税。

1. 企业公司制改造

非公司制企业，按照《中华人民共和国公司法》的规定，整体改建为有限责任公司（含国有独资公司）或股份有限公司，有限责任公司整体改建为股份有限公司，股份有限公司整体改建为有限责任公司的，对改建后的公司承受原企业土地、房屋权属，免征契税。上述所称整体改建是指不改变原企业的投资主体，并承继原企业权利、义务的行为。非公司制国有独资企业或国有独资有限责任公司，以其部分资产与他人组建新公司，且该国有独资企业（公司）在新设公司中所占股份超过50%的，对新设公司承受该国有独资企业（公司）的土地、房屋权属，免征契税。国有控股公司以部分资产投资组建新公司，且该国有控股公司占新公司股份超过85%的，对新公司承受该国有控股公司土地、房屋权属，免征契税。



2. 公司股权（股份）转让

在股权（股份）转让中，单位、个人承受公司股权（股份），公司土地、房屋权属不发生转移，不征收契税。

3. 公司合并

两个或两个以上的公司，依据法律规定、合同约定，合并为一个公司，且原投资主体存续的，对其合并后的公司承受原合并各方的土地、房屋权属，免征契税。

4. 公司分立

公司依照法律规定、合同约定分设为两个或两个以上与原公司投资主体相同的公司，对派生方、新设方承受原企业土地、房屋权属，免征契税。

5. 债权转股权

经国务院批准实施债权转股权的企业，对债权转股权后新设立的公司承受原企业的土地、房屋权属，免征契税。

6. 资产划转

对承受县级以上人民政府或国有资产管理部門按规定进行行政性调整、划转国有土地、房屋权属的单位，免征契税。同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转，包括母公司与其全资子公司之间，同一公司所属全资子公司之间，同一自然人与其设立的个人独资企业、一人有限公司之间土地、房屋权属的划转，免征契税。

第五节 其他税收优惠及递延纳税规定

一、合作建房的递延纳税规定

《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字[1995] 48号）第二条规定：对于一方出土地，一方出资金，双方合作建房，建成后按比例分房自用的，暂免征收土地增值税；建成后转让的，应征收土地增值税。

国家税务总局《营业税问题解答（一）》（国税函发[1995] 156号）规定：合作建房是指一方提供土地使用权（以下简称甲方），另一方提供资金（以下简称乙方）的合作建房。建成后按比例分房自用的属于土地使用权和房屋所有权的互换。甲方转让了部分土地使用权，换取的是房屋所有权，应当征收营业税。乙方以转让部分房屋的所有权为代价（没有土地），换取部分土地使用权，也应当征收营业税。由于双方没有进行货币结算，因此应当按照《营业税条例实施细则》的规定分别核算双方各自的营业额。

甲方转让了国有土地使用权，如果有增值额，依照土地增值税条例的规定，应当征收土地增值税。财税字[1995] 48号文件作了暂免征收土地增值税的规定，免征土

地增值税。乙方以转让部分房屋的所有权为代价，换取的是土地使用权，乙方转让的房产中不包含土地使用权，简言之，乙方只是转让房产，没有发生“转让国有土地使用权的行为”，不属于土地增值税暂行条例规定的征税范围，也不应当征收土地增值税。甲方、乙方在房产建成分配之后再次转让，就符合土地增值税暂行条例规定的征税范围，应当征收土地增值税。

由于甲乙双方都没有缴纳土地增值税，没有完成土地增值税的计税基础，将来再次转让分得的房地产时，土地增值税的计税基础也是不能改变的，只能按土地、房产的原有计税基础确定。

合作建房还涉及企业所得税的问题，如何计算转让收入，根据国家税务总局《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第三十七条的规定，企业以换取开发产品为目的，将土地使用权投资其他企业房地产开发项目的，按以下规定进行处理：

企业应在首次取得开发产品时，将其分解为转让土地使用权和购入开发产品两项经济业务进行所得税处理，并按应从该项目取得的开发产品（包括首次取得的和以后应取得的）的市场公允价值计算确认土地使用权转让所得或损失。

二、旧房转为廉租住房、经济适用住房的税收优惠

为贯彻落实《国务院关于解决城市低收入家庭住房困难的若干意见》（国发〔2007〕24号）精神，促进廉租住房、经济适用住房制度建设和住房租赁市场的健康发展。多渠道增加廉租住房房源，采取政府新建、收购、改建以及鼓励社会捐赠等方式增加廉租住房供应。财政部、国家税务总局印发的《关于廉租住房经济适用住房和住房租赁有关税收政策的通知》（财税〔2008〕24号）第一条（三）项规定：企事业单位、社会团体以及其他组织转让旧房转作为廉租住房、经济适用住房房源，且增值额未超过扣除项目金额20%的，免征土地增值税。

这项规定，企业在转让闲置的旧房时，应当选择购房单位，如果购房单位是专门从事廉租住房、经济适用房管理的部门，把旧房转让给他们，合理定价，使增值率不大于20%，则可以享受免征土地增值税的优惠待遇。而且，该文件自2007年8月1日起执行，文到之日前已征税款允许在以后应缴税款中抵减。

三、对第二十九届奥运会组委会的税收优惠

财政部、国家税务总局、海关总署《关于第29届奥运会税收政策问题的通知》（财税〔2003〕10号）规定：对组委会再销售所获捐赠商品和赛后出让资产取得收入，免征应缴纳的增值税、消费税、营业税和土地增值税。

四、无偿赠予方式转让房地产的行为不征收土地增值税

《土地增值税暂行条例实施细则》规定，赠予方式无偿转让房地产的行为不征收土



地增值税。所称“赠予”是指如下情况：

（1）房产所有人、土地使用权所有人将房屋产权、土地使用权赠予直系亲属或承担直接赡养义务人的，不征土地增值税。

（2）房产所有人、土地使用权所有人通过中国境内非营利的社会团体、国家机关将房屋产权、土地使用权赠予教育、民政和其他社会福利、公益事业的，不征土地增值税。

但是，如果房地产所有权人将房屋产权、土地使用权赠予上述规定以外的单位或个人，则应当征收土地增值税，收入按下列方法和顺序确认：①按本企业在同一地区、同一年度销售的同类房地产的平均价格确定；②由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

第三章

开发产品的成本核算

第一节 开发产品的分类

1993 年出台的《房地产开发企业会计制度》（[1993] 财会字第 2 号）在“开发成本”科目中只规定了六个成本项目，对于每一个成本项目的具体核算内容没有明确规定。2006 年 2 月，财政部一揽子推出《企业会计准则——基本准则》和 38 项具体会计准则，只是在存货准则中论述了存货的成本核算。会计制度改革以来，没有出台过房地产开发企业的会计核算制度，也没有关于开发产品成本核算方法的规定。2009 年 5 月，国家税务总局印发的《土地增值税清算管理规程》（国税发 [2009] 91 号，以下简称《清算管理规程》）文件第十七条规定，土地增值税清算时，对不同类型房地产应当分别计算增值额、增值率，缴纳土地增值税。如果对土地增值税按照不同类型的房地产进行清算，那就必须要求房地产开发企业按照不同类型的房地产进行成本核算。这段话可以理解为：税收征管已经对房地产开发企业的成本核算提出新的、更高的要求。可是，直到现在还没有一个完整的适用于房地产开发企业进行成本核算的会计核算方法或会计制度。

国家税务总局经过多年的调研和探索，于 2009 年 3 月 6 日，印发了《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发 [2009] 31 号，以下简称 31 号文件），该文件第四章“计税成本的核算”提纲挈领式的规定了房地产开发产品成本核算的基本原则和基本方法，为房地产开发企业的成本核算指明了方向，这也是《清算管理规程》提出较高税收征管要求的基础。

为方便税收征纳双方的核算，我国新制定的税收法规尽量与企业会计准则趋同。在开发产品的成本核算方面，既然 31 号文件先行了一步，规定了房地产开发产品成本核算的基本原则和基本方法，那么，在开发产品的成本核算方面，会计核算是否也可以与税法趋同呢？实际上，《小企业会计准则》（财会 [2011] 17 号）已经开始这样做了。为此，在开发产品的成本核算方面，笔者依据 31 号文件的原则规定，借鉴工业企业的成本核算方法，编写一套房地产开发企业的成本核算方法，在近几年的土地增值



税清算和企业所得税汇算清缴中推荐给房地产开发企业试用。不但房地产开发企业认为可行，税务机关也认为方法不错。在此，推荐给广大读者，供大家参考。

一、开发产品成本对象确定的原则

开发产品成本，是指房地产开发企业在开发、建造开发产品（包括固定资产）过程中所发生的按照国家财务与税收法规的规定进行核算与计量的应归入某项成本对象的各项费用。简单地讲，开发产品的成本就是开发费用的对象化。

开发产品成本对象是指为归集和分配开发产品开发、建造过程中的各项耗费而确定的承担费用的开发项目。简单地讲，开发产品成本对象就是承担开发成本的具体项目（或产品）。成本对象的确定原则如下：

1. 可否销售原则

在房地产企业建造的开发产品中，有些是可以直接对外销售的，有些是不能直接对外销售的。开发产品能够直接对外经营销售的，应作为独立的成本核算对象进行成本核算；不能直接对外经营销售的开发产品，房地产企业也投入了成本费用，可先作为过渡性成本对象进行归集，然后再将其相关成本费用分摊计入能够对外经营销售的成本对象中，如图 3-1 所示。

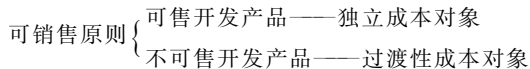


图 3-1 可否销售原则应用示意图

房地产开发企业自用的房产、经营性房产或无偿赠予地方政府公用事业单位以外其他单位的房产，应当视同可售开发产品进行分类。

2. 分类归集原则

对同一开发地点、竣工时间相近、产品结构类型没有明显差异的群体开发的项目，可作为一个成本对象进行核算。

该项成本对象确定原则主要适用于同一个开发小区有若干栋结构类型相似的房屋，由同一个施工单位建设，开、竣工时间相近的情况，可以就整个开发小区统一划分成本对象，而不必把每栋房屋作为成本核算对象。

3. 功能区分原则

开发项目某组成部分相对独立，且具有不同使用功能时，可以作为独立的成本对象进行核算。

根据该项成本对象确定原则，无论是在一栋综合楼内，或者一个开发小区内若干栋楼，都可以按照房屋的使用功能不同和房屋组成部分相对独立划分为商铺、普通标准住宅、非普通标准住宅、车库等房产类型。因为房屋的功能不同，其结构、装修程度、造价、售价也可能不同，分别作为成本核算对象有利于配比原则的实施。

4. 定价差异原则

开发产品因其产品类型或功能不同等原因而导致其预期售价存在较大差异的，应分别作为成本对象进行核算。

在房产销售中往往会出现因房屋的功能不同形成的价格差异，例如：1~2层为商铺，售价会高一些，3层以上为住宅，售价相对较低。房地产开发企业可以根据房屋预期售价的不同，划分为不同的成本核算对象，分别核算成本，而不能对整栋楼平均计算开发成本，如商铺售价高，其造价也应当高一些，住宅售价略低，其成本也较低，从而达到售价与成本相配比的目的。

5. 成本差异原则

开发产品因建筑上存在明显差异可能导致其建造成本出现较大差异的，要分别作为成本对象进行核算。

房屋因功能不同，在结构、装修等方面就一定程度上存在明显差异，这就带来成本的差异，预期售价也必定存在差异，对于这类房屋也可以分类确定为成本核算对象。

实际上，上述两项原则体现了收入、成本配比原则。简言之，售价较高的产品成本也必然较高，此项原则应当体现在开发产品成本核算之中。

6. 权益区分原则

开发项目属于受托代建的或多方合作开发的，应结合上述原则分别划分成本对象进行核算。

房地产开发企业除自建、自售的房地产，可能与其他单位合作开发，也可能受托为国家机关、其他企业事业单位代建房屋，由于房地产的权属不同，应当分别确定为成本核算对象。

31号文件要求：“成本对象由房地产企业在开工之前合理确定，并报主管税务机关备案。成本对象一经确定，不能随意更改或相互混淆，如确需改变成本对象的，应征得主管税务机关同意”。

最近几年，国家加强了对土地增值税的清算力度，土地增值税的有关法规要求按照房产类型对土地增值税进行清算。房地产企业正确划分成本核算对象，也为土地增值税的分类清算打下基础。

二、开发产品成本对象划分的方法

31号文件要求：“成本对象由房地产企业在开工之前合理确定，并报主管税务机关备案。成本对象一经确定，不能随意更改或相互混淆，如确需改变成本对象的，应征得主管税务机关同意”。因此，房地产开发企业划分成本对象不单纯是财会部门的工作，应当作为全公司的一项重要工作，在公司主要负责人的领导下，由财会部、工程部牵头，各部门参加，按照设计图样的标注，根据成本划分的六项原则，统一认识，进行划分，划分之后作为全公司各业务部门正确归集成本的依据。



(1) 财会部与工程部共同提出成本对象划分的草案，交公司讨论决定。开发项目的设计图经过审查批准之后，由房地产开发企业的财会部、工程部根据设计总说明书中的《经济技术指标表》中汇总计算的各类房产的套数、建筑面积，按照 31 号文件所规定的开发产品划分类别的六条标准，初步对小区内的房产进行分类，编制《××小区开发项目成本对象分类情况表》(草案)，见表 3-1。

表 3-1 ××小区开发项目成本对象分类情况表

××××年××月××日

	成本核算对象	建筑面积/m ²	可售面积/m ²	成本对象确定原则				
				是(√) 否(×)				
				可否销售原则	分类归集原则	功能区分原则	定价差异原则	成本差异原则
可售面积	商铺			√	√	√	√	√
	普通标准住宅			√	√	√	√	√
	非普通标准住宅			√	√	√	√	√
	联排别墅			√	√	√	√	√
	地上车库			√	√	√	√	√
不可售面积	会所			√	√	√		
	物业管理用房			√	√	√		
	幼儿园			√	√	√		
	人防工程			√	√	√		
合计				√	√	√		

说明：地下人防工程面积 m²，地上配套设施 m²。

(2) 将《××小区开发项目成本对象分类情况表》(草案)报总经理办公室，由公司总经理主持召开公司各部门负责人参加的会议，讨论确认开发项目成本对象划分情况。

(3) 由财会部、工程部根据会议讨论情况进行归纳总结，整理确定正式的《××小区开发项目成本对象分类情况表》。

(4) 将《××小区开发项目成本对象分类情况表》报公司总经理批准之后，由财会部代表公司上报主管税务机关备案，并抄送各业务部门备查。

第二节 “开发成本”的会计核算

房地产开发产品的成本核算涉及房地产公司的各个部门，绝对不是财会部一个部门的工作。



一、搞好成本核算的要点

(1) 在公司开展税收法制教育，各项交易必须取得相应的发票或其他凭证。要求从事对外交易和事项的职工，应当把取得发票与完成工作任务等同对待。办完公司交办事宜之后，如果属于款项支付的，必须在取得相应合法票据后才算完成工作任务，否则按未完成工作任务论处。

(2) 在公司工作制度中作出规定，工程部、预算造价部根据工程进度与施工企业及时进行工程结算，取得已完工程的发票。工程竣工验收后限期与施工企业进行工程决算，经过审核后要求施工企业必须提供发票，将此项规定写入合同中。

(3) 财会人员应当严格审核各种原始凭证，必须是合法、真实、有效的原始凭证才能入账。

企业所得税法规定，企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。在土地增值税清算中，计算扣除项目金额时，其实际发生的支出应当取得但未取得合法凭据的不得扣除，合法有效的凭证是指：

1) 支付给境内单位或者个人的款项，且该单位或者个人发生的行为属于营业税或者增值税征收范围的，以该单位或者个人开具的发票为合法有效凭证。

2) 支付的行政事业性收费或者政府性基金，以开具的财政票据为合法有效凭证。

3) 支付给境外单位或者个人的款项，以该单位或者个人的签收单据为合法有效凭证，税务机关对签收单据有疑义的，可以要求其提供境外公证机构的确认证明。

4) 国家税务总局规定的其他合法有效凭证。

(4) 正确对原始凭证进行分类归集，按照 31 号文件和土地增值税暂行条例及其实施细则所规定的各个成本项目的核算范围进行核算，不得混淆。

(5) 及时记账、结账、对账，保证会计核算资料的及时、准确、完整。近些年，由于施工企业对工程决算拖拉导致房地产开发企业的开发成本久拖不决，这似乎已经成为了习惯。《企业会计准则——基本准则》规定：“企业对已经发生的交易或者事项，应当及时进行会计确认、计量和报告，不得提前或者拖延”。对于企业会计准则的此项规定必须引起房地产企业财会部门的高度重视，提高会计核算的及时性。当前，我国新一届中央政府已经加快了“营业税改征增值税”的步伐，大约在 2015 年就要完成建筑业、销售不动产和转让土地使用权的“营改增”工作，由于改征增值税之后应纳增值税额等于销项税额减去进项税额，房地产公司如不及时与施工企业进行工程决算，不但要多交企业所得税，还有增值税、土地增值税等，而且交了过头税是很难退税的。在此提醒房地产开发企业的财会人员，要提高成本核算的及时性，开发项目竣工验收之后，尽快完成项目的成本核算，不可以再拖延了。



二、开发产品成本项目的核算内容

（一）土地征用费及拆迁补偿费

土地征用费及拆迁补偿费是指为取得土地开发使用权（或开发权）而发生的各项费用，主要包括土地买价或出让金、大市政配套费、契税、耕地占用税、土地使用费、土地闲置费、土地变更用途和超面积补交的地价及相关税费、拆迁补偿支出、安置及动迁支出、回迁房建造支出、农作物补偿费、危房补偿费等。

在31号文件之前，没有一个文件把开发产品的“土地征用费及拆迁补偿费”规定得如此清晰、完整、具有可操作性。

应当注意的是，《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函[2010]220号）第四条规定：“房地产开发企业逾期开发缴纳的土地闲置费不得扣除”。已经计入开发成本的土地闲置费，在土地增值税清算时应当予以剔除。

（二）前期工程费

前期工程费是指项目开发前期发生的水文地质勘察、测绘、规划、设计、可行性研究、筹建、场地通平等前期费用。

核算本项费用项目关键是掌握“开发前期”，对于“场地通平”中的道路、供水、供电、供气、排污、排洪、通信、照明等社区管网工程，如属于临时性的则计入“前期工程费”，如属于永久性的，应区分小区外或小区内的，小区外的计入“前期工程费”，小区内的则属于“基础设施建设费”。

（三）建筑安装工程费

建筑安装工程费是指开发项目开发过程中发生的各项建筑安装费用，主要包括开发项目建筑工程费和开发项目安装工程费等。

开发产品的施工方式有出包、自营、委托代建等。在出包方式中，可以是包工、包料或包工、包料、包设备，也可以由建设方提供材料或设备（俗称“甲供材料”），其费用都可以直接计入开发产品成本。

（四）基础设施建设费

基础设施建设费是指开发项目在开发过程中所发生的各项基础设施支出，主要包括开发项目内道路、供水、供电、供气、排污、排洪、通信、照明等社区管网工程费和环境卫生、园林绿化等园林环境工程费。

（五）公共配套设施费

公共配套设施费是指开发项目内发生的、独立的、非营利性的，且产权属于全体业主的，或无偿赠予地方政府、政府公用事业单位的公共配套设施支出。

公共配套设施费的核算应当掌握以下几点：

（1）属于非营利性且产权属于全体业主的（提示：在房产销售合同中予以明确），



或无偿赠予地方政府、公用事业单位的,可将其视为公共配套设施,其建造费用按公共配套设施费的有关规定,分配到可售面积中去。

(2) 属于营利性的,或产权归开发企业所有的,或未明确产权归属的,或无偿赠予地方政府、公用事业单位以外其他单位的,应当单独核算其成本。除企业自用应按建造固定资产进行处理外,其他一律按建造开发产品进行处理。

需要注意的是“未明确产权归属”的房产,不是规划部门未予以明确,而是个别房地产企业老板装糊涂,把本属于配套设施的房产想据为己有,最后,不但房屋产权没得到,相关费用也没得税前扣除。

(3) 企业在开发区内建造的邮电通信、学校、医疗设施应单独核算成本,其中,由企业与国家有关业务管理部门、单位合资建设,完工后有偿移交的,国家有关业务管理部门、单位给予的经济补偿可直接抵扣该项目的建造成本,抵扣后的差额应调整当期应纳税所得额。

城市在不断向周边扩大,扩大到郊区时有些配套设施一时跟不上,例如学校、医院等,特别是学校。再好的开发小区如果没有学校也很难居住,在城市规划中要求房地产企业建一所学校,部分资金政府给予补偿,差额部分房地产开发企业承担。在企业所得税应纳税所得额计算时,这部分差额可以扣除。

【例 3-1】甲房地产公司开发的某新建小区地处郊区,城市配套设施比较差,为提高小区的服务功能,规划建设一所学校。土地由市政府无偿划拨,建设投资 4 000 万元由甲公司筹集,在小学校交付时,市财政局同意用教育经费给予补偿 3 400 万元,补偿款已存入银行,其余由甲公司自行解决。

【案例分析】

(1) 收到补偿款

借:银行存款 3 400 万元

贷:开发产品 3 400 万元

(2) 抵扣后的差额应计入“营业外支出”,调整当期应纳税所得额,不需要做捐赠处理。

借:营业外支出等 600 万元

贷:开发产品 600 万元

应当注意的是,调整当期应纳税所得额的 600 万元仍然属于无偿赠予地方政府、政府公用事业单位的公共配套设施支出,属于该项目的配套设施费,土地增值税清算时,应当作为配套设施费分配计入有关可售面积成本中,否则会形成多交土地增值税。

但是,对于房地产开发企业建设的学校,个别税务机关还提出,学校是建在小区外而不符合 31 号文件规定的“企业在开发区内建造的邮电通信、学校、医疗设施”,应当视同捐赠处理,征收税款。如遇到这种情况,房地产开发企业可以与当地政府协商,先把土地无偿划拨给房地产开发公司,成为开发项目的一个组成部分,学校建成

之后，再无偿移交给教育主管部门，在这个过程中也是免税的。

(4) 利用地下基础设施形成的停车场所，如果设计规划中规定的是独立的、有产权的车库，应当作为开发产品核算；如果利用地下人防工程建造的车库，应作为公共配套设施进行处理。

(六) 开发间接费

开发间接费是指房地产企业为直接组织和管理开发项目所发生的，且不能将其归属于特定成本对象的成本费用性支出。主要包括项目管理人员工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、工程管理费、周转房摊销以及项目营销设施建造费等。

本成本项目新增了工程管理费、项目营销设施建造费。

为了加强开发项目的管理，房地产开发公司一般应当设立“项目管理部”，配备适当的管理人员，其相关费用在“开发间接费”中核算，“开发间接费”属于直接成本，在计算土地增值税扣除项目金额时可以享受30%的加计扣除。

“工程管理费”包括工程监理费、工程预决算的审查费、咨询费、工程质量鉴定费、工程竣工验收费用等。

“项目营销设施建造费”是指售楼部、样板房的建设费用。无论是独立的售楼部、样板房，还是利用商品房经过装饰后修建的售楼部、样板房，以及自建营销房屋的装修费和租用营销房屋的装修费，其费用均一次性计入“开发间接费——项目营销设施建造费”中。

目前，各房地产开发企业项目营销设施的建造情况大体可以分为以下几种类型：

(1) 项目规划内的商店、会所等，暂时作为售楼部或样板房使用，小区售完之后再对外出售或经营的房产。这类房产先在“开发成本”科目核算，包括装修费用，建成后转作“开发产品”科目，以后可以对外出售，或者房地产开发企业对外经营。

(2) 项目规划内的写字楼等，暂时用作售楼部或样板房，小区售完之后房地产开发企业自身使用。这类房产先在“开发成本”科目核算，包括装修费用，建成后转作“开发产品”科目，开始作为售楼部或样板房使用时转为“固定资产”科目，次月开始计提折旧，折旧费用计入“开发间接费”科目中。

(3) 项目规划内的如会所、物业管理用房等，暂时用作售楼部或样板房，小区售完之后产权归全体业主。这类房产先在“开发成本——建筑安装工程费”核算，包括装修费用，建成后转作“开发成本——公共配套设施费”，作为售楼部或样板房使用，小区竣工验收之后计算成本时，分配计入可售面积的成本中。

(4) 将规划建造的商品房装修成售楼部或样板房。这种情况一般是把商品房一楼的商铺装修成售楼部，楼上装修几套房屋作为样板房，其全部装修费用计入开发成本。

(5) 不可以对外出售的临时建筑作为售楼部和样板房。这种房产是在规划之外的临时建筑，全部建筑成本，包括装修费计入“开发间接费”。小区售完之后，该临时建

筑要拆除，其变价收入冲减“开发间接费”。

(6) 经营租赁的营销设施租金和装修费的核算。经营租赁的营销设施其租金按照租赁期限均匀计入“开发间接费”。装修费用先计入“长期待摊费用”，开始使用的次月起，按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销，计入“开发间接费”。

有的房地产开发公司提出，在装修样板房时，可否把为样板房购置的家用电器、家具计入装修费用？回答是：不可以。因为各个企业均有财务管理制度，制度中对固定资产、低值易耗品的标准均有规定，为样板房所购置的家用电器、家具等，属于固定资产的计入“固定资产”科目核算，属于低值易耗品的计入“低值易耗品”科目核算，固定资产的折旧，低值易耗品的摊销可以计入“销售费用”科目。

31号文件第二十一条规定：企业为建造开发产品借入资金而发生的符合税收规定的借款费用，可按企业会计准则的规定进行归集和分配，其中属于财务费用性质的借款费用，可直接在税前扣除。《企业所得税法实施条例》第三十七条的规定：企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过12个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的，在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用，应当作为资本性支出计入有关资产的成本。所以，房地产企业可以在“开发间接费”中增加一个三级科目——“借款费用”，对开发产品建造期间发生的借款费用进行归集，待核算土地增值税扣除项目金额时，再按照《土地增值税清算管理规程》第二十七条的规定，将利息支出从房地产开发成本中剔除。

三、成本项目的归集

开发成本中的六个成本项目除建筑安装工程费可以直接计入开发成本之外，其他成本项目中包括土地征用费及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施建设费、公共配套设施费属于共同成本，开发间接费属于间接成本。房地产开发企业正确归集各成本项目的实际发生额，具体方法介绍如下：

(1) 土地征用费及拆迁补偿费的核算。对于支付的土地出让金及各种税费应该取得合法凭证，及时入账。支付给企事业单位的拆迁补偿费必须取得发票才可以计入成本；支付给个人的拆迁补偿款应当与拆迁（回迁）合同和签收花名册或签收凭证一一对应、金额相符后可以作为原始凭证计入成本。对于回迁户应当按照安置房的公允价值作为土地征用及拆迁补偿费计入开发成本；委托施工企业拆除的建筑物应及时与施工企业进行拆迁工程决算、取得发票可以计入成本。

(2) 前期工程费、基础设施建设费的核算。这两个成本项目由于涉及与勘察设计、市政工程、园林绿化、建筑安装等多个部门的工程决算，应当签订合同，及时进行工程决算、取得发票。

(3) 开发间接费。一般情况下，房地产开发企业应当设立直接组织和管理开发项目的项目管理部，项目管理部所发生的全部费用凭合法有效的凭证计入开发间接费，不得预提。



(4) 公共配套设施费的核算。该成本项目的核算分为以下两种情况：

1) 公共配套设施工程能够单独与施工企业结算，取得《工程价款结算单》和建筑安装工程发票，其成本可以直接计入公共配套设施费中。但是，公共配套设施还要分配承担土地征用费及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施建设费、开发间接费，将这些共同成本和间接成本分配计入公共配套设施费后，形成完整的公共配套设施的成本后，再根据公共配套设施的使用或转让情况进行会计处理。如果属于房地产企业自用的，应当转作“固定资产”；如果属于对外出售的或经营的，应当转作“开发产品”；如果属于非营利性且产权属于全体业主的，或无偿赠予地方政府、公用事业单位的应作为公共配套设施费，分配计入有关可售面积的成本中。这种成本核算方法会计上称其为“交互分配”。

2) 公共配套设施工程不能与施工企业单独结算，而是与其他房产统一结算，则将结算的工程款先计入“开发成本——建筑安装工程费”科目，待工程验收之后再由预算造价部计算公共配套设施的建筑安装成本，与其他开发产品一样，在《开发产品成本分配计算表》中进行成本分配计算，分配承担土地征用费及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施建设费、开发间接费后形成不可售面积的实际成本，再作为配套设施费分配计入可售面积的成本中。

公共配套设施费的日常核算往往是后一种情况，这就形成房地产开发企业日常会计核算只核算土地征用费及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施建设费、建筑安装工程费、开发间接费五个成本项目，公共配套设施费是在《开发产品成本分配计算表》中计算的不可售面积的成本后，再作为配套设施费分配计入可售面积的成本。

(5) 建筑安装工程费的核算。在开发项目的建设过程中，施工企业按照工程承包合同约定的工程价款结算方式与房地产开发企业进行工程价款的结算，编制《工程价款结算单》，经工程部、预算造价部审查同意之后，施工企业开具建筑安装工程发票，财会部凭以计入“开发成本——建筑安装工程费”科目。建筑安装工程费的最终工程决算有两个难点。一是工程决算的滞后性。为防止工程决算久拖不决，房地产公司在工程承包合同中，应当加入涉税条款：“工程验收之后，施工企业（乙方）应在30天内提供工程决算书。工程决算书经房地产开发公司（甲方）审查同意之后，乙方应在10个工作日内提供建筑安装工程发票。否则，一切经济后果和法律后果由乙方承担”。二是《工程价款结算单》和发票不是按开发产品的类别开具的，而是针对全部工程的，财会部无法按成本核算对象记账，只能综合性地计入“开发成本——建筑安装工程费”。同时，财会部也不应当要求工程部、预算造价部在每次工程结算取得发票时，按房产类别分配计算成本，只有待工程验收合格、取得工程决算发票之后，由工程部、预算造价部按事先确定的成本核算对象分类，计算各类房产的建筑安装费用，编制成《建筑安装工程成本计算表》（见表3-2），再由会计部门直接计入《开发产品成本分配计算表》中，分配计算各类房产的成本。

工程部、预算造价部在计算各类房产的建筑安装工程成本时应当注意基础成本和

地下人防工程成本的区别，基础工程是承载整个大楼的，其成本应当由整个大楼来承担，楼房的各个楼层的层高是不同的，在分配基础成本时，不应当简单地按建筑面积计算分配，应当考虑层高因素。

表 3-2 建筑安装工程成本计算表

房 产 分 类	建 筑 面 积/m ²	建筑安装成本/元	说 明
一、可售及经营面积			
1. 普通标准住宅			
2. 非普通标准住宅			
3. 联排住宅			
4. 地面车库			
5. 商铺			
二、不可售面积			
1. 人防工程			
2. 物业管理用房			
3. 幼儿园			
4. 会所			
总 计			

正因为财会部日常核算只能取得土地征用费及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施建设费、建筑安装工程费、开发间接费五个成本项目的核算资料，工程竣工取得全部发票后，财会部根据会计核算资料编制《开发产品成本项目汇总表》，为满足土地增值税清算的需要，需要将“土地征用费及拆迁补偿费”分为两个成本项目，即分为“取得土地使用权支付的金额”和“土地征用及拆迁补偿费”，见表 3-3。

表 3-3 开发产品成本项目汇总表

开发产品分类	成本项目	金额/元
(一) 共同成本	1. 取得土地使用权支付金额	
	2. 土地征用及拆迁补偿费	
	3. 前期工程费	
	4. 基础设施建设费	
(二) 直接成本	5. 建筑安装工程费	
(三) 间接成本	6. 开发间接费用	
总 计		

说明：1. 开发间接费中已剔除借款费用 元。
2. 土地征用及拆迁补偿费已剔除土地闲置费 元。
3. 取自于会计核算数字。



第三节 开发产品成本的分配计算

一、开发产品成本计算的一般程序

房地产开发企业的最终产品是不同类别的房屋，不同用途、不同类型、不同结构、不同价格的房产要经过一个复杂漫长的生产过程，它们都是从取得土地使用权开始，到装修完成、交付使用结束。房地产企业成本核算的核心是不同类型的房产，所以，在成本核算方面采用的是类似于工业企业的制造成本法。制造成本法是工业企业以最终产品为核心，把成本划分为可以直接计入产品成本的人工费、材料费等直接成本，和不能直接计入成品成本的共同成本、间接成本，如辅助生产、制造费用。直接成本采取直接计入成本的方法，共同成本、间接成本采用一定的方法分配计入产品成本。

为正确核算房地产企业的产品成本，成本核算的一般程序如下：

(1) 对当期实际发生的各项支出，按其性质、经济用途及发生的地点、时间进行整理、归类，并将其区分为应计入成本对象的成本费用和应在当期税前扣除的期间费用。同时还应按规定对在有关预提费用和待摊费用进行确认与计量。

(2) 对应计入成本对象中的各项实际支出、预提费用、待摊费用等合理的划分为直接成本、间接成本和共同成本，并按规定将其合理地归集、分配至已完工成本对象、在建成本对象和未建成本对象。

1) 直接成本采用直接计入法。如建筑安装工程费，由工程部、预算造价部按照开工前确定的成本核算对象分类，依据会计核算的“开发成本——建筑安装工程费”金额计算各类房产的建筑安装费用，编制《建筑安装工程成本计算表》，财会部直接填在《开发产品成本分配计算表》中。

2) 间接成本和共同成本按照 31 号文件所规定的两项原则、四个方法分配计入各类房产的成本中。

(3) 对当期已经竣工验收的房产，应及时取得全部原始凭证，尽快完成其成本核算工作，从“开发成本”科目分房产类别转入“开发产品”科目中，并按照国家不同房产类别分别计算单位工程成本（见表 3-4）。

表 3-4 开发产品成本明细表（企业所得税专用）

开发项目：		房产类别：		可售面积：	
行次	成本项目	总成本/元		单位成本/元	
1	土地征用费及拆迁补偿费				

(续)

行次	成本项目	总成本/元	单位成本/元
2	前期工程费		
3	基础设施费		
4	建筑安装工程费		
5	配套设施费		
6	开发间接费		
7	合计		

(4) 对本期已完工成本对象分别开发产品和固定资产并对其成本进行结算。属于房地产开发企业自用的转作“固定资产”科目；属于出租经营的转作“投资性房地产”科目；属于已经销售的，按照单位成本和已售面积分类转作“主营业务成本”科目；属于竣工待售的仍在“开发产品”科目进行核算。需要强调的是，对于已经售出的不同类型的房产，应按照单位成本分类结转成本，而不可以不分房产类别的综合结转成本。

(5) 对本期未完工和尚未建造的成本对象应当负担的成本费用，仍然在“开发成本”科目核算，并分别建立明细台账，待开发产品完工后再予结算。

二、共同成本与间接成本的分配方法

(一) 一般分配原则和方法

税收对于会计核算具有一定的依附性，每个税种的征收都会依附一定的会计核算方法，《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）对房地产开发企业所得税的征收依附“制造成本法”，因此，开发产品应按“制造成本法”进行计量与核算。

应当计入开发产品成本中的费用属于直接成本和能够分清成本对象的间接成本，直接计入成本对象。共同成本和不能分清负担对象的间接成本，应按受益的原则和配比的原则分配至各成本对象。所称受益原则就是哪个成本对象受益就由该成本对象承担成本费用。所称配比原则是指某个会计期间、某个成本对象所取得的收入与为取得该收入所发生的成本费用相配比、确认时间相一致，以正确计算该会计期间取得的净损益。具体分配方法可从以下方法中选择：

1. 占地面积法

占地面积法是指按已动工开发成本对象占地面积占开发用地总面积的比例进行分配。占地面积又称“落地面积”或“基座面积”，是指某一建筑物基底的占地面积。

(1) 一次性开发的，按该成本对象占地面积占全部成本对象占地总面积的比例进行分配。



(2) 分期开发的, 首先按本期全部成本对象占地面积占开发用地总面积的比例进行分配, 然后再按该成本对象占地面积占期内全部成本对象占地总面积的比例进行分配。

期内全部成本对象应负担的占地面积为期内开发用地占地面积减去应由各期成本对象共同负担的占地面积。占地面积法适用于土地征用费及拆迁补偿费的分摊。

2. 建筑面积法

建筑面积法是指按已动工开发成本对象建筑面积占开发用地内总建筑面积的比例进行分配。

(1) 一次性开发的, 按该成本对象建筑面积占全部成本对象建筑面积的比例进行分配。

(2) 分期开发的, 首先按期内成本对象建筑面积占开发用地计划建筑面积的比例进行分配, 然后再按该成本对象建筑面积占期内成本对象总建筑面积的比例进行分配。

建筑面积法适用于按受益原则分摊的费用, 例如前期工程费、基础设施建设费、公共配套设施费, 应当按建筑面积分摊。

3. 直接成本法

直接成本法是指按期内该成本对象的直接开发成本占期内全部成本对象直接开发成本的比例进行分配。

直接成本法适用于开发间接费、借款费用的分摊。

4. 预算造价法

预算造价法是指按期内该成本对象预算造价占期内全部成本对象预算造价的比例进行分配。

预算造价法适用于在同一个开发项目中各类房屋售价差异较大, 各施工环节交叉进行, 难于划分成本费用归属的情况下, 进行成本费用的分配。

(二) 必须遵循的成本分配方法

为了合理分配过渡性成本核算对象的成本费用, 31号文件对土地征用费及拆迁补偿费、配套设施成本、借款费用的分配方法做了刚性规定, 房地产企业在成本分配时必须遵守, 其他成本项目的分配方法可以由企业自行确定。

(1) 土地征用费及拆迁补偿费, 一般应按占地面积法进行分配。如果确需结合其他方法进行分配的, 应经税务机关同意。

土地开发同时联结房地产开发的, 属于一次性取得土地分期开发房地产的情况, 其土地开发成本经税务机关同意后可先按土地整体预算成本进行分配, 待土地整体开发完毕再行调整。

(2) 单独作为过渡性成本对象核算的公共配套设施开发成本, 应按建筑面积法进行分配。



(3) 借款费用属于不同成本对象共同负担的，应按直接成本法或按预算造价法进行分配。

根据上述原则，房地产企业开发商品房的成本核算对象可以划分为普通标准住宅、非普通标准住宅、别墅、商业用房、宾馆、会所、餐厅、文体场馆、车库等。对其应承担的上述共同成本、间接成本必须按 31 号文件规定的分配方法进行分配，不得改变。

(4) 其他成本项目的分配方法由企业自行确定，但是，成本分配方法一经确定应当保持不变，以保持会计方法的一致性。

三、开发产品成本的分配计算

(一) 成本项目的调整

各类房产的售价不同，开发成本也不同。房地产开发企业卖房时卖的是具体的某类房产，根据配比原则，应当相应地结转该类房产的成本，而不应当结转综合成本。所以，计算企业所得税的应税所得额，要求按照不同房产类别核算成本，按照不同房产类别相应的结转成本。

《土地增值税清算管理规程》规定，土地增值税清算时，对不同类型房地产应当分别计算增值额、增值率，缴纳土地增值税。所以，在计算开发产品成本时一方面满足企业所得税管理的要求，同时又应当满足土地增值税清算的需要。为此，对会计核算的开发成本项目作如下调整：

(1) 把“土地征用费及拆迁补偿费”拆分为“取得土地使用权所支付的金额”和“土地征用及拆迁补偿费”。

(2) 把已经计入开发成本的利息支出剔除。

(3) 把已经计入开发成本的土地闲置费剔除。

开发成本中的六个成本项目除建筑安装工程费可以直接计入开发成本之外，其他成本项目中土地征用费及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施建设费、公共配套设施费属于共同成本，开发间接费属于间接成本。共同成本、间接成本需要通过一定的方法分配计入开发成本。

(二) 开发产品的成本分配计算方法

1. 开发产品成本核算前的准备工作

开发产品的成本核算是一项全公司的综合性工作，除了财会部准备六个成本项目的最终会计核算数据之外，工程部、预算造价部应当提供按房产类别计算的各类房产的实际占地面积，编制《各类房产占地面积计算表》交给财会部作为分配土地成本的依据，见表 3-5。



表 3-5 各类房产占地面积计算表

	成本核算对象	占地面积/m ²
可售及经营性面积	商铺	
	普通标准住宅	
	非普通标准住宅	
	联排住宅	
不可售面积	人防工程	
	物业管理用房	
	幼儿园	
	会所	
合 计		

2. 按开发产品的建筑面积分配成本

将全部开发产品（包括可售的和不可售的）全部列于《开发产品成本分配计算表》上（见表 3-6），按照下列顺序和方法进行分配：

（1）土地成本的分配。包括取得土地使用权支付的金额和土地征用费及拆迁补偿费，按占地面积法分配土地成本，但是，人防工程不参加土地成本的分配，其原因是：

1）人防工程不单独占用土地，不征收土地使用税。《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2009〕128号）规定：“对在城镇土地使用税征税范围内单独建造的地下建筑用地，按规定征收城镇土地使用税”。所称“单独建造的地下建筑”是指广场或绿地、地下建设建筑物（如地下商场、地下车库等），这样的建筑物要征收土地使用税，原因是占用了土地，应当承担土地成本。但是，开发小区内的人防工程是建在商品房地下的，不是单独的地下建筑物，人防工程没有单独占用土地，所以人防工程不承担土地成本。

2）如果人防工程采用缴纳人防统筹费的形式，所缴费用列入开发产品成本的“土地征用费及拆迁补偿费”项目，是不可能再分配承担土地成本的，房地产企业建在商品房地下的人防工程，同样不应承担土地成本。

（2）前期工程费的分配。按建筑面积法分配前期工程费，人防工程不承担此项费用。

（3）基础设施建设费的分配。按建筑面积法分配基础设施建设费，人防工程不承担此项费用。

（4）建筑安装工程费。由工程部、预算造价部按照公司已经确定的本项目开发产品分类，计算各类开发成品的建筑安装工程费，编制《建筑安装工程成本计算表》，总金额应与施工企业的工程决算总额相符。财会部采用直接计入法，计入各有关成本核算对象中，包括公共配套设施和人防工程。

表 3-6 开发产品成本分配计算表

序号	成本项目	应分配费用	分配方法	计算基数	分配率	可售面积				不可售面积				总计
						普通住宅		非普通住宅		物业用房		人防工程		
						基数	分配额	基数	分配额	基数	分配额	基数	分配额	
1	一、取得土地使用权支付的金额													
	二、房地产开发成本													
2	土地征用及拆迁补偿费													
3	前期工程费													
4	基础设施建设费													
5	建筑安装工程费													
	小 计													
6	开发间接费													
	其中：借款费用													
	不可售面积合计													
7	公共配套设施费													
	总 计													

于住宅层高的，按其他类型房产层高与住宅层高之比，计算出各类型房产的层高系数。

某类型房产层高系数=该类型房产层高÷住宅层高

(2) 计算总层高系数面积。

某类房产层高系数面积=该类房产层高系数×该类型房产建筑面积

总层高系数面积=∑（不同类型房产层高系数×该类型房产建筑面积）

(3) 房产建筑安装总成本在不同类型房产中分摊。

不同类型房产应分摊的建筑安装成本=〔建筑安装总成本÷总层高系数面积〕×该类型房产层高系数面积=〔建筑安装总成本÷总层高系数面积〕×（不同类型房产层高系数×该类型房产建筑面积）

(4) 除建筑安装成本以外的其他成本项目的分配计算方法仍然执行《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）的规定。

6. 开发产品成本计算的程序

如果把上述开发成本的分配计算总结一下，开发产品的成本核算程序示意图如图 3-2 所示。

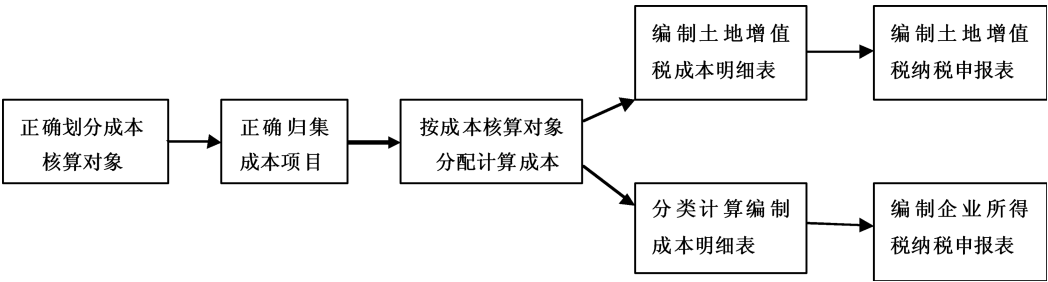


图 3-2 开发产品成本计算程序示意图

说明：1. 会计的日常核算只需归集除“配套设施建设费”以外的五个成本项目。
2. 在计算土地增值税的成本时，应当剔除“开发成本”中的利息支出和土地闲置费。
3. 计算土地增值税时需要计算《开发产品成本明细表》作为《土地增值税纳税申报表》的过渡用表；计算企业所得税的主营业务成本时只按照房产类别计算单位成本。

四、房地产开发项目成本分配计算与土地增值税清算实例

2009 年 3 月，甲房地产开发公司在山西省某市通过竞标取得了该市 M-16 地段的土地使用权，面积 174 102.00m²（约合 261.15 亩），支付土地出让金 102 600 000 元，支付契税 3 078 000 元，办理土地过户手续支付手续费 29 514.32 元。经过当地市发改委批准进行项目的房地产开发建设。市规划局批准建设商住两用房 208 900m²，项目容积率为 1.20。经过勘察设计，该项目于 2010 年 4 月取得了《建设工程施工许可证》，公司财会部与工程部共同对项目的开发产品进行了分类，编制了《湖滨御苑项目开发产品分类表》（见表 3-8），并经过公司办公会议讨论通过，将《湖滨御苑项目开发产品分类表》上报给主管地方税务局备案。



表 3-8 湖滨御苑项目开发产品分类表

2010 年 4 月 21 日

	成本核算对象	建筑面积/m ²	可售面积/m ²	成本对象确定原则				是(√) 否(×)	
				可否销售原则	分类归集原则	功能区分原则	定价差异原则	成本差异原则	
可售(经营、自用)面积	普通标准住宅	10 293.3	10 293.3	√	√	√	√	√	
	非普通标准住宅	140 485.84	140 485.84	√	√	√	√	√	
	联排住宅(叠拼)	45 488.9	45 488.9	√	√	√	√	√	
	幼儿园	3 525	3 525	√	√	√	√	√	
	商铺	5 722.28	5 722.28	√	√	√	√	√	
	办公室	1 110	1 110	√	√	√	√	√	
不可售面积	会所	2 253.33		√	√	√			
	北门卫	44		√	√	√			
	人防工程	19 895		√	√	√			
合计		228 817.65	206 625.32	√	√	√			
建筑面积(不含人防)		208 922.65m ²							

说明:1. 湖滨御苑占地总面积 198 974.0m²;容积率 1.05。
2. 地下人防工程面积 19 895m²,地下配套设施 6 237.33m²。

经过一段时间的施工，2011 年 1 月开发项目房屋的主体完工，取得预售许可证，开始房产预售。该省人民政府规定普通标准住宅的条件是：

- (1) 住宅小区建筑容积率在 1.0 以上。
- (2) 单套建造面积在 144m² 以下（含 144m²）。
- (3) 实际成交价格低于同级别土地上住房平均交易价格 1.2 倍以下。

省级地方税务局规定，本省土地增值税预征率按不同房产类别确定：

- (1) 普通标准住宅 1.5%。
- (2) 除普通标准住宅以外的其他住宅 3%。
- (3) 除上述（1）、（2）项以外的其他房地产项目 4%。

甲公司在预售房过程中，按当地规定足额预交了土地增值税。

2013 年 3 月初开发项目已经竣工，接受了市住房和城乡建设委员会组织的工程验收，随后，甲房地产开发公司按照建设部《房屋建筑工程和市政基础设施工程竣工验收备案管理暂行办法》（建设部令第 78 号）的规定，向市住房和城乡建设委员会提交了下列文件：

- (一) 工程竣工验收备案表；
- (二) 工程竣工验收报告；
- (三) 法律、行政法规规定应当由规划、公安消防、环保等部门出具的认可文件或者准许使用文件；
- (四) 施工单位签署的工程质量保修书；
- (五) 法规、规章规定必须提供的其他文件。

对商品住宅还提交了《住宅质量保证书》和《住宅使用说明书》。

截止到 2013 年 6 月 30 日，该开发项目的商品住宅除联排住宅还剩 1 525.11m² 之外，其他均已售出，幼儿园、商铺准备出租给个人经营，办公室准备本公司自用。

工程验收之后，甲公司积极与施工企业以及有关部门进行工程决算，取得了全部发票，2013 年到 9 月 30 日，各项成本核算的会计数据如《湖滨御苑项目开发成本会计核算资料》（见表 3-9）。为了满足土地增值税清算的需要，在编制本表时，首先，要把会计核算的“土地征用及拆迁补偿费”135 078 172.10 元中的取得土地使用权的金额 105 707 514.32 元单独列示。使会计核算中的五个（见表 3-9）成本项目（不含“公共配套设施费”）拆分成了六个成本项目。

表 3-9 湖滨御苑项目开发成本会计核算资料表

开发产品分类	成本项目	金额/元
(一) 共同成本	1. 取得土地使用权支付金额	105 707 514.32
	2. 土地征用及拆迁补偿费	29 370 657.81
	3. 前期工程费	21 817 758.04
	4. 基础设施建设费	84 285 265.66



(续)

开发产品分类	成本项目	金额/元
(二) 直接成本	5. 建筑安装工程费	511 210 499.74
(三) 间接成本	6. 开发间接费	14 878 733.58
总 计		767 270 429.15

注：已扣除借款费用 29 352 781.42 元。

按照公司办公会议的决定，工程部、预算造价部根据财会部提供的“建筑安装工程费”数据，计算了各类房产的建筑安装成本，提供了“各类房产占地面积及建筑安装成本表”，见表 3-10；销售部提供了“房产销售收入分类汇总表”，见表 3-11。

表 3-10 各类房产占地面积及建筑安装成本表（预算部提供）

	成本核算对象	占地面积/m ²	建筑安装成本/元
可售面积	普通标准住宅	491.79	22 618 168.06
	非普通标准住宅	10 816.97	303 249 272.65
	联排住宅（叠拼）	13 089.00	78 914 175.71
	幼儿园	1 203.00	6 315 594.17
	商铺	2 964.00	14 745 365.49
	办公室	359.73	3 097 294.33
不可售面积	会所	730.27	6 287 591.21
	北门卫	44.00	1 107 312.47
	人防工程		74 875 725.66
	合计	29 698.76	511 210 499.74

表 3-11 房产销售收入分类汇总表（销售部提供）

自 2010 年 1 月 1 日至 2012 年 12 月 31 日

房产类别	已售面积/m ²	平均单价/元	收入总额/元
普通标准住宅	10 293.30	4 237.63	43 619 220.23
非普通住宅	140 485.84	4 423.92	621 498 725.60
联排住宅	43 963.79	7 461.39	328 030 884.00
商铺	5 722.28	28 236.00	161 574 306.18
总 计	200 465.21	5 760.22	1 154 723 136.01

（一）开发产品成本的分配计算

根据上述资料，财会部按照《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发[2009] 31 号）文件规定的计税成本核算的基本方法分配计算各类开发产品的成本如下，见《湖滨御苑项目开发产品成本分配计算表》（见表 3-12）。成本分配计算顺序如下：



(1) 分配“取得土地使用权支付的金额”105 707 514.32 元,按占地面积法分配,各类房产的占地面积为 29 698.76m² (不含人防工程,人防工程不承担土地成本),分配率为 3 559.32 元/m²,再分别乘以各类房产的占地面积,计算出各类房产应分摊的“取得土地使用权支付的金额”。在此表“总计”栏数额为 105 707 514.32 元,说明分配正确。

(2) 分配“土地征用及拆迁补偿费”29 370 657.81 元,按占地面积法分配,各类房产的占地面积为 29 698.76m² (不含人防工程,人防工程不承担土地成本),分配率为 988.95 元/m²,再分别乘以各类房产的占地面积,计算出各类房产应分摊的“土地征用及拆迁补偿费”。在此表“总计”栏数额为 29 370 657.81 元,说明数字分配正确。

(3) 分配“前期工程费”21 817 758.04 元,按建筑面积法分配(不含人防工程,人防工程不承担前期工程费),各类房产的建筑面积(含可售面积和不可售面积)为 208 922.65m²,分配率为 104.43 元/m²,再分别乘以各类房产的建筑面积,计算出各类房产应分摊的“前期工程费”。在此表“总计”栏数额为 21 817 758.04 元,说明分配正确。

(4) 分配“基础设施费”84 285 265.66 元,按建筑面积法分配(不含人防工程,人防工程不承担基础设施费),各类房产的建筑面积(含可售面积和不可售面积)为 208 922.65m²,分配率为 403.43 元/m²,再分别乘以各类房产的建筑面积,计算出各类房产应分摊的“基础设施费”。在此表“总计”栏数额为 84 285 265.66 元,说明分配正确。

(5) 采取“直接计入法”,把预算造价部编制的“各类房产占地面积及建安成本表”中的建筑安装成本填入相应的各类房产的建筑安装成本中,包括人防工程,“总计”栏数额为 511 210 499.74 元,说明数字正确无误。

(6) 分配“开发间接费”14 878 733.58 元。开发间接费按照“直接成本法”分配,先计算以上五个成本项目的直接成本小计数,但是,不包括人防工程,人防工程不承担开发间接费。不含人防工程五个成本项目的小计数为 677 515 969.9 元(即 752 391 695.6—74 875 725.66),分配率为 2.196%,分别乘以各类房产的直接成本,计算各类房产应承担的开发间接费。“总计”栏数额为 14 878 733.58 元,说明分配正确。

(7) 计算不可售面积的成本合计数额(含人防工程成本)为 87 224 296.64 元,即是“公共配套设施费用”。根据国税发[2009]31号文件的规定,计算所有属于配套设施的开发产品的总成本(含人防工程,不含经营性配套设施),作为“公共配套设施费”进行分配。分配对象包括:①可以销售的开发产品;②准备出租的开发产品;③房地产企业自用的开发产品;④经营性配套设施。

公共配套设施费按照可售面积 206 625.32m² 进行分配,分配率为 422.14 元/m²,分别乘以各类可售房产的面积,计算各类可售房产应承担的公共配套设施费,“总计”栏数额为 87 224 296.64 元,说明数字分配无误。

(8) 不可售房产的成本已经作为公共设施配套费分配殆尽,不可售面积的合计数额为零。



(9) 各类可售房产的总成本为 767 270 429.15 元，与“湖滨御苑项目开发成本会计核算资料表”总计数一致，说明成本分配准确无误。

(二) 开发产品单位成本的计算

由于《土地增值税纳税申报表》中的扣除项目金额是按房地产开发成本的成本项目来填报的，因此，作为过渡性报表，需要计算《开发产品成本明细表》。以普通标准住宅为例，在《湖滨御苑开发产品成本分配计算表》中可以看到，普通标准住宅的总成本为 35 088 320.03 元，可售面积为 10 293.3m²，据此编制普通标准住宅的《开发产品成本明细表》（见表 3-13）。

表 3-13 开发产品成本明细表（土地增值税清算专用）

清算项目：湖滨御苑 房产类别：普通标准住宅 可售面积：10 293.3m²

行次	项目	总成本/元	单位成本/元
1	一、取得土地使用权支付的金额	1 750 440	170.06
2	二、房地产开发成本	33 337 880	3 238.79
3	1. 土地征用及拆迁补偿费	486 357	47.25
4	2. 前期工程费	1 074 928	104.43
5	3. 建筑安装工程费	22 618 168	2 197.37
6	4. 基础设施费	4 152 606	403.43
7	5. 公共配套设施费	4 345 188	422.14
8	6. 开发间接费	660 633	64.18
9	合计	35 088 320	3 408.85

说明：开发间接费中已扣除借款费用 元。

同样办法，编制非普通标准住宅的《开发产品成本明细表》（见表 3-14），联排住宅的《开发产品成本明细表》（见表 3-15），幼儿园的《开发产品成本明细表》（见表 3-16），商铺的《开发产品成本明细表》（见表 3-17），办公室的《开发产品成本明细表》（见表 3-18）。

表 3-14 开发产品成本明细表（土地增值税清算专用）

清算项目：湖滨御苑 房产类别：非普通标准住宅 可售面积：140 485.84m²

行次	项目	总成本/元	单位成本/元
1	一、取得土地使用权支付的金额	38 501 103	274.06
2	二、房地产开发成本	453 904 763	3 230.97
3	1. 土地征用及拆迁补偿费	10 697 468	76.15
4	2. 前期工程费	14 670 913	104.43
5	3. 建筑安装工程费	303 249 273	2 158.57
6	4. 基础设施费	56 675 934	403.43

(续)

行次	项目	总成本/元	单位成本/元
7	5. 公共配套设施费	59 304 342	422. 14
8	6. 开发间接费	9 306 833	66. 25
9	合 计	492 405 866	3 505. 03

说明：开发间接费中已扣除借款费用 元。

表 3-15 开发产品成本明细表（土地增值税清算专用）

清算项目：湖滨御苑 联排住宅 可售面积：45 488. 9m²

行次	项目	总成本/元	单位成本/元
1	一、取得土地使用权支付的金额	46 587 994	1 024. 16
2	二、房地产开发成本	137 710 761	3 027. 35
3	1. 土地征用及拆迁补偿费	12 944 397	284. 56
4	2. 前期工程费	4 750 398	104. 43
5	3. 建筑安装工程费	78 914 176	1 734. 80
6	4. 基础设施费	18 351 500	403. 43
7	5. 公共配套设施费	19 202 571	422. 14
8	6. 开发间接费	3 547 719	77. 99
9	合 计	184 298 755	4 051. 51

说明：开发间接费中已扣除借款费用 元。

表 3-16 开发产品成本明细表（土地增值税清算专用）

清算项目：湖滨御苑 房产类别：幼儿园 可售面积：3 525m²

行次	项目	总成本/元	单位成本/元
1	一、取得土地使用权支付的金额	4 281 867	1 214. 71
2	二、房地产开发成本	11 081 707	3 143. 75
3	1. 土地征用及拆迁补偿费	1 189 710	337. 51
4	2. 前期工程费	368 115	104. 43
5	3. 建筑安装工程费	6 315 594	1 791. 65
6	4. 基础设施费	1 422 084	403. 43
7	5. 公共配套设施费	1 488 035	422. 14
8	6. 开发间接费	298 169	84. 59
9	合 计	15 363 574	4 358. 46

说明：开发间接费中已扣除借款费用 元。



表 3-17 开发产品成本明细表（土地增值税清算专用）

清算项目：湖滨御苑 房产类别：商铺 可售面积：5 722.28m²

行次	项目	总成本/元	单位成本/元
1	一、取得土地使用权支付的金额	10 549 837	1 843.64
2	二、房地产开发成本	23 682 008	4 138.56
3	1. 土地征用及拆迁补偿费	2 931 255	512.25
4	2. 前期工程费	597 577	104.43
5	3. 建筑安装工程费	14 745 365	2 576.83
6	4. 基础设施费	2 308 528	403.43
7	5. 公共配套设施费	2 415 589	422.14
8	6. 开发间接费	683 693	119.48
9	合 计	34 231 845	5 982.20

说明：开发间接费中已扣除借款费用 元。

表 3-18 开发产品成本明细表（土地增值税清算专用）

清算项目：湖滨御苑 房产类别：办公室 建筑面积：1 110m²

行次	项目	总成本/元	单位成本/元
1	一、取得土地使用权支付的金额	1 280 396	1 153.51
2	二、房地产开发成本	4 601 675	4 145.65
3	1. 土地征用及拆迁补偿费	355 756	320.50
4	2. 前期工程费	115 917	104.43
5	3. 建筑安装工程费	3 097 294	2 790.36
6	4. 基础设施费	447 805	403.43
7	5. 公共配套设施费	468 573	422.14
8	6. 开发间接费	116 330	104.80
9	合 计	5 882 070	5 299.16

说明：开发间接费中已扣除借款费用 元。

（三）填报《土地增值税纳税申报表》

1. 普通标准住宅《土地增值税纳税申报表》（见表 3-19）

根据销售部提供的资料，普通标准住宅可售面积 10 293.3m² 已经全部售出，取得销售收入 43 619 220.23 元。首先，把销售收入填入《土地增值税纳税申报表》的第 2 行“货币收入”中；再根据普通标准住宅的《开发产品成本明细表》（见表 3-13）“单位成本”的各项数据乘以已售面积计算填报《土地增值税纳税申报表》的第 5 行、第 7 行至第 12 行的相关数据。将第 7 行至第 12 行的数字相加填入第 6 行，将第 5 行和第 6 行相加计算“建造成本”为 35 088 320.02 元，乘以 5% 分别填入第 14 行“利息支出”、第 15 行“其他房地产开发费用”，第 14 行和第 15 行小计数填入第 13 行“房地产开发

费用”中。按照“转让房地产收入总额”的5%计算营业税填入第17行“营业税”，按照规定比例计算填报第18行“城市维护建设税”，第19行“教育费附加”。

计算“扣除项目合计金额”48 013 873.15元填入第4行，“转让房地产收入总额”减去“扣除项目合计金额”等于“增值额”-4 394 652.92元填入第21行，增值额除以“扣除项目合计金额”等于-9.15%填入第22行。由于增值额等于负数，根据《土地增值税暂行条例》第八条第（一）项的规定，普通标准住宅增值率不大于20%应当免税。按当地规定的预征率1.5%，普通标准住宅已经预交土地增值税654 288.30元，应当申请退税。

表 3-19 土地增值税纳税申报表
(从事房地产开发的纳税人适用)

税款所属时间：2012 年 12 月 31 日 填表日期：2013 年 5 月 31 日

纳税人编码：		房产类别：普通标准住宅		销售面积：		10 293.3m ²		金额单位：		元		
纳税人名称			项目名称		项目地址							
业 别		经济性质		纳税人地址		邮政编码						
开户银行		银行账号		主管部门		电 话						
项 目					行次	金 额						
一、转让房地产收入总额 1=2+3					1	43 619 220.23						
其中	货币收入				2	43 619 220.23						
	实物收入及其他收入				3	0						
二、扣除项目金额合计 4=5+6+13+16+20					4	48 013 873.15						
1. 取得土地使用权所支付的金额					5	1 750 440.03						
2. 房地产开发成本 6=7+8+9+10+11+12					6	33 337 879.99						
其中	土地征用及拆迁补偿费				7	486 356.86						
	前期工程费				8	1 074 927.63						
	建筑安装工程费				9	22 618 168.06						
	基础设施费				10	4 152 606.36						
	公共配套设施费				11	4 345 187.96						
	开发间接费用				12	660 633.12						
3. 房地产开发费用 13=14+15					13	3 508 832.00						
其中	利息支出				14	1 754 416.00						
	其他房地产开发费用				15	1 754 416.00						
4. 与转让房地产有关的税金等 16=17+18+19					16	2 399 057.11						
其中	营业税				17	2 180 961.01						
	城市维护建设税				18	152 667.27						
	教育费附加				19	65 428.83						
5. 财政部规定的其他扣除项目					20	7 017 664.01						
三、增值额 21=1-4					21	-4 394 652.92						
四、增值额与扣除项目金额之比（%） 22=21÷4					22	-9.15%						
五、适用税率（%）					23	30%						
六、速算扣除系数（%）					24	0						
七、应缴土地增值税税额 25=21×23-4×24					25	0						
八、已缴土地增值税税额					26	654 288.30						
九、应补（退）土地增值税税额 27=25-26					27	-654 288.30						

注：普通住宅增值率 ≤ 20%，免交土地增值税。



2. 非普通标准住宅《土地增值税纳税申报表》（见表 3-20）计算结果第 27 行“应补（退）土地增值税税额”为-18 644 961.77 元。

表 3-20 土地增值税纳税申报表

（从事房地产开发的纳税人适用）

税款所属时间：2012 年 12 月 31 日 填表日期：2013 年 5 月 31 日

纳税人编码：		房产类别：非普通标准住宅		销售面积：		140 485.84m ²		金额单位：		元	
纳税人名称				项目名称				项目地址			
业 别				经济性质				纳税人地址			
开户银行				银行账号				主管部门			
								邮 政 编 码			
								电 话			
项 目						行次	金 额				
一、转让房地产收入总额 1=2+3						1	621 498 725.60				
其中	货币收入					2	621 498 725.60				
	实物收入及其他收入					3	0				
二、扣除项目金额合计 4=5+6+13+16+20						4	674 310 055.12				
1. 取得土地使用权所支付的金额						5	38 501 102.78				
2. 房地产开发成本 6=7+8+9+10+11+12						6	453 904 762.77				
其中	土地征用及拆迁补偿费					7	10 697 467.65				
	前期工程费					8	14 670 913.21				
	建筑安装工程费					9	303 249 272.65				
	基础设施费					10	56 675 934.11				
	公共配套设施费					11	59 304 341.70				
	开发间接费用					12	9 306 833.45				
3. 房地产开发费用 13=14+15						13	49 240 586.55				
其中	利息支出					14	24 620 293.28				
	其他房地产开发费用					15	24 620 293.28				
4. 与转让房地产有关的税金等 16=17+18+19						16	34 182 429.91				
其中	营业税					17	31 074 936.28				
	城市维护建设税					18	2 175 245.54				
	教育费附加					19	932 248.09				
5. 财政部规定的其他扣除项目						20	98 481 173.11				
三、增值额 21=1-4						21	-52 811 329.52				
四、增值额与扣除项目金额之比（%） 22=21/4						22	-7.83%				
五、适用税率（%）						23	0				
六、速算扣除系数（%）						24	0				
七、应缴土地增值税税额 25=21×23-4×24						25	0				
八、已缴土地增值税税额						26	18 644 961.77				
九、应补（退）土地增值税税额 27=25-26						27	-18 644 961.77				

注：普通住宅增值率 ≤ 20%，免交土地增值税。

3. 联排住宅《土地增值税纳税申报表》(见表 3-21) 计算结果第 27 行“应补(退)土地增值税税额”为 13 689 124.20 元。

表 3-21 土地增值税纳税申报表
(从事房地产开发的纳税人适用)

税款所属时间：2012 年 12 月 31 日 填表日期：2013 年 5 月 31 日

纳税人编码： 房产类别：联排住宅				销售面积：		43 963.79m ²		金额单位： 元	
纳税人名称				项目名称				项目地址	
业 别				经济性质				纳税人地址	
开户银行				银行账号				主管部门	
项 目						行次	金 额		
一、转让房地产收入总额 1=2+3						1	328 030 884.00		
其中	货币收入					2	328 030 884.00		
	实物收入及其他收入					3	0		
二、扣除项目金额合计 4=5+6+13+16+20						4	249 597 381.60		
1. 取得土地使用权所支付的金额						5	45 026 034.66		
2. 房地产开发成本 6=7+8+9+10+11+12						6	133 093 721.48		
其中	土地征用及拆迁补偿费					7	12 510 409.17		
	前期工程费					8	4 591 131.37		
	建筑安装工程费					9	76 268 413.81		
	基础设施费					10	17 736 227.83		
	公共配套设施费					11	18 558 764.53		
	开发间接费用					12	3 428 774.76		
3. 房地产开发费用 13=14+15						13	17 811 975.61		
其中	利息支出					14	8 905 987.81		
	其他房地产开发费用					15	8 905 987.81		
4. 与转让房地产有关的税金等 16=17+18+19						16	18 041 698.62		
其中	营业税					17	16 401 544.20		
	城市维护建设税					18	1 148 108.09		
	教育费附加					19	492 046.33		
5. 财政部规定的其他扣除项目						20	35 623 951.23		
三、增值额 21=1-4						21	78 433 502.40		
四、增值额与扣除项目金额之比（%） 22=21/4						22	31.42%		
五、适用税率（%）						23	30%		
六、速算扣除系数（%）						24	0		
七、应缴土地增值税税额 25=21×23-4×24						25	23 530 050.72		
八、已缴土地增值税税额						26	9 840 926.52		
九、应补（退）土地增值税税额 27=25-26						27	13 689 124.20		

注：普通住宅增值率 ≤ 20%，免交土地增值税。



4. 商铺《土地增值税纳税申报表》(见表 3-22) 计算结果第 27 行“应补(退)土地增值税税额”为 39 763 025.97 元。

表 3-22 土地增值税纳税申报表

(从事房地产开发的纳税人适用)

税款所属时间: 2012 年 12 月 31 日 填表日期: 2013 年 5 月 31 日

纳税人编码： 房产类别：商铺				销售面积：		5 722.28m ²		金额单位： 元	
纳税人名称				项目名称				项目地址	
业 别				经济性质				纳税人地址	
开户银行				银行账号				主管部门	
项 目						行次	金 额		
一、转让房地产收入总额 1=2+3						1	161 574 306.18		
其中	货币收入					2	161 574 306.18		
	实物收入及其他收入					3	0		
二、扣除项目金额合计 4=5+6+13+16+20						4	53 387 984.73		
1. 取得土地使用权所支付的金额						5	10 549 836.84		
2. 房地产开发成本 6=7+8+9+10+11+12						6	23 682 007.69		
其中	土地征用及拆迁补偿费					7	2 931 254.70		
	前期工程费					8	597 576.76		
	建筑安装工程费					9	14 745 365.49		
	基础设施费					10	2 308 528.49		
	公共配套设施费					11	2 415 588.99		
	开发间接费用					12	683 693.26		
3. 房地产开发费用 13=14+15						13	3 423 184.45		
其中	利息支出					14	1 711 592.23		
	其他房地产开发费用					15	1 711 592.23		
4. 与转让房地产有关的税金等 16=17+18+19						16	8 886 586.84		
其中	营业税					17	8 078 715.31		
	城市维护建设税					18	565 510.07		
	教育费附加					19	242 361.46		
5. 财政部规定的其他扣除项目						20	6 846 368.91		
三、增值额 21=1-4						21	108 186 321.45		
四、增值额与扣除项目金额之比（%） 22=21/4						22	202.64%		
五、适用税率（%）						23	60%		
六、速算扣除系数（%）						24	35%		
七、应缴土地增值税税额 25=21×23-4×24						25	46 225 998.22		
八、已缴土地增值税税额						26	6 462 972.25		
九、应补（退）土地增值税税额 27=25-26						27	39 763 025.97		

注: 普通住宅增值率 ≤ 20%, 免交土地增值税。

5. 计算结果显示，各类开发产品应补、应退土地增值税见表 3-23。

表 3-23 土地增值税应纳税款汇总表

2013 年 5 月 31 日 (金额单位：元)

房产类别	应缴税额	已缴税额	应补（+）退（-）
普通住宅	0.00	654 288.30	-654 288.30
非普通住宅	0.00	18 644 961.77	-18 644 961.77
联排住宅	23 530 050.72	9 840 926.52	13 689 124.20
商 铺	46 225 998.22	6 462 972.25	39 763 025.97
合 计	69 756 048.94	3 560 3148.84	34 152 900.10

说明：开发间接费中已扣除借款费用 元。

（四）结转自用房产和商业地产的成本

- 1. 将自用的办公室成本 5 882 070.35 元转作“固定资产”科目。
- 2. 将准备出租的幼儿园的成本 15 363 573.41 元转作“投资性房地产”科目。

第四章 土地增值税清算的程序和清算方法

2005年5月，国务院办公厅转发《关于做好稳定住房价格工作意见的通知》（国办发〔2005〕26号）之后，土地增值税的征收开始引起征管部门的重视。2010年4月17日，国务院下发《关于坚决遏制部分城市房价过快上涨的通知》（国发〔2010〕10号）文之后，全国掀起土地增值税清算的高潮。2013年6月20日，国家税务总局印发了《关于进一步做好土地增值税征管工作的通知》（税总发〔2013〕67号），文件从总体上分析了土地增值税的清算形势，要求土地增值税征收管理工作仍需进一步规范，特别强调在土地增值税清算工作、严格审核扣除项目、减少核定征收项目等方面还需要进一步加强管理。

房地产开发企业对具备清算条件的开发项目应当提前进行清算的准备工作，但是，由于多年来土地增值税只预征不清算，许多房地产开发企业对土地增值税的清算程序和方法并不十分清楚，为此，笔者结合在土地增值税清算工作中的经验和体会，编写了本章“土地增值税清算程序和清算方法”，供读者参考。

土地增值税的清算程序大体分为六步，即清算前的准备工作、清算项目销售收入总额的计算、扣除项目金额的计算、土地增值税应纳税额的计算、土地增值税的审计鉴证和土地增值税的清算申报。

第一节 土地增值税的清算程序

一、清算前的准备工作

由于土地增值税是以国家有关部门审批的房地产开发项目作为清算单位的，对于大型的分期开发的开发项目，以每期开发项目作为清算单位。对于一个清算单位，从取得项目开始，经过规划设计，办理审批手续，选择施工企业，建筑施工，工程验收，销售开发产品，直到具备清算条件，少则几年，多则超过十年。

土地增值税的清算，从时间来看，跨度比较大；从清算的内容来看，包括的内容比较多；从涉及的政策来看，政策的改革使涉及的政策内容比较广泛；而且，土地增值税的清算不仅是企业财会部门的工作，还涉及企业内部的各个部门。如此复杂的土地增值税清算工作，不做好事前准备，不搜集相关资料，很难圆满地完成清算工作。

1. 与建筑施工企业及时进行工程决算，取得全部发票

从近几年开发项目的土地增值税清算情况来看，当项目竣工验收之后，能否及时与施工企业进行工程决算，取得全部发票，是进行土地增值税清算的关键。这项工作单靠房地产开发企业的业务部门是无法完成的，公司领导层要予以重视，把及时进行工程决算，提供发票写进工程发包合同中。在工程竣工前，公司领导就应当把工程决算提到工作日程上来及时沟通督促。

土地增值税清算与企业所得税汇算清缴不同，企业所得税汇算清缴是按年度进行，当年没有取得相应的原始凭据，以后只要取得了，可以补记成本费用，在下一年度扣除。而土地增值税是按开发项目一次性清算，清算时没有取得原始凭证，今后取得不得补记成本费用，这就会造成多交税，而且，不许再次清算，不予退税。

2. 按照房产类别进行成本核算

《土地增值税清算管理规程》要求土地增值税清算时，对不同类型房地产应当分别计算增值额、增值率、缴纳土地增值税，前提是按照不同类型的房产分别计算成本，这是土地增值税清算对会计核算提出的新要求，应当引起房地产开发企业的重视。搞好开发产品的成本核算应当是公司领导重视、各业务部门支持，财务部门精细操作才能够完成。

3. 自查会计核算所附原始凭证是否合法、有效

自土地增值税开征以来，税务总局多次发文强调，土地增值税清算时扣除的各项成本费用必须是真实发生的，如何证明是真实发生的？只有提供合法有效的原始凭证。为此，处于清算前夕的纳税人，应对原始凭证进行一次严格细致的自查，所有原始凭证是否合法有效，如有疑问，应当提前采取措施，否则，非但本凭证的金额不允许扣除，连同附加扣除的30%会一并形成增值额，缴纳土地增值税。

二、清算项目销售收入总额的计算

土地增值税的核心是增值额。要计算增值额，首先需要确定销售收入总额，销售收入计算的基础是销售合同、销售发票，如果售后实测面积与合同面积有差异，还应确认实际销售面积和实际销售金额，并且应当使得销售发票、《房产销售收入明细表》（见表4-1）中的实收金额与销售账簿记录的主营业务收入核对无误，并填报《土地增值税清算项目销售收入汇总表》（见表4-2）。



表 4-1 房产销售收入明细表

清算项目： 房产类别：

房号	受让人	合同编号	销售合同		实际销售		说明
			面积	销售收入	面积	销售收入	
	合计						

说明：1. 本表当作“清算项目销售收入汇总表”的基础表。
2. 房产分类：经济适用房、普通标准住宅、非普通标准住宅、别墅、商业用房、车库等。

表 4-2 土地增值税清算项目销售收入汇总表

企业名称： 清算项目名称：

楼（栋） 号	总建筑 面积	总可售 面积	经济适用房		非普通标准住宅		普通标准住宅		商用房及其他	
			已售面积	销售收入	已售面积	销售收入	已售面积	销售收入	已售面积	销售收入
合计										

三、扣除项目金额的计算

扣除项目金额的确认和计算，是计算增值额的另一个重要因素。扣除项目金额包括取得土地使用权所支付的金额、房地产开发成本、房地产开发费用、与转让房地产有关的税金、财政部规定的其他扣除项目。

房地产开发成本包括土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共配套设施费、开发间接费用等支出。这里需要重点把握的是公共配套设施费，由于各开发项目配套设施情况不同，必须先确定允许扣除的配套设施的总成本后再计算分摊。

纳税人需要注意的一点是，房地产开发企业为解决开发建设所需资金，工程安排顺序往往是先建造商品房，后建造配套设施，为使企业在计算应纳税所得额时，成本与收入配比，《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）文件中规定：“公共配套设施尚未建造或尚未完工的，可按预算造价合理预提建造费用。此类公共配套设施必须符合已在售房合同、协议或广告、模型中明确承诺建造且不可撤销，或按照法律法规规定必须配套建造的条件”。但是，此项规定，不适用于土地增值税的清算，在清算土地增值税前，必须把配套设施建造完成竣工验收，与施工企业进行工程决算并取得相应的票据，否则配套设施费不得扣除。

根据计算的结果填报《扣除项目成本费用计算表》（见表4-3）。

四、土地增值税应纳税额的计算

在计算销售收入总额和扣除项目金额，编制《土地增值税清算项目销售收入汇总表》和《扣除项目成本费用计算表》之后，就可以计算增值额，计算增值率，根据增值率选择适用税率和速算扣除率。然后，试算土地增值税应纳税额，对于清算项目中既包括普通标准住宅，又包括非普通标准住宅的，应分别计算增值额。如不分别计算增值额或不能准确计算增值额的，建造的普通标准住宅不能适用《土地增值税暂行条例》第八条（一）项的免税规定，不得享受普通标准住宅的免税待遇。

随着土地增值税征管办法的逐渐完善，《土地增值税清算管理规程》规定，土地增值税清算时，对不同类型房地产必须分别计算增值额、增值率，缴纳土地增值税。

将计算的土地增值税的增值额和应征土地增值税税额填报在《土地增值税项目登记表》（见表4-4）上，计算应纳税金额，分析是否在本企业期望的应纳税额和税负率范围之内。



表 4-3 扣除项目成本费用计算表

行次		项 目	扣除项目总金额	单价造价	清算项目：					
					经济适用房		普通住宅		非普通住宅	
					已售建 筑面积	应分摊 成本	已售建 筑面积	应分摊 成本	已售建 筑面积	应分摊 成本
1	100	一、取得土地使用权所支付的金额								
2		二、开发成本								
3		土地征用及拆迁补偿费								
4		前期工程费								
5		基础设施建设费								
6		基础设施费								
7		公共配套设施费								
8		开发间接费用								
9		三、房产开发费用								
10		利息支出								
11		其他房产开发费用								
12		四、财政部规定的加计 20%扣除数								
13		合 计								

表 4-4 土地增值税项目登记表
(从事房地产开发的纳税人适用)

纳税人编码： 填表日期： 年 月 日 (金额单位：人民币元) (面积单位：m²)

纳税人名称		项目名称		项目地址	
业 别		经济性质		主管部门	
开户银行		银行账号			
地址		邮政编码		电 话	
土地使用权受让 (行政划拨) 合同号				受让(行政 划拨) 时间	
建设项目起讫时间		总预算成本		单位预算成本	
项目详细坐落地点					
开发土地总面积		开发建筑总面积		房地产转让合同名称	
转让土地面积 (按次填写)		转让建筑面积 (按次填写)		转让合同签订日期 (按次填写)	
第 1 次					
第 2 次					
.....					
纳税人 签 章		法人代表 签 章		经办人员(代理 申报人) 签章	备 注

(以下部分由主管税务机关负责填写)

税务机关受理登记日期	税务机关受理登记意见
主管税务人员签字	
主管税务机关盖章	

五、土地增值税的审计鉴证

《土地增值税清算鉴证业务准则》(国税发 [2006] 187 号) 文件要求土地增值税的清算，必须附送税务中介机构出具的《土地增值税清算鉴证报告》，主管地方税务机关应认真审核纳税人提供的《鉴证报告》；《鉴证报告》的格式是否规范，内容是否齐全，各表格逻辑关系是否正确，对于符合要求的《鉴证报告》税务机关可以采信。纳税人办理清算时，发生《鉴证报告》内容不规范，退回重报；对《鉴证报告》提供情况不实的，将来由审核部门提交稽查部门，作为重点稽查对象。

《国家税务总局关于加强土地增值税征管工作的通知》(国税发 [2010] 53 号) 第三条要求各地税务机关深入贯彻《土地增值税清算管理规程》，提高清算工作水平，有条件的地区，要充分发挥中介机构作用，提高清算效率。各地税务师管理中心要配合当地税务机关加强对中介机构的管理，对清算中弄虚作假的中介机构也要进行严肃惩治。



根据上述规定,土地增值税清算的鉴证工作十分重要,纳税人必须按照主管税务机关的要求请有资质的税务机关信得过的中介机构进行审核鉴证。

六、土地增值税清算的申请

各项清算资料、鉴证报告准备好之后,纳税人应当在规定的时间内,向主管税务机关提出清算申请,税务机关受理后,进行清算。

为了把土地增值税的清算工作做好,下面分步介绍土地增值税的清算程序和方法。

第二节 清算前的准备工作

由于土地增值税是以国家有关部门审批的房地产开发项目作为清算单位的,对于大型的分期开发的开发项目,以分期开发的项目作为清算单位。土地增值税的清算,从时间来看,时间跨度比较长;从清算的内容来看,包括的内容比较宽泛;从涉及的政策来看,税制的改革使土地增值税清算涉及的政策内容比较复杂。如此复杂的土地增值税清算工作,如果不做好事前准备,不搜集大量资料,很难完成清算工作。清算前的准备工作包括如下内容:

一、复核房地产类别的划分是否准确

由于《土地增值税清算管理规程》(国税发[2009]91号)第十七条规定,土地增值税清算时,对不同类型房地产应当分别计算增值额、增值率,缴纳土地增值税。房地产开发企业在项目达到清算条件时,应当复核一下在项目开工前进行的房地产分类是否准确,有无设计变更引起房地产分类发生变化的情况,如果发现上述情况,必须向主管税务机关报告,征得税务机关的同意后重新划分开发产品的分类。

二、及时与建筑施工企业等单位进行工程决算,取得全部发票

由于每一个房地产开发项目都是一个庞大的系统工程,涉及的建设内容很多,有开工前的旧建筑物拆除、建设场地的平整,有开发项目建筑工程和开发项目安装工程,还有开发项目内的道路、供水、供电、供气、排污、排洪、通信、照明等社区管网工程 and 环境卫生、园林绿化、小区景观等园林环境工程,小区内工程结束后还有小区的后配套工程,如和市政工程连接的道路、供水、供电、供气、排污、排洪、通信等工程。这许多工程不是由一个建筑施工企业承包,而是由多个企业分别承包。项目经过验收之后,工程管理部、预算造价部应当及时地与这些施工单位进行工程决算,取得全部的发票。

前期策划部应当与市内规划部门、建筑设计院、建筑管理部门、房产管理部门、

市政管理部门、人民防空办公室、环卫部门、消防安全部门、住房基金管理等部门进行沟通，了解有无应向各有关部门上交但尚未上交的报批报建费用、物业完善费用、设计规划费用等各项费用，在土地增值税清算之前必须结清，并取得合法有效的票据。

三、审查会计核算原始凭证的真实性、合法性、有效性

土地增值税清算计算扣除项目金额时，特别强调需要有真实性、合法性、有效性的原始凭证——发票，没有发票不得扣除。

《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）文件规定：房地产开发企业办理土地增值税清算时计算与清算项目有关的扣除项目金额，应根据土地增值税暂行条例及其实施细则的规定执行。除另有规定外，扣除取得土地使用权所支付的金额、房地产开发成本、费用及与转让房地产有关税金，须提供合法有效凭证；不能提供合法有效凭证的，不予扣除。

《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91号）进一步规定，在土地增值税清算中，扣除项目金额中所归集的各项成本和费用必须是在清算项目开发中直接发生的或应当分摊的。计算扣除项目金额时，其实际发生的支出应当取得但未取得合法凭证的不得扣除。

因此，在开发项目达到清算条件之前，房地产企业的财务会计部门必须对会计核算的全部原始凭证进行一次认真的检查，是否计入成本费用的发票都是具有真实性、合法性、有效性的，如果，发票有瑕疵，应当及早采取措施解决，否则，会给企业带来不可估量的损失。

四、加强会计核算工作，保证成本核算的及时、准确、完整

房地产开发产品的建造周期长、工艺繁杂、涉及范围广，成本核算要及时、准确、完整，否则，就会造成项目竣工多年，成本核算久拖不决，这种情况已经是屡见不鲜。

所谓成本核算的及时性，是指开发产品的成本核算应当紧跟工程进度。工程进行到什么程度，与施工企业的工程决算就应当进行到什么程度，并取得相应的发票，成本核算也应当进行到什么程度。工程竣工验收之后，及时与施工企业进行工程决算，取得全部工程发票，整个开发项目的成本核算应当尽快完成。房地产开发企业一般采用预售方式销售开发产品，当企业开始办理开发产品交付手续（包括入住手续）、或已开始实际投入使用时，即为开发产品开始投入使用，应视为开发产品已经完工。房地产开发企业应按规定及时结算开发产品计税成本，并计算企业当年度应纳税所得额。当开发项目达到土地增值税清算条件时，税务机关有权要求房地产开发企业进行项目清算。所以，无论从企业所得税的角度还是从土地增值税清算的角度，都要求开发产品成本核算的及时性。



所谓成本核算的准确性，是指房地产开发企业按照《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》和《土地增值税暂行条例》及其实施细则的有关规定正确核算开发产品的成本。开发产品的成本核算与其他产品的成本核算意义不同，例如工业产品，其成本核算的准确与否只会影响企业所得税的应纳税额。而开发产品的成本是否准确，不但影响企业所得税的应纳税额，还会影响土地增值税的应纳税额，土地增值税往往被称为“第二企业所得税”。

所谓成本核算的完整性，是指土地增值税清算时开发成品的总成本应当涵盖整个开发项目，不得漏计成本，漏计的成本以后不得补计，这就会造成整个项目的土地增值税多交。

土地增值税的清算与企业所得税的汇算清缴不同，企业所得税是按年度进行汇算清缴，因此有些成本费用可以预提，因不能取得有效票据，当期没有抵扣的成本费用，以后取得相应票据时允许补计成本或费用，抵扣应纳税所得额。土地增值税是在开发项目具备清算条件后一次性进行清算，相关成本费用必须一次计入成本费用，以后不准许补记。在开发项目的工程竣工后，各项与本开发项目有关的事项应当完成，而且工作完成与否包括取得相应票据，必须引起房地产开发企业领导层和各业务部门的高度重视。在土地增值税清算时未转让的房地产，清算后销售或有偿转让的，扣除项目金额是按清算时的单位建筑面积成本费用计算扣除的。

五、搜集、整理资料

(1) 取得土地使用权所支付的地价款凭证、国有土地使用权出让或转让合同、国有土地使用权证书。

(2) 开发项目工程建设发包合同、工程合同结算单、项目工程竣工验收报告、建筑安装发票等。

(3) 按清算项目支付金融机构贷款利息的计息清单及借款合同。

(4) 转让房地产项目成本费用账簿、分期开发分摊依据，与成本和费用有关的其他证明资料。

(5) 无偿移交给政府、公共事业单位用于非营利性社会公共事业的交接凭证。

(6) 清算项目的销售（预售）许可证，与转让房地产收入有关的其他证明资料，为编制《房产销售收入统计表》做准备。

(7) 与转让房地产有关的完税凭证，包括已缴纳的营业税、城建税、教育费附加等，为编制分税种的《缴纳税款统计表》准备资料。

(8) 项目竣工决算报表。

(9) 土地增值税纳税（预缴）申报表及完税凭证。

(10) 与土地增值税清算有关的其他证明资料。

第三节 销售收入总额的计算

土地增值税的核心是增值额。要计算增值额，首先需要确认销售收入总额，房产销售收入分为实际销售收入和视同销售收入。

一、实际销售收入的计算与复核

国家税务总局规定的房地产开发项目土地增值税清算的必要条件，一是已竣工验收的房地产开发项目，二是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达到规定比例以上。关于销售收入确认的问题，国家税务总局曾经以多个文件做过规定，例如《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）、《国家税务总局关于房地产企业开发产品完工标准税务确认条件的批复》（国税函〔2009〕342号）、《国家税务总局关于房地产开发企业开发产品完工条件确认问题的通知》（国税函〔2010〕201号）等。其中最具代表性的文件是《国家税务总局关于印发〈企业所得税汇算清缴纳税申报鉴证业务准则（试行）〉的通知》（国税发〔2007〕10号），该文件第二条规定：“对外转让土地使用权和销售商品房的，应于土地使用权和商品房已经移交，并将发票结算账单提交对方时，确认收入的实现”。该条款销售确认的条件有两个，其一是将房产移交给购房人，其二是将发票结算账单交给购房人，缺一不可。现在，大多数房地产开发企业采取预售房的形式，只有在交房时才符合销售确认的条件，才能够计算销售收入总额。

销售收入总额确认的基础是销售合同和销售发票，在土地增值税清算前应当对销售收入进行复核。复核时应结合商品房销售（预售）许可证、销售合同（含房管部门网上备案登记资料）、销售发票，重点与《房产销售收入明细表》进行核对，核对房地产实际销售面积与项目可售面积的数据是否一致，进而核对销售收入明细表账及其他有关资料，以核实销售收入总额。对销售合同所载商品房面积与《实测报告》的实际测量面积不一致而发生补、退房款的，应对销售收入总额按实测面积进行调整。对销售价格明显偏低的，应向营销部门了解有无正当的理由，如无正当理由应当重新确认收入金额。

实际销售收入复核之后，要重点复核《房产销售收入明细表》。由于土地增值税清算时是按房产类别进行清算的，因此，《房产销售收入明细表》应当按房产类别来编制，其中合同面积应与销售合同相符，实售面积应与实测面积相符。合同销售收入额应当与合同金额核对相符，实测面积销售额应当与《主营业务收入》明细账核对相符。对于比较大型的房地产开发项目，编制《房产销售收入明细表》的工作量较大，财务



会计部门应当指导营销部门在日常销售时就按照《房产销售收入明细表》的内容积累资料。

二、视同销售收入的计算与复核

如果房地产开发企业将开发产品用于职工福利、职工奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，应当在发生所有权转移时视同销售房地产确认销售收入，销售收入金额按下列方法和顺序确认。

(1) 按本企业在同一地区、同一年度销售的同类房地产的平均价格确定。

(2) 征得税务机关意见，由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

房地产开发企业哪些自用的开发产品属于用于职工福利？根据财政部、国家税务总局有关职工福利费开支范围的有关规定，把开发产品用于职工食堂、托儿所、幼儿园、职工浴池、理发室、医务室、疗养院等属于职工福利，应当做视同销售处理。

将视同销售的面积和金额核对无误后，编制《开发产品视同销售收入明细表》（见表 4-5）。

表 4-5 开发产品视同销售收入明细表

企业名称：

汇算项目名称：

用 途	经济适用房		非普通标准住宅		普通标准住宅		商用房及其他	
	面积	公允价	面积	公允价	面积	公允价	面积	公允价

三、清理各种预售应付款项，把应确认的收入全部转入“主营业务收入”

由于开发企业的销售方式一般采用预售方式，在核算预售收入时，应当建立《预售收入备查簿》，当具备销售确认的条件时，及时结转主营业务收入，同时，注销《预售收入备查簿》相关数字。

在土地增值税清算时，应当正确划分预售收入与销售收入，并与《预售收入备查簿》核对，防止影响清算数据的准确性。

检查各种应付账项，检查是否有把销售收入长期挂往来账，应结未结收入的情况，在土地增值税清算时应当一并解决。

四、复核销售退回、销售折让业务相关手续是否符合规定

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）对于各种促销方式如何确认收入做了明确规定，这些规定对于土地增值税计算销售收入总额是适用的：

（1）采用售后回购方式销售商品的，销售的商品按售价确认收入，回购的商品作为购进商品处理。有证据表明不符合销售收入确认条件的，如以销售商品方式进行融资，收到的款项应确认为负债，不确认收入，回购价格大于原售价的，差额应在回购期间确认为利息费用。

（2）企业为促进商品销售而在商品价格上给予的价格扣除属于商业折扣，商品销售涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。

（3）债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除属于现金折扣，销售商品涉及现金折扣的，应当按扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额，现金折扣在实际发生时作为财务费用扣除。

（4）企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给的减让属于销售折让；企业因售出商品质量、品种不符合要求等原因而发生的退货属于销售退回。企业已经确认销售收入的售出商品发生销售折让和销售退回，应当在发生当期冲减当期销售商品收入。

（5）企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的，不属于捐赠，应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入。

五、编制《清算项目销售收入汇总表》

在手续齐备、数字准确的基础上，编制《房产销售收入明细表》，内容包含销售项目栋号、房间号、买受人姓名、合同编号、销售面积、销售收入等。

在此基础上，编制《清算项目销售收入汇总表》，作为编报《土地增值税纳税申报表》的基础。

第四节 扣除项目金额的计算

一、扣除项目金额计算的程序

（1）计算扣除项目之前，应复核“开发成本”科目成本项目的划分是否符合税法的规定，归集是否正确，如果有差异，应按照税法要求加以调整。

（2）检查扣除项目是否取得合法、有效的凭证，会计及税务处理是否正确。



对清算项目扣除项目金额的确定，应严格按照《土地增值税暂行条例》及其实施细则的规定取得发票，对未取得合法有效凭证的，不得扣除。各项预提费用，除税法另有规定外，不得扣除。对于会计核算没有合法凭证的，应提请公司补齐有关凭证。

对于动迁户的法定凭证问题《土地增值税清算管理规程》第二十二项规定：“拆迁补偿费是否实际发生，尤其是支付给个人的拆迁补偿款、拆迁（回迁）合同和签收花名册或签收凭证是否一一对应”。这里只要求合同、花名册、签收凭证和实际支付的款项一一对应就允许作为扣除项目金额，没有强调发票，是考虑到搬迁工作很难取得发票的实际情况，使拆迁补偿工作的会计处理和税收征管更具有可操作性，体现了税制改革越来越具有人性化的特点。

（3）对“开发成本”、“开发产品”总账、明细账进行核对。按照会计核算的一般程序在编制会计报表之前应当进行总账与明细账的核对。由于土地增值税是按项目清算，时间跨度很大，会计账簿按年度设置，对于跨几个年度的项目，“开发成本”账目数额已经过多次结转，在土地增值税清算之前，一定要对几年的账目进行核对，做到总账与明细账的核对无误。

（4）计算编制清算项目的《开发产品成本明细表》（土地增值税专用，见表 3-7），作为编制《扣除项目成本费用计算表》（见表 4-3）的基础表。

（5）编制清算面积的《扣除项目成本费用计算表》。因为，房地产开发企业开发的项目在销售达到一定程度或取得销售（或预售）许可证满三年税务机关有权要求对已售部分进行土地增值税清算，未售部分待实际销售时再进行纳税申报。所以，在土地增值税清算时是对符合清算条件的房产按实际销售面积进行清算，而不是全部房产。这就需要房地产开发企业根据《开发产品成本明细表》（土地增值税专用）的单位成本和已经确认销售的面积计算填报《扣除项目成本费用计算表》，作为填报《土地增值税纳税申报表》的基础表。

二、成本项目计算要点

（一）取得土地使用权支付的金额的复核确认

（1）原始凭证审核，取得土地使用权支付的金额是否获取合法有效的凭证，口径是否一致。

（2）如果同一块土地有多个开发项目，复核取得土地使用权支付金额的分配比例和具体金额的计算是否正确。

（3）取得土地使用权所支付的金额中有没有关联方或关联项目的费用、有没有期间费用、有没有预提费用。

（二）土地征用及拆迁费的复核确认

（1）审核支付给个人的拆迁补偿款、拆迁（回迁）合同和签收花名册或签收凭证是否一一对应。

审核支付给个人的拆迁补偿款所需的拆迁（回迁）合同和拆迁补偿花名册，并与相关账目核对。

（2）拆迁费有无合法凭证。

（3）动迁还建的开发产品是否做拆迁和销售两项业务进行处理。

（4）取得土地使用权后分期开发的项目，土地费用的分摊是否合理。

取得土地使用权所支付金额的分摊方法是：纳税人成片受让土地使用权后，分期分批开发，转让房地产的，其扣除项目金额的确定，可按转让土地使用权的面积占总面积的比例计算分摊；或按建筑面积计算分摊；对同一期开发的项目，土地成本一般按占地面积法分摊；也可按税务机关确认的其他方式计算分摊。

1) 转让土地使用权时土地费用的分摊。

土地使用权扣除项目金额 = 取得土地使用权所支付的金额 × (转让土地使用权面积/总面积)

2) 转让房地产时土地费用按建筑面积分摊。

土地使用权扣除项目金额 = 取得土地使用权所支付的金额 × (转让建筑面积/建筑总面积)

由于本书已经在第三章第三节“开发产品成本的分配计算”中对土地成本按照占地面积法进行了分配，在《开发产品成本明细表》列明了“取得土地使用权支付的金额”和“土地征用费及拆迁补偿费”的单位成本，纳税人只要乘以已售面积就计算出土地成本的扣除项目金额。

（三）前期工程费的复核确认

（1）开支范围是否属于前期工程费，有无乱摊费用情况。

（2）费用支出的原始凭证是否符合规定。

（四）建筑安装工程费的复核确认

（1）自营方式：审核自营工程所发生的人工费、材料费、机械使用费、其他直接费和管理费支出是否取得合法有效的凭证，会计处理是否符合规定。

（2）出包方式：审核工程发包合同、工程决算书、工程决算审计报告、建筑安装发票及账务处理是否符合规定。

（3）甲供材料的核算：甲方采购材料是否取得合法有效的凭证，增值税额是否计入材料成本，材料出入库手续是否完备。有无将甲供材料直接转给施工企业，施工企业计入成本后，重复与甲方结算的重复计算成本的情况。

（五）基础设施费和公共配套设施费的复核确认

由于各开发项目配套设施情况不同，必须先确定允许扣除的配套设施面积后再计算分摊公共配套设施费。

（1）审核各项基础设施费和公共配套设施费用是否取得合法有效的凭证。基础设



施费和公共配套设施费的核算范围是否符合税法的规定，有无把企业自用或经营性的开发产品计入公共配套设施费的情况。

(2) 如果有多个开发项目，基础设施费和公共配套设施费用是否分项目核算，是否将应记入其他项目的费用记入了清算项目。

(3) 复核各项基础设施费和公共配套设施费用是否含有其他项目的费用。

(4) 复核各项基础设施费和公共配套设施费用是否含有以明显不合理的金额开具的各类凭证。

(5) 复核是否将期间费用记入基础设施费和公共配套设施费用。

(6) 复核有无预提的基础设施费和公共配套设施费用。

(7) 向预算造价部索取项目概预算资料，比较、分析概预算成本费用与实际成本费用是否存在明显异常。

(8) 复核基础设施费和公共配套设施应负担各项开发成本是否已经按规定分摊。

(9) 各项基础设施费和公共配套设施费的分摊是否符合有关税收规定。基础设施费和公共配套设施费用按照配比原则和受益原则进行分配，一般按建筑面积分摊，单独作为过渡性成本对象核算的公共配套设施开发成本，应按建筑面积法进行分配，分配方法要保持一致性。

属于多个房地产项目共同的成本费用，应按清算项目可售建筑面积占多个项目可售总建筑面积的比例或其他合理的方法，计算确定清算项目的扣除金额。

多个项目共同成本费用分摊公式：

清算项目可扣除金额=共同成本费用×(清算项目建筑面积÷多个项目建筑总面积)

由于本书已经在第三章第三节“开发产品成本的分配计算”中对基础设施费和公共配套设施费按照占地面积法进行了分配，在《开发产品成本明细表》列明了“基础设施建设费”和“公共配套设施费”的单位成本，纳税人只要乘以已售面积就算出基础设施建设费和公共配套设施费的应扣除金额。

(10) 对于成片开发分期清算项目的公共配套设施费用，在先期清算时应按实际发生的费用进行分摊。

对于后期清算时实际支付的公共配套设施费用分摊比例大于前期的金额时，允许在整体项目全部清算时，按照整体项目重新进行调整分摊。

(六) 开发间接费用的复核确认

(1) 开发间接费核算范围复核：指企业为直接组织和管理开发项目所发生的，且不能将其归属于特定成本对象的成本费用性支出。主要包括“项目管理部”的管理人员工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、工程管理费、周转房摊销以及项目营销设施建造费等。

(2) 审核各项开发间接费是否取得合法有效凭证。

(3) 如果有多个开发项目，开发间接费用是否分项目核算，是否将应记入其他项

目的费用记入了本清算项目。

- (4) 复核各项开发间接费用是否含有其他企业的费用。
- (5) 审核各项开发间接费用是否含有明显不合理的各类凭证。
- (6) 审核是否将期间费用记入开发间接费用。
- (7) 审核有无预提的开发间接费用。

(8) 审核为管理和组织全公司经营活动而发生的管理费用、销售费用是否混在本项目的开发间接费中。

(七) 对清算项目单位面积建安造价的复核

如清算项目中的前期工程费、建筑安装工程费、基础设施建设费、开发间接费用四项费用的每平方米建安成本扣除额，明显高于当地主管税务机关制定的《分类房产单位面积建安造价表》中公布的每平方米工程造价金额或当地当期同类开发项目单位平均建安成本的，应当分析原因，并在清算申请中予以说明。

三、房地产开发费用的计算

(一) 利息支出的复核确认

- (1) 复核各项借款合同判断其相应条款是否符合有关规定。
- (2) 审核各项借款费用是否取得合法有效的凭证。
- (3) 如果有多个开发项目，借款费用是否分项目核算，是否将应记入其他项目的借款费用记入了本清算项目；利息支出属于不同成本对象共同负担的，是否按直接成本法或按预算造价法进行分配。
- (4) 利息是否超过按商业银行同类同期贷款利率，对于逾期贷款的利息和加罚的利息不允许扣除。
- (5) 对逾期贷款加息，挪用贷款罚息是否已经剔除。

(二) 核算方法的确定

- (1) 利息支出不能够按转让房地产项目计算分摊或提供金融机构证明的，审核其利息支出是否按税法规定的比例计算扣除。
- (2) 开发项目的利息支出能够按转让房地产项目分摊并提供金融机构证明的，可以据实扣除。
- (3) 土地增值税清算时，已经计入房地产开发成本的利息支出，应当先予以剔除，再按《土地增值税暂行条例实施细则》规定的方法计算加计扣除。
- (4) 企业全部使用自有资金，没有利息支出的，房地产开发费用也可以按照“取得土地使用权所支付的金额”与“房地产开发成本”金额之和的10%以内计算房地产开发费用扣除。



四、与转让房地产有关税金的复核确认

- (1) 应当确认与转让房地产有关的税金及附加扣除的范围是否符合税收有关规定。
- (2) 计算的扣除金额是否正确，与完税凭证核对一致。
- (3) 房地产开发企业不得重复计算扣除印花税。
- (4) 编制分税种的《缴纳税款统计表》(见表 4-6)。

表 4-6 缴纳税款统计表

企业名称：清算项目：

纳税日期	缴款书号码	所属期限	税款金额	备 注

五、计算扣除项目时不得加计扣除的规定

- (1) 对取得土地（不论是生地还是熟地）使用权后，未进行任何形式的开发即转让的，计算扣除项目金额时，不得加计扣除。
- (2) 对于取得土地使用权后，仅进行土地开发（如“三通一平”等），不建造房屋即转让土地使用权的，按税收规定金额，以取得土地使用权时支付的地价款和开发土地的成本之和计算加计扣除项目。
- (3) 对于取得了房地产权后，未进行任何实质性的改良或开发即再行转让的，计算扣除项目金额时，不得加计扣除。
- (4) 对于县级以上人民政府要求房地产开发企业在售房时代收的各项费用，审核其代收费用是否计入房价并向购买方一并收取，计算扣除项目金额时，不得加计扣除。
- (5) 在计算加计扣除项目基数时，剔除已计入开发成本的借款费用和土地闲置费。

六、土地增值税的计算方法

(一) 基本计算方法

首先以出售房地产的销售收入总额减除扣除项目金额，求得增值额；再以增值额除以扣除项目金额求出土地增值率。然后，根据土地增值率的高低选择确定适用税率，用增值额和适用税率相乘，减除速算扣除额，求得应纳税额。

增值额＝销售收入总额－扣除项目金额

土地增值率＝增值额/扣除项目金额×100％

速算扣除额＝扣除项目金额×速算扣除系数



应交土地增值税=增值额 $\times$ 适用税率-扣除项目金额 $\times$ 速算扣除系数

(二) 转让新建房地产应纳土地增值税的计算方法

按照《土地增值税纳税申报表》规定的程序计算:

- (1) 计算转让房地产收入总额。
- (2) 汇集扣除项目的金额。
- (3) 计算增值额。
- (4) 计算增值率。

增值率=增值额 $\div$ 扣除项目金额 $\times 100\%$

- (5) 根据增值率确定适用税率和速算扣除率。
- (6) 根据适用税率计算应交土地增值税税额。

【例 4-1】某房地产公司销售一栋写字楼,收入总额 8 000 万元,取得土地使用权支付费用 1 000 万元,房地产开发成本 3 000 万元,借款利息支出 230 万元,其中罚息 30 万元,有银行的计息清单,当地政府规定房地产开发费允许扣除比例 10%,城市维护建设税 7%,教育费附加 3%,印花税 0.5%,试计算该公司应纳的土地增值税。

【案例分析】计算土地增值税的步骤如下:

- (1) 销售收入总额 8 000 万元。
- (2) 扣除项目金额:
 - 1) 取得土地使用权支付金额 1 000 万元。
 - 2) 房地产开发成本 3 000 万元。
 - 3) 房地产开发费用。
利息支出/房地产开发成本=(230-30) $\div$ (1 000+3 000)=5%
不大于 5%,房地产开发费用采用比例扣除法。
房地产开发费用=(1 000+3 000)万元 $\times 10\%$ =400 万元
 - 4) 财政部规定的加计扣除=(1 000+3 000) $\times 20\%$ =800 (万元)。
 - 5) 允许扣除的营业税及附加=8 000 $\times 5.5\%$ =440 万元。
扣除的项目金额合计=1 000+3 000+400+440+800=5 640 万元
- (3) 增值额=8 000 万元-5 640=2 360 万元。
- (4) 增值率=2 360 $\div$ 5 640 $\times 100\%$ =41.84%。
适用税率为 30%,速算扣除率为 0。
- (5) 应纳土地增值税额=2 360 $\times 30\%$ -0=708 万元。

(三) 出售旧房应纳税额的计算方法

- (1) 确认转让房地产收入总额。
- (2) 计算评估价格。其公式为
评估价格=重置成本价 $\times$ 成新度折扣率

- (3) 汇集扣除项目金额。
- (4) 计算增值率。
- (5) 根据增值率确定适用税率。
- (6) 根据适用税率计算土地增值税税额。

应纳税额 = 增值额 × 适用税率 - 扣除项目金额 × 速算扣除系数

【例 4-2】某市烟草公司转让一栋 20 世纪 80 年代建造的办公楼，当时造价 900 万元，土地使用权属于无偿划拨。经资产评估机构评定，重置成本 1 200 万元，该房子为五成新，售价 1 400 万元，评估报告已经税务机关确认。补交土地出让金 200 万元，支付营业税 5%，城市维护建设税 7%，教育费附加 3%，地方教育费附加 2%，请计算该项目应纳的土地增值税额。

【案例分析】

- (1) 销售收入总额 = 14 000 000 元。
- (2) 评估价格 = $12\,000\,000 \times 50\% = 6\,000\,000$ 元。
补交土地出让金 = 2 000 000 元。
- (3) 允许扣除的税费 = 770 000 元。
营业税 = $14\,000\,000 \times 5\% = 700\,000$ (元)。
城市维护建设税 = $700\,000 \times 7\% = 49\,000$ 元。
教育费附加 = $700\,000 \times 3\% = 21\,000$ 元。
- (4) 扣除项目金额合计 = $6\,000\,000 + 2\,000\,000 + 770\,000 = 8\,770\,000$ 元。
- (5) 增值额 = $14\,000\,000 - 8\,770\,000 = 5\,230\,000$ 元。
- (6) 增值率 = $5\,230\,000 \div 8\,770\,000 \times 100\% = 59.64\%$ 。
适用税率 40%，速算扣除率 5%。
- (7) 应纳土地增值税额 = $5\,230\,000 \times 40\% - 8\,770\,000 \times 5\% = 2\,092\,000 - 438\,500 = 1\,653\,500$ 元。

(四) 特殊售房方式应纳税额的计算方法

《土地增值税暂行条例实施细则》第九条规定：纳税人成片受让土地使用权后，分期分批开发、转让房地产的，对允许扣除项目的金额可以按照转让土地使用权的面积占总面积的比例计算分摊。若按此办法难以计算或明显不合理的，也可按建筑面积或税务机关确认的其他方式计算分摊。按转让土地使用权的面积占总面积的比例，计算分摊扣除项目金额的公式为

$$\text{扣除项目金额} = \text{扣除项目总金额} \times \frac{\text{转让土地使用权的面积}}{\text{受让土地使用权总面积}}$$

但是，根据 2007 年 8 月 30 日颁布的《中华人民共和国城市房地产管理法》第三十八条规定，以出让方式取得土地使用权的，不符合本法规定的下列条件的房地产，不得转让：

(1) 按照出让合同约定已经支付全部土地使用权出让金,并取得土地使用权证书;

(2) 按照出让合同约定进行投资开发,属于房屋建设工程的,完成开发投资总额的25%以上,属于成片开发土地的,形成工业用地或者其他建设用地条件。

现在,房地产开发企业取得土地使用权之后,不建房就转让土地使用权已经不可能,《土地增值税暂行条例实施细则》的上述规定已经难以执行。

第五节 土地增值税的计算与申报

一、土地增值税应纳税额的试算

《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字[1995]48号)规定:对一个清算项目中既有普通标准住宅又有其他商品房的,应分别核算增值额。不分别核算增值额或不能准确核算增值额的,建造的普通标准住宅不能适用《土地增值税暂行条例》第八条(一)项的免税规定,不得享受免税优惠。根据上述规定,房地产开发企业在土地增值税清算时,采用分类清算或综合清算可以自行选择:

(1) 分类计算:按照经济适用房、普通标准住宅、非普通标准住宅、商业用房、车库等分别计算应交土地增值税额。

(2) 综合计算:将所售房产不分类别,统一计算应交土地增值税额。将两种计算结果比较,选其税负较低者作为清算方法。

上述规定,对于土地增值税清算中是否区别普通标准住宅和非普通标准住宅,可以分别核算增值额,也可以不分别核算增值额,给了纳税人较大的选择余地。在前几年的土地增值税清算过程中,纳税人可以采用比较法选择清算方法。

但是,《土地增值税清算管理规程》第十七条规定:对不同类型房地产应分别计算增值额、增值率,缴纳土地增值税。本规程自2009年6月1日起施行。因此,纳税人应当注意,现在进行土地增值税的清算,必须按房产类别清算,否则税务机关有权调整。

二、土地增值税清算的鉴证

(一) 鉴证中介机构的选择

对于土地增值税的审计鉴证业务,国家税务总局指定由注册税务师事务所来承担。纳税人在选择鉴证机构时,要选择一个信誉好的、业务水平较高的、税务机关信得过的、与税务机关协作比较密切的税务师事务所进行审计鉴证。这样的税务师事务所出具的鉴证报告容易被主管税务机关审核通过。《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》(国税发[2010]53号)再一次强调:有条件的地区,要充分发挥中介机



构作用，提高清算效率，各地税务师管理中心要配合当地税务机关加强对中介机构的管理。

（二）鉴证报告的基本内容

- （1）标题：统一规范为“土地增值税清算税款鉴证报告”。
- （2）收件人：一般是指鉴证业务的委托人。
- （3）引言段。
- （4）审核过程及实施情况。
- （5）鉴证结论或鉴证意见。注册税务师应当根据鉴证情况，提出鉴证结论或鉴证意见，并确认出具鉴证报告的种类。
- （6）鉴证报告的其他要素。税务师事务所所长和注册税务师签名或盖章，报告日期等等。

（三）鉴证结论的采信

税务机关要对从事土地增值税清算鉴证工作的税务中介机构在准入条件、工作程序、鉴证内容、法律责任等方面提出明确要求，并做好必要的指导和管理工作的。

税务中介机构受托对清算项目审核鉴证时，应按税务机关规定的格式对审核鉴证情况出具鉴证报告。对符合要求的鉴证报告，税务机关经审核确认后可以采信。

三、纳税人办理土地增值税清算应报送的资料

- （1）房地产开发企业清算土地增值税书面申请、土地增值税纳税申报表。
- （2）与转让房地产收入、成本和费用有关的证明资料。
 - 1) 项目竣工决算报表。
 - 2) 取得土地使用权所支付的地价款凭证。
 - 3) 国有土地使用权出让合同。
 - 4) 银行贷款利息结算通知单。
 - 5) 项目工程合同结算单。
 - 6) 商品房购销合同统计表等。
- （3）纳税人委托税务中介机构审核鉴证的清算项目，还应报送中介机构出具的《土地增值税清算税款鉴证报告》。
- （4）主管税务机关要求报送的其他与土地增值税清算有关的证明资料等。

第六节 土地增值税的会计核算

由于房地产开发产品的建设周期较长，开发产品销售又往往采取预售形式销售，这就使得从产品的销售到土地增值税的清算有一段较长的时间间隔。为了保证国家税

款的均衡入库,《土地增值税暂行条例实施细则》规定,对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。具体办法由各省、自治区、直辖市地方税务局根据当地情况制定。因此,对纳税人预售房地产所取得的收入,当地税务机关规定预征土地增值税的,纳税人应当到主管税务机关办理纳税申报,并按规定比例预交,待办理工程决算后,多退少补;当地税务机关规定不预征土地增值税的,也应在取得收入时先到税务机关登记或备案。这样,土地增值税的交纳,就形成预售收入预交土地增值税,销售实现交纳土地增值税,工程结束房地产企业应主动办理土地增值税的清算。

一、房地产开发企业土地增值税的会计核算

土地增值税开征以来,各地逐步完善了土地增值税预征办法,根据本地区房地产业增值水平和市场发展情况,区别普通标准住宅、非普通标准住宅和商用房等不同类型,合理地确定预征率,加强土地增值税的预征管理,工程项目竣工结算后,及时进行清算,多退少补。

会计谨慎原则要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告保持应有的谨慎原则,不得高估资产或收益,也不得低估负债和费用。流转税是对应税收入征税,预征税金包含对预计收入征税之意,这与会计谨慎原则是不相符的。所以,《企业会计准则》没有做出预交税金的会计处理规定,在“长期待摊费用”科目中规定,“本科目核算企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在一年以上的各项费用,如以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出”。此科目不核算预交税金。

但是,房地产企业在经营过程中,当取得预售收入时,根据税法规定要预交税金,包括营业税、企业所得税、土地增值税等,除预交的所得税由于属于时间性差异,会计准则规定可通过“递延所得税资产”或“递延所得税负债”科目核算外,其他预交的税金,会计准则没有规定可使用的会计科目。

一方面是税法要求开发企业预缴税费,另一方面是会计准则没有会计科目可用,笔者建议在“应交税费”科目下,增设二级科目核算。

例如,为了核算预交土地增值税,可在“应交税费”科目下设置“预交土地增值税”二级科目。

当房地产企业取得预售收入,按当地规定的预征率计算预交土地增值税时,

借: 应交税费——预交土地增值税

贷: 应交税费——应交土地增值税

当预售收入结转销售收入时,

借: 营业税金及附加

贷: 应交税费——预交土地增值税

同时,将应交土地增值税与预交土地增值税的差额贷记“应交税费——应交土地

增值税”。到项目具备清算条件时，按着规定时间向主管税务机关提出清算申请，加以清算，多退少补。

该科目的余额反映按“预收账款”计算的预交的土地增值税累计余额。

【例 4-3】致诚信房地产公司于 2012 年 3 月对已经封顶的普通标准住宅，取得预售许可证之后开始预售，当月取得预售房产首付款收入 600 万元，按当地税务机关规定，普通标准住宅土地增值税的预征率为 2%。2012 年 4 月，致诚信公司对预售房产收到银行按揭贷款 1 400 万元，并开具了销售不动产的发票，致诚信公司按规定预交了土地增值税。2012 年末，该小区房产没有完工，不具备交房条件。

【案例分析】

(1) 2012 年 3 月取得预售收入 600 万元，计算预交土地增值税 $600 \times 2\% = 12$ 万元。

借：应交税费——预交土地增值税 120 000

贷：应交税费—— 应交土地增值税 120 000

次月按照《土地增值税暂行条例》规定，向主管地税局进行纳税申报，缴纳土地增值税。

借：应交税费—— 应交土地增值税 120 000

贷：银行存款 120 000

(2) 2012 年 4 月，与预售房相关的按揭贷款到账，开具销售不动产发票后，计算预交土地增值税 $1\,400 \times 2\% = 28$ （万元）。

借：应交税费——预交土地增值税 280 000

贷：应交税费—— 应交土地增值税 280 000

次月按照《土地增值税暂行条例》规定，向主管地税局进行纳税申报，缴纳土地增值税。

借：应交税费—— 应交土地增值税 280 000

贷：银行存款 280 000

根据《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第十二条“企业发生的期间费用、已销开发产品计税成本、营业税金及附加、土地增值税准予当期按规定扣除”的规定，房地产开发企业预交的土地增值税，在计税企业所得税应纳税所得额时可以扣除。

待开发项目完成销售之后，或具备其他应当进行清算的条件时，房地产企业应当主动向主管税务机关进行土地增值税的清算，将“应交税费——预交土地增值税”转入“营业税及附加”科目，结清开发项目的纳税事项。

二、非房地产开发企业转让房地产土地增值税的会计核算

无形资产准则应用指南要求：企业“自行开发厂房等建筑物，相关的土地使用权



与建筑物应当分别进行处理”。所以，非房地产开发企业的土地使用权应当在“无形资产”科目核算，建筑物应当在“固定资产”科目核算。企业转让国有土地使用权和地上建筑物的，核算应交土地增值税，应当在“固定资产”、“固定资产清理”、“无形资产”等科目中反映。

(1) 转让房产等固定资产时，

借：固定资产清理

 累计折旧

 贷：固定资产

取得转让收入时，

借：银行存款

 贷：固定资产清理

计算土地增值税时，

借：固定资产清理

 贷：应交税费——应交土地增值税

上缴土地增值税时，

借：应交税费——应交土地增值税

 贷：银行存款

(2) 转让国有土地使用权时，按实际收到的款项等，借记“银行存款”等科目，按照已经计提的累计摊销额，借记“累计摊销”科目，按应支付的土地增值税额，贷记“应交税费——应交土地增值税”、“银行存款”等科目。按土地的账面余额，贷记“无形资产——土地使用权”，按其差额，贷记“营业外收入——处置非流动资产利得”科目，或借记“营业外支出——处置非流动资产损失”。

【例 4-4】联华商贸有限公司于 1997 年 12 月取得一项土地使用权，支付土地出让金 1 000 万元，用于建造商场。经过 3 年的建筑施工，商场于 2000 年 12 月投入使用（已经取得全部发票），商场建设投资 3 000 万元。按土地管理办法规定商业用地的使用年限为 40 年。税法规定固定资产折旧年限 20 年。由于营业规模扩大，联华公司又另建新商场。2009 年 12 月，将原商场转让。经评估，土地使用权公允价值为 2 000 万元，商场公允价值为 4 000 万元，转让款项已经收讫。假设固定资产净残值为零。

【案例分析】

1. 应交土地增值税的计算

房产原价总额 = 土地使用权原价 + 房产原价 = 1 000 + 3 000 = 4 000（万元）

《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）文件规定：“纳税人转让旧房及建筑物，凡不能取得评估价格，但能提供购房发票的，经当地税务部门确认，《条例》第六条规定的取得土地使用权所支付的金额和新建房及配套设施的成本，可按发票所载金额并从购买年度起至转让年度止每年加计 5% 计算。”



该公司房产建成使用已满9年，可以按照 $5\% \times 9 = 45\%$ 加计扣除。

扣除项目金额 $= 4\,000 \times (1 + 45\%) + (2\,000 + 4\,000) \times 5.5\% = 5\,800 + 330 = 6\,130$ （万元）

增值额 $= 6\,000 - 6\,130 = -130$ （万元）

增值额为负数，该公司转让土地使用权和房产不征收土地增值税。

2. 转让土地使用权应交税费计算

土地使用权原价1 000万元，按40年摊销，每年摊销25万元，已经摊销12年，累计摊销额300万元，余额700万元。转让收入2 000万元。

(1) 营业税及附加

根据《财政部、国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税〔2003〕16号）文件规定：“单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权，以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额。”该公司转让土地使用权可以差额缴纳营业税。

应交营业税及附加 $= (2\,000 - 1\,000) \times 5.6\% = 56$ （万元）

(2) 印花税

应交印花税 $= 2\,000 \times 0.05\% = 1$ （万元）

(3) 土地使用权转让利得 $= 2\,000 - 56 - 1.0 - 700 = 1\,243$ （万元）

借：银行存款	2 000 万元
累计摊销	300 万元
贷：应交税费——应交营业税	50 万元
应交税费——应交城建税	3.5 万元
应交税费——应交教育费附加	1.5 万元
应交税费——地方教育费附加	1.0 万元
银行存款（印花税）	1.0 万元
无形资产——土地使用权	700.0 万元
营业外收入——处置非流动资产利得	1 243 万元

3. 转让房产应交税费计算

房产原价3 000万元，已经计提折旧9年，累计折旧1 350万元，固定资产净值1 650万元，转让收入4 000万元。

(1) 营业税及附加

应交营业税及附加 $= 4\,000 \times 5.6\% = 224$ （万元）

(2) 印花税

应交印花税 $= 4\,000 \times 0.05\% = 2$ （万元）

(3) 固定资产清理利得 $= 4\,000 - 1\,650 - 224 - 2 = 2\,124$ （万元）

借：固定资产清理 1 650 万元

累计折旧	1 350 万元
贷：固定资产	3 000 万元
借：固定资产清理	226 万元
贷：应交税费——应交营业税	200 万元
应交税费——应交城建税	14 万元
应交税费——应交教育费附加	6 万元
应交税费——地方教育费附加	4 万元
借：固定资产清理（交印花税）	2 万元
贷：银行存款	2 万元
借：银行存款	4 000 万元
贷：固定资产清理	4 000 万元
借：固定资产清理	2 122 万元
贷：营业外收入——处置固定资产利得	2 122 万元

表 4-7 借款利息统计表

清算项目：

贷款单位	借款金额	借款期限	利率/%	利息金额

第五章

土地增值税清算的鉴证

2011年，中国注册税务师协会依据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及其实施细则、《注册税务师涉税鉴证业务基本准则》（国税发〔2009〕149号）、《国家税务总局关于加强土地增值税征管工作的通知》（国税发〔2010〕53号）和《关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220号），按照新修订的《注册税务师执业准则制订工作规划纲要》（中税协发〔2011〕61号）兼顾实体业务与程序技术的思路，调整了土地增值税清算鉴证的关注重点和程序，特别增加了证据采集要求，为注税从业者开展土地增值税鉴证业务提供具有可操作性的指导规范。中国注册税务师协会印发了《土地增值税清算鉴证业务指导意见〔试行〕》（以下简称“指导意见”）。在税务总局正式发布《土地增值税清算鉴证业务准则（修订稿）》前，要求各地方税协及时印发“指导意见（试行）”，并结合当地实际情况组织税务师事务所认真学习研究，贯彻执行。各地税务师事务所承办土地增值税鉴证业务时，要遵照执行“指导意见（试行）”。

为了房地产开发企业正确、规范地进行土地增值税的清算，也便于广大注册税务师学习贯彻，本书在此将“指导意见（试行）”全文介绍。

第一部分 清算鉴证业务准备

第一条 鉴证人承接清算鉴证业务，应当具备下列条件：

- （一）具有实施清算鉴证业务的能力；
- （二）质量控制制度健全有效，能够保证执业质量；
- （三）能够获取有效证据以支持其结论，并出具书面鉴证报告；
- （四）能够承担执业风险。

第二条 鉴证人承接清算鉴证业务，应当初步了解业务环境，判断被鉴证人拟清算项目是否符合税法规定的清算条件，决定是否接受委托。

业务环境包括：约定事项，委托目的，报告使用人的需求，被鉴证人遵从税法的意识，税务稽查处理、纳税争议救济的情况，企业所得税汇算清缴对土地增值税清算业务的影响，被鉴证人的基本情况、房地产资质情况、财务会计制度及其执行情况、内部控制及其执行情况、关联企业、重大经济交易事项、清算项目减免税审批等情况。

第三条 鉴证人决定承接清算鉴证业务的，应当与委托人签订土地增值税清算鉴

证业务约定书（以下简称“业务约定书”），并按照有关规定向税务机关备案。

第四条 鉴证人承接清算鉴证业务后，应当及时确定项目组及其负责人，并按照执业规范的要求，编制业务计划，组织业务实施。

第二部分 清算鉴证业务实施

第一节 一般规定

第五条 对清算项目前期管理情况鉴证，应当根据需求和可能实施案头审核、实地审核，并关注下列内容：

- （一）清算项目及其范围；
- （二）清算单位的确认；
- （三）不同期间、不同项目收入、成本、费用的归集；
- （四）普通住宅、非普通住宅的收入、支出划分；
- （五）清算起始时间、清算截止时间；
- （六）分期开发项目各期清算方式的一致性；
- （七）征税项目与免税项目的划分。

第六条 被鉴证人能够准确核算清算项目收入或收入能够查实，但其成本费用支出不能准确核算的，鉴证人应当按照本章第二节的规定审核收入。

第七条 被鉴证人能够准确核算成本费用支出或成本费用支出能够查实，但其收入不能准确核算的，鉴证人应当先按照本章第三节的规定审核扣除项目的金额。

第八条 鉴证人在鉴证过程中，发现被鉴证人有税法规定应核定征收的情形，且税务机关决定核定征收的，除符合本指导意见第九条规定外，可以终止鉴证。

第九条 被鉴证人虽有本指导意见第八条所列情形，但如有下列委托人委托，鉴证人仍然可以接受委托执行鉴证业务，但需与委托人签订业务约定书：

- （一）司法机关、上级税务机关或者其他国家机关。
- （二）依法组成的清算组织。
- （三）法律、行政法规规定的其他组织和个人。

第十条 对关联方交易行为的审核。在审核收入和扣除项目时，应重点关注关联企业交易是否按照公允价值和营业常规进行业务往来。

应当关注企业大额往来款发生额及余额，判断有关经济事项的真实性及其对收入和扣除项目的影响。

第二节 收入项目鉴证

第十一条 收入项目的鉴证，应当采取下列程序和方法：

- （一）评价有关收入的内部控制是否存在、有效且一贯遵守；
- （二）获取或编制房地产转让收入明细表，并与会计资料、税务资料核对；
- （三）了解清算项目有关的销售合同执行、商品房销售发票开具、有关部门实际测绘等情况；



(四) 审核销售明细表、房地产销售面积与项目可售面积的数据关联性,以核实应计入增值额的收入;

(五) 查明收入的确认原则、方法,注意会计规定与税法规定以及不同税种在收入确认上的差异;

(六) 正确划分预售收入与销售收入,防止影响清算数据的准确性;

(七) 必要时,利用专家的工作对销售价格进行评估,判断有无价格明显偏低情况;

(八) 审核清算项目的收入总额,可通过实地查验,确认有无少计、漏计收入事项;

(九) 销售合同所载商品房面积与有关部门实际测量面积不一致,在清算前已发生补、退房款的,是否在计算土地增值税时予以调整。

第十二条 收入项目的鉴证,应当关注:

(一) 被鉴证人清算收入确认是否符合税法规定;

(二) 被鉴证人按照清算项目设立的“预售收入备查簿”记载的项目合同签订日期、交付使用日期、预售款确认收入日期、收入金额等相关内容是否准确;

(三) 销售退回、销售折扣与折让业务是否真实发生、内容完整、手续合法,金额计算与会计处理是否正确。重点关注关联方销售折扣与折让是否合理;

(四) 被鉴证人对于以土地使用权投资开发的项目,是否按规定进行税务处理;

(五) 按揭款收入是否申报纳税,有无挂在往来账不作销售收入申报纳税的情形;

(六) 被鉴证人以房地产换取土地使用权,在房地产移交使用时是否视同销售不动产申报缴纳税款;

(七) 被鉴证人采用“还本”方式销售商品房和以房产补偿给拆迁户时,是否按规定申报纳税;

(八) 被鉴证人经有关部门实际测量的销售面积与合同约定的销售面积不符,除了在销(预)售合同约定的误差范围内不做退补款以外,其他发生退补款情形而导致收入变化的,是否按照税法规定处理;被鉴证人应退款而不退款、抵顶物业管理费的,税务处理是否符合税法规定。

必要时,鉴证人应当运用截止性测试,确认收入的真实性和准确性。

第十三条 鉴证人应当按照税法及有关规定审核被鉴证人是否准确划分征税收入与符合免税规定的房地产开发项目收入,确认土地增值税的应税收入。

第十四条 有本指导意见第八条规定应核定征收的情形,但按本指导意见第九条规定接受委托执行鉴证业务的,鉴证人应当获取具有法定资质的专业评估机构确认的同类房地产评估价格,以确认转让房地产的收入。

第十五条 鉴证非直接销售和自用房地产的收入,应当关注:

(一) 开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债

务、换取其他单位和个人的非货币性资产等非直接销售业务的发生情况；

(二) 非直接销售收入的确定方法和顺序；

(三) 将开发的部分房地产转为企业自用或用于出租等商业用途的发生情况；

(四) 自用房地产的所有权转移情况。

第十六条 对被鉴证人按县级以上人民政府的规定售房时代收的各项费用的鉴证，应当采取下列程序和方法：

(一) 审核其代收费用是否计入房价并向购买方一并收取；

(二) 当代收费用计入房价时，审核有无将代收费用计入加计扣除以及房地产开发费用计算基数的情形。

第三节 扣除项目鉴证

第十七条 扣除项目的鉴证，应当采取下列程序和方法：

(一) 评价与扣除项目核算相关的内部控制是否存在、有效且一贯遵守；

(二) 获取或编制扣除项目明细表，并与会计资料核对；

(三) 取得相关合同和项目概(预)算资料，并审核其执行情况和成本、费用支出情况；

(四) 实地查看、询问调查和核实。剔除不属于清算项目所发生的开发成本和费用；

(五) 必要时，利用专家的工作对扣除项目进行审核。

第十八条 扣除项目的鉴证，应当关注：

(一) 计算扣除项目金额时，实际发生的支出应当取得但未取得合法凭据的，不得扣除；

(二) 扣除项目金额中所归集的各项成本和费用，必须实际发生；

(三) 扣除项目金额应当准确地在各扣除项目中分别归集，不得混淆；

(四) 扣除项目金额中所归集的各项成本和费用，必须是在清算项目开发中直接发生的或应当分摊的；

(五) 纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的，或者同一项目中建造不同类型房地产的，应按照受益对象，采用合理的分配方法，分摊共同的成本费用；

(六) 对同一类事项，应当采取相同的会计政策或处理方法。会计核算与税务处理规定不一致的，以税务处理规定为准；

(七) 本次清算扣除项目是否与本次清算收入配比。

第十九条 取得土地使用权所支付的金额的鉴证，应当关注：

(一) 同一宗土地有多个开发项目的分摊方法与金额计算；

(二) 是否含有关联方费用；

(三) 是否将房地产开发销售费用、管理费用、财务费用记入取得土地使用权支付金额；



- (四) 是否与市场价格存在明显异常；
- (五) 土地闲置费等不得扣除项目是否已经剔除；
- (六) 是否获取合法凭证。

第二十条 土地征用及拆迁补偿费的鉴证，应当关注：

- (一) 实际支出金额与概（预）算是否存在明显差异；
- (二) 拆迁补偿费是否实际发生；
- (三) 由政府或者他人承担已征用和拆迁好的土地等相关扣除项目是否符合税法规定。

第二十一条 前期工程费、基础设施费的鉴证，应当关注：

- (一) 实际支出额与概预算是否存在明显异常，是否存在虚列情形；
- (二) 是否将房地产开发项目销售费用、管理费用、财务费用记入前期工程费、基础设施费；
- (三) 多个（或分期）项目共同发生的前期工程费、基础设施费，是否按项目合理分摊。

第二十二条 建筑安装工程费的鉴证，应当关注：

- (一) 是否与决算报告、审计报告、工程结算报告、工程施工合同记载的内容相符；
- (二) 自购建材费用是否重复扣除；
- (三) 单位定额成本是否存在异常；
- (四) 自行施工建设有无虚列、多列施工人工费、材料费、机械使用费等情况；
- (五) 是否取得项目所在地税务机关监制的建筑安装发票。

第二十三条 公共配套设施费的鉴证，应当关注：

- (一) 公共配套设施的界定是否准确、产权是否明确、是否真实发生、有无预提情况；
- (二) 是否将房地产开发销售费用、管理费用、财务费用记入公共配套设施费；
- (三) 多个（或分期）项目共同发生的公共配套设施费，是否按项目合理分摊；
- (四) 是否含有其他企业的费用。

第二十四条 开发间接费用的鉴证，应当关注：

- (一) 是否将企业行政管理部门（总部）为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用记入开发间接费用；
- (二) 开发间接费用是否真实发生，取得的凭证是否合法有效；
- (三) 多个开发项目是否分项目核算或分摊，是否将其他项目的开发间接费用记入了清算项目；
- (四) 是否含有其他企业的费用；
- (五) 是否将房地产开发项目销售费用、管理费用、财务费用记入开发间接费用；

(六) 有无预提开发间接费用的情况。

第二十五条 利息支出的鉴证,应当关注:

- (一) 据实申报时是否将利息支出从开发成本中调整至开发费用;
- (二) 分期开发项目或同时开发多个项目的一般性贷款利息支出,是否按项目合理分摊;
- (三) 利用闲置专项借款对外投资取得的收益是否冲减利息支出;
- (四) 借款合同相应条款是否符合有关规定;
- (五) 是否超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额;
- (六) 超过贷款期限和挪用贷款的罚息是否扣除;
- (七) 是否剔除借款手续费、咨询费、顾问费等利息支出以外的费用;
- (八) 对不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明的,计提利息是否符合税法规定。

第二十六条 与转让房地产有关的税金的鉴证,应当关注:

- (一) 扣除范围和金额计算是否符合税法有关规定,是否与收入相关,复核税金及附加与收入是否配比,企业是否缴纳;
- (二) 不属于清算范围、不属于转让环节发生的税金是否违规扣除;
- (三) 与本次清算收入无关的,按照预售收入(不包括已经结转销售收入部分)计算并缴纳的税金及附加等,是否违规扣除;
- (四) 印花税的税前扣除是否符合税法规定。

第二十七条 加计扣除项目的鉴证,应当关注:

- (一) 对取得土地(不论是生地还是熟地)使用权后,未进行任何形式的开发即转让的,审核是否按税收规定计算扣除项目金额,核实有无违反税收规定加计扣除的情形;
- (二) 对于取得土地使用权后,仅进行土地开发(如“三通一平”等),不建造房屋即转让土地使用权的,审核是否按税收规定计算扣除项目金额,是否按取得土地使用权时支付的地价款和开发土地的成本之和计算加计扣除;
- (三) 对于取得了房地产产权后,未进行任何实质性的改良或开发即再行转让的,审核是否按税收规定计算扣除项目金额,核实有无违反税收规定加计扣除的情形;
- (四) 代收费用是否计入房价并向购买方一并收取,有无将代收费用作为加计扣除的基数的情形;
- (五) 计算加计扣除基数时是否剔除已计入开发成本的利息支出。

第二十八条 对被鉴证人成片受让土地使用权后,分期分批开发、转让房地产的,应当鉴证其扣除项目金额是否按主管税务机关确定的分摊方法计算分摊扣除。

第四节 应纳税额项目鉴证

第二十九条 应纳税额项目的鉴证,应当采取下列程序和方法:



- (一) 审核清算项目的收入总额是否符合税法规定，计算是否正确；
- (二) 审核清算项目的扣除金额及其增值额是否符合税法规定，计算是否正确；
- (三) 审核增值额与扣除项目之比的计算是否正确，并确认土地增值税的适用税率；
- (四) 审核清算项目的预缴税额是否正确。对于多个项目同时建设、预售（销售）的，或者分别由财政、审计、税务部门查处（纳税评估）过的项目的，要准确划分清算项目的预缴税额；
- (五) 审核并确认清算项目当期土地增值税应纳税额及应补或应退税额。

第三部分 清算鉴证证据

第三十条 鉴证人从事清算鉴证业务，对通过不同途径或方法取得的鉴证材料，应当按照执业规范的要求，从证据资格和证明能力两方面进行证据确认，取得与鉴证事项相关的、能够支持清算鉴证报告的鉴证证据。

第三十一条 鉴证人在调查被鉴证人的下列情况时，应当按照执业规范的要求取得有关鉴证材料：

- (一) 基本情况；
- (二) 财务会计制度情况；
- (三) 内部控制制度自我评价情况。

第三十二条 鉴证项目前期管理情况时，应当按照执业规范的要求，取得有关鉴证材料：

(一) 被鉴证人房地产开发项目清算说明的调查，包括对房地产开发项目立项、用地、规划设计、开发、施工、销售、关联方交易、融资、竣工验收、工程结算、税款缴纳等；

(二) 鉴证人取得性质相同的土地面积、建筑面积和可售面积所获取的各项鉴证材料发生冲突、不能相互印证时，应当追加审核程序，并按照外部证据比内部证据更可靠的原则以及外部证据形成时间孰晚原则，确认适当的面积。

第三十三条 鉴证人对被鉴证人清算申报的收入总额的认定，应当取得下列鉴证材料：

- (一) 收入总额事实方面的信息和资料；
- (二) 收入总额会计方面的信息和资料；
- (三) 收入总额税收方面的信息和资料。

第三十四条 鉴证人对被鉴证人扣除项目金额的确认，应当取得下列鉴证材料：

- (一) 扣除项目事实方面的信息和资料；
- (二) 扣除项目会计方面的信息和资料；
- (三) 扣除项目税收方面的信息和资料。

第三十五条 鉴证人应当及时对制定的计划、实施的程序、获取的证据以及得出

的结论作出记录，按照执业规范的要求，编制、使用和保存清算鉴证业务工作底稿（以下简称“工作底稿”）。

第四部分 清算鉴证报告

第三十六条 鉴证人完成约定鉴证事项后，由项目负责人编制土地增值税清算鉴证报告（以下简称“鉴证报告”）。

第三十七条 鉴证报告经业务质量复核后，由执行鉴证业务的注册税务师、项目负责人及所长签名、盖章并加盖税务师事务所印章后对外出具，并按税务机关的规定报备或者报送。

鉴证人使用数字证书电子签名后的电子版鉴证报告，具有与纸质鉴证报告相同的法律效力。

鉴证人正式出具鉴证报告前，应就拟出具的鉴证报告有关内容的表述与被鉴证人进行沟通。

第三十八条 鉴证人在鉴证中如发现有对被鉴证人土地增值税清算税款纳税申报有重要影响的事项，应在鉴证报告中予以披露。

鉴证中发现被鉴证人土地增值税清算处理有与税收法律法规不符行为，经提醒被鉴证人仍未按其建议进行调整或者改正的，鉴证人应在出具的鉴证报告或报告说明中披露。

鉴证指导文件之一

土地增值税清算鉴证业务准则

2007年12月29日 国税发〔2007〕132号

第一章 总则

第一条 为了规范土地增值税清算鉴证业务，根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及其实施细则和《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）以及《注册税务师管理暂行办法》及其他有关规定，制定本准则。

第二条 本准则所称土地增值税清算鉴证，是指税务师事务所接受委托对纳税人土地增值税清算税款申报的信息实施必要审核程序，提出鉴证结论或鉴证意见，并出具鉴证报告，增强税务机关对该项信息信任程度的一种鉴证业务。

第三条 纳入税务机关行政监管并通过年检的税务师事务所，均可从事土地增值税清算鉴证工作。

第四条 在接受委托前，税务师事务所应当初步了解业务环境。业务环境包括：业务约定事项、鉴证对象特征、使用的标准、预期使用者的需求、责任方及其环境的



相关特征，以及可能对鉴证业务产生重大影响的事项、交易、条件和惯例及其他事项。

第五条 承接土地增值税清算鉴证业务，应当具备下列条件：

(1) 接受委托的清算项目符合土地增值税的清算条件。

(2) 税务师事务所符合独立性和专业胜任能力等相关专业知识和职业道德规范的要求。

(3) 税务师事务所能够获取充分、适当、真实的证据以支持其结论并出具书面鉴证报告。

(4) 与委托人协商签订涉税鉴证业务约定书（见附件1）。

第六条 土地增值税清算鉴证的鉴证对象，是指与土地增值税纳税申报相关的会计资料和纳税资料等可以收集、识别和评价的证据及信息。具体包括企业会计资料及会计处理、财务状况及财务报表、纳税资料及税务处理、有关文件及证明材料等。

第七条 税务师事务所运用职业判断对鉴证对象作出合理一致的评价或计量时，应当符合适当的标准。适当的评价标准应当具备相关性、完整性、可靠性、中立性和可理解性等特征。

第八条 税务师事务所从事土地增值税清算鉴证业务，应当以职业怀疑态度、有计划地实施必要的审核程序，获取与鉴证对象相关的充分、适当、真实的证据；并及时对制定的计划、实施的程序、获取的相关证据以及得出的结论作出记录。

在确定证据收集的性质、时间和范围时，应当体现重要性原则，评估鉴证业务风险以及可获取证据的数量和质量。

第九条 税务师事务所从事土地增值税清算鉴证业务，应当以法律、法规为依据，按照独立、客观、公正原则，在获取充分、适当、真实证据基础上，根据审核鉴证的具体情况，出具真实、合法的鉴证报告并承担相应的法律责任。

第十条 税务师事务所按照本准则的规定出具的鉴证报告，税务机关应当受理。

第十一条 税务师事务所执行土地增值税清算鉴证业务，应当遵守本准则。

第二章 一般规定

第十二条 税务师事务所应当要求委托人如实提供如下资料：

(1) 土地增值税纳税（预缴）申报表及完税凭证。

(2) 项目竣工决算报表和有关账簿。

(3) 取得土地使用权所支付的地价款凭证、国有土地使用权出让或转让合同。

(4) 银行贷款合同及贷款利息结算通知单。

(5) 项目工程建设合同及其价款结算单。

(6) 商品房购销合同统计表等与转让房地产的收入、成本和费用有关的其他证明材料。

(7) 无偿移交给政府、公共事业单位用于非营利性社会公共事业的凭证。

(8) 转让房地产项目成本费用、分期开发分摊依据。



(9) 转让房地产有关税金的合法有效凭证。

(10) 与土地增值税清算有关的其他证明资料。

第十三条 税务师事务所开展土地增值税清算鉴证业务时，应当对下列事项充分关注：

(1) 明确清算项目及其范围。

(2) 正确划分清算项目与非清算项目的收入和支出。

(3) 正确划分清算项目中普通住宅与非普通住宅的收入和支出。

(4) 正确划分不同时期的开发项目，对于分期开发的项目，以分期项目为单位清算。

(5) 正确划分征税项目与免税项目，防止混淆两者的界限。

(6) 明确清算项目的起止日期。

第十四条 纳税人能够准确核算清算项目收入总额或收入总额能够查实，但其成本费用支出不能准确核算的，税务师事务所应当按照本准则第三章的规定审核收入总额。

第十五条 纳税人能够准确核算成本费用支出或成本费用支出能够查实，但其收入总额不能准确核算的，税务师事务所应当先按照本准则第四章的规定审核扣除项目的金额。

第十六条 税务师事务所在审核鉴证过程中，有下列情形之一的，除符合本准则第十七条规定外，可以终止鉴证：

(1) 依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的。

(2) 擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的。

(3) 虽设置账簿，但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以确定转让收入或扣除项目金额的。

(4) 符合土地增值税清算条件，未按照规定的期限办理清算手续，经税务机关责令限期清算，逾期仍不清算的。

(5) 申报的计税依据明显偏低且无正当理由的。

(6) 纳税人隐瞒房地产成交价格，其转让房地产成交价格低于房地产评估价格且无正当理由，经税务师事务所与委托人沟通，沟通无效的。

第十七条 纳税人虽有本准则第十六条所列情形，但如有下列委托人委托，税务师事务所仍然可以接受委托执行鉴证业务，但需与委托人签订涉税鉴证业务约定书：

(1) 司法机关、税务机关或者其他国家机关。

(2) 依法组成的清算组织。

(3) 法律、行政法规规定的其他组织和个人。

第三章 清算项目收入的审核

第十八条 土地增值税清算项目收入审核的基本程序和方法包括：



- (1) 评价收入内部控制是否存在、有效且一贯遵守。
- (2) 获取或编制土地增值税清算项目收入明细表，复核加计正确，并与报表、总账、明细账及有关申报表等进行核对。
- (3) 了解纳税人与土地增值税清算项目相关的合同、协议及执行情况。
- (4) 查明收入的确认原则、方法，注意会计制度与税收规定以及不同税种在收入确认上的差异。
- (5) 正确划分预售收入与销售收入，防止影响清算数据的准确性。
- (6) 必要时，利用专家的工作审核清算项目的收入总额。

第十九条 本准则所称清算项目的收入，是指转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称房地产）并取得的全部价款及有关的经济收益，包括货币收入、实物收入和其他收入。

第二十条 税务师事务所应当按照税法及有关规定审核纳税人是否准确划分征税收入与不征税收入，确认土地增值税的应税收入。

第二十一条 土地增值税以人民币为计算单位。转让房地产所取得的收入为外国货币的，以取得收入当天或当月1日国家公布的市场汇价折合成人民币，据以计算应纳土地增值税税额。

对于以分期收款形式取得的外币收入，应当按实际收款日或收款当月1日国家公布的市场汇价折合人民币。

第二十二条 有本准则第十六条第（六）款情形，但按本准则第十七条规定接受委托执行鉴证业务的，税务师事务所应当获取具有法定资质的专业评估机构确认的同类房地产评估价格，以确认转让房地产的收入。

第二十三条 纳税人将开发的房地产用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产，其视同销售收入按下列方法和顺序审核确认：

- (1) 按本企业当月销售的同类房地产的平均价格核定。
- (2) 按本企业在同一地区、同一年度销售的同类房地产的平均价格确认。
- (3) 参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确认。

第二十四条 收入实现时间的确定，按国家税务总局有关规定执行。

第二十五条 对纳税人按县级以上人民政府的规定在售房时代收的各项费用，应区分不同情形分别处理：

(1) 代收费用计入房价向购买方一并收取的，应将代收费用作为转让房地产所取得的收入计税。实际支付的代收费用，在计算扣除项目金额时，可予以扣除，但不允许作为加计扣除的基数。

(2) 代收费用在房价之外单独收取且未计入房地产价格的，不作为转让房地产的收入，在计算增值额时不允许扣除代收费用。



第二十六条 必要时，注册税务师应当运用截止性测试确认收入的真实性和准确性。审核的主要内容包括：

(1) 审核企业按照项目设立的“预售收入备查簿”的相关内容，观察项目合同签订日期、交付使用日期、预售款确认收入日期、收入金额和成本费用的处理情况。

(2) 确认销售退回、销售折扣与折让业务是否真实，内容是否完整，相关手续是否符合规定，折扣与折让的计算和会计处理是否正确。重点审查给予关联方的销售折扣与折让是否合理，是否有利用销售折扣和折让转利于关联方等情况。

(3) 审核企业对于以土地使用权投资开发的项目，是否按规定进行税务处理。

(4) 审核按揭款收入有无申报纳税，有无挂在往来账（如“其他应付款”）不作销售收入申报纳税的情形。

(5) 审核纳税人以房换地，在房产移交使用时是否视同销售不动产申报缴纳税款。

(6) 审核纳税人采用“还本”方式销售商品房和以房产补偿给拆迁户时，是否按规定申报纳税。

(7) 审核纳税人在销售不动产过程中收取的价外费用（如天然气初装费、有线电视初装费等收益）是否按规定申报纳税。

(8) 审核将房地产抵债转让给其他单位和个人或被法院拍卖的房产，是否按规定申报纳税。

(9) 审核纳税人转让在建项目是否按规定申报纳税。

(10) 审核以房地产或土地作价入股投资或联营从事房地产开发，或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资或联营，是否按规定申报纳税。

第四章 扣除项目的审核

第二十七条 税务师事务所应当审核纳税人申报的扣除项目是否符合土地增值税暂行条例实施细则第七条规定的范围。审核的内容具体包括：

(1) 取得土地使用权所支付的金额。

(2) 房地产开发成本，包括：土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共配套设施费、开发间接费用。

(3) 房地产开发费用。

(4) 与转让房地产有关的税金。

(5) 国家规定的其他扣除项目。

第二十八条 扣除项目审核的基本程序和方法包括：

(1) 评价与扣除项目核算相关的内部控制是否存在、有效且一贯遵守。

(2) 获取或编制扣除项目明细表，并与明细账、总账及有关申报表核对是否一致。

(3) 审核相关合同、协议和项目预（概）算资料，并了解其执行情况，审核成本、费用支出项目。

(4) 审核扣除项目的记录、归集是否正确，是否取得合法、有效的凭证，会计及



税务处理是否正确,确认扣除项目的金额是否准确。

(5) 实地查看、询问调查和核实。剔除不属于清算项目所发生的开发成本和费用。

(6) 必要时,利用专家审核扣除项目。

第二十九条 审核各项扣除项目分配或分摊的顺序和标准是否符合下列规定,并确认扣除项目的具体金额:

(1) 扣除项目能够直接认定的,审核是否取得合法、有效的凭证。

(2) 扣除项目不能够直接认定的,审核当期扣除项目分配标准和口径是否一致,是否按照规定合理分摊。

(3) 审核并确认房地产开发土地面积、建筑面积和可售面积,是否与权属证、房产证、预售证、房屋测绘所测量数据、销售记录、销售合同、有关主管部门的文件等载明的面积数据相一致,并确定各项扣除项目分摊所使用的分配标准。

如果上述性质相同的三类面积所获取的各项证据发生冲突、不能相互印证时,税务师事务所应当追加审核程序,并按照外部证据比内部证据更可靠的原则,确认适当的面积。

(4) 审核并确认扣除项目的具体金额时,应当考虑总成本、单位成本、可售面积、累计已售面积、累计已售分摊成本、未售分摊成本(存货)等因素。

第三十条 取得土地使用权支付金额的审核,应当包括下列内容:

(1) 审核取得土地使用权支付的金额是否获取合法有效的凭证,口径是否一致。

(2) 如果同一土地有多个开发项目,审核取得土地使用权支付金额的分配比例和具体金额的计算是否正确。

(3) 审核取得土地使用权支付金额是否含有关联方的费用。

(4) 审核有无将期间费用记入取得土地使用权支付金额的情形。

(5) 审核有无预提的取得土地使用权支付金额。

(6) 比较、分析相同地段、相同期间、相同档次项目,判断其取得土地使用权支付金额是否存在明显异常。

第三十一条 土地征用及拆迁补偿费的审核,应当包括下列内容:

(1) 审核征地费用、拆迁费用等实际支出与概预算是否存在明显异常。

(2) 审核支付给个人的拆迁补偿款所需的拆迁(回迁)合同和签收花名册,并与相关账目核对。

(3) 审核纳税人在由政府或者他人承担已征用和拆迁好的土地上进行开发的相关扣除项目,是否按税收规定扣除。

第三十二条 前期工程费的审核,应当包括下列内容:

(1) 审核前期工程费的各项实际支出与概预算是否存在明显异常。

(2) 审核纳税人是否虚列前期工程费,土地开发费用是否按税收规定扣除。

第三十三条 建筑安装工程费的审核,应当包括下列内容:



(一) 出包方式。重点审核完工决算成本与工程概预算成本是否存在明显异常。当二者差异较大时,应当追加下列审核程序,以获取充分、适当、真实的证据:

(1) 从合同管理部门获取施工单位与开发商签订的施工合同,并与相关账目进行核对。

(2) 实地查看项目工程情况,必要时,向建筑监理公司取证。

(3) 审核纳税人是否存在利用关联方(尤其是各企业适用不同的征收方式、不同税率,不同时段享受税收优惠时)承包或分包工程,增加或减少建筑安装成本造价的情形。

(二) 自营方式。重点审核施工所发生的人工费、材料费、机械使用费、其他直接费和管理费支出是否取得合法有效的凭证,是否按规定进行会计处理和税务处理。

第三十四条 基础设施费和公共配套设施费的审核,应当包括下列内容:

(1) 审核各项基础设施费和公共配套设施费用是否取得合法有效的凭证。

(2) 如果有多个开发项目,基础设施费和公共配套设施费用是否分项目核算,是否将应记入其他项目的费用记入了清算项目。

(3) 审核各项基础设施费和公共配套设施费用是否含有其他企业的费用。

(4) 审核各项基础设施费和公共配套设施费用是否含有以明显不合理的金额开具的各类凭证。

(5) 审核是否将期间费用记入基础设施费和公共配套设施费用。

(6) 审核有无预提的基础设施费和公共配套设施费用。

(7) 获取项目概预算资料,比较、分析概预算费用与实际费用是否存在明显异常。

(8) 审核基础设施费和公共配套设施应负担各项开发成本是否已经按规定分摊。

(9) 各项基础设施费和公共配套设施费的分摊和扣除是否符合有关税收规定。

第三十五条 开发间接费用的审核,应当包括下列内容:

(1) 审核各项开发间接费用是否取得合法有效凭证。

(2) 如果有多个开发项目,开发间接费用是否分项目核算,是否将应记入其他项目的费用记入了清算项目。

(3) 审核各项开发间接费用是否含有其他企业的费用。

(4) 审核各项开发间接费用是否含有以明显不合理的金额开具的各类凭证。

(5) 审核是否将期间费用记入开发间接费用。

(6) 审核有无预提的开发间接费用。

(7) 审核纳税人的预提费用及为管理和组织经营活动而发生的管理费用,是否在本项目中予以剔除。

(8) 在计算加计扣除项目基数时,审核是否剔除了已计入开发成本的借款费用。

第三十六条 房地产开发费用的审核,应当包括下列内容:

(一) 审核应据实列支的财务费用是否取得合法有效的凭证,除据实列支的财务费

用外的房地产开发费用是否按规定比例计算扣除。

(二) 利息支出的审核。企业开发项目的利息支出不能够提供金融机构证明的,审核其利息支出是否按税收规定的比例计算扣除;开发项目的利息支出能够提供金融机构证明的,应按下列方法进行审核:

(1) 审核各项利息费用是否取得合法有效的凭证。

(2) 如果有多个开发项目,利息费用是否分项目核算,是否将应记入其他项目的利息费用记入了清算项目。

(3) 审核各项借款合同,判断其相应条款是否符合有关规定。

(4) 审核利息费用是否超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。

第三十七条 与转让房地产有关的税金审核,应当确认与转让房地产有关的税金及附加扣除的范围是否符合税收有关规定,计算的扣除金额是否正确。

对于不属于清算范围或者不属于转让房地产时发生的税金及附加,或者按照预售收入(不包括已经结转销售收入部分)计算并缴纳的税金及附加,不应作为清算的扣除项目。

第三十八条 国家规定的加计扣除项目的审核,应当包括下列内容:

(1) 对取得土地(不论是生地还是熟地)使用权后,未进行任何形式的开发即转让的,审核是否按税收规定计算扣除项目金额,核实有无违反税收规定加计扣除的情形。

(2) 对于取得土地使用权后,仅进行土地开发(如“三通一平”等),不建造房屋即转让土地使用权的,审核是否按税收规定计算扣除项目金额,是否按取得土地使用权时支付的地价款和开发土地的成本之和计算加计扣除。

(3) 对于取得了房地产产权后,未进行任何实质性的改良或开发即再行转让的,审核是否按税收规定计算扣除项目金额,核实有无违反税收规定加计扣除的情形。

(4) 对于县级以上人民政府要求房地产开发企业在售房时代收的各项费用,审核其代收费用是否计入房价并向购买方一并收取,核实有无将代收费用作为加计扣除的基数的情形。

第三十九条 对于纳税人成片受让土地使用权后,分期分批开发、转让房地产的,审核其扣除项目金额是否按主管税务机关确定的分摊方法计算分摊扣除。

第五章 应纳税额的审核

第四十条 税务师事务所应按照税法规定审核清算项目的收入总额、扣除项目的金额,并确认其增值额及适用税率,正确计算应缴税款。审核程序通常包括:

(一) 审核清算项目的收入总额是否符合税收规定,计算是否正确。

(二) 审核清算项目的扣除金额及其增值额是否符合税收规定,计算是否正确。

(1) 如果企业有多个开发项目,审核收入与扣除项目金额是否属于同一项目;

(2) 如果同一个项目既有普通住宅,又有非普通住宅,审核其收入额与扣除项目



金额是否分开核算；

(3) 对于同一清算项目，一段时间免税、一段时间征税的，应当特别关注收入的实现时间及其扣除项目的配比。

(三) 审核增值额与扣除项目之比的计算是否正确，并确认土地增值税的适用税率。

(四) 审核并确认清算项目当期土地增值税应纳税额及应补或应退税额。

第六章 鉴证报告的出具

第四十一条 本准则所称的鉴证报告，是指税务师事务所按照相关法律、法规、规章及其他有关规定，在实施必要的审核程序后，出具含有鉴证结论或鉴证意见的书面报告。

第四十二条 鉴证报告的基本内容应当包括：

(一) 标题。鉴证报告的标题应当统一规范为“土地增值税清算税款鉴证报告”。

(二) 收件人。鉴证报告的收件人是指注册税务师按照业务约定书的要求致送鉴证报告的对象，一般是指鉴证业务的委托人。鉴证报告应当载明收件人的全称。

(三) 引言段。鉴证报告的引言段应当表明委托人和受托人的责任，说明对委托事项已进行鉴证审核以及审核的原则和依据等。

(四) 审核过程及实施情况。鉴证报告的审核过程及实施情况应当披露以下内容：

(1) 简要评述与土地增值税清算有关的内部控制及其有效性。

(2) 简要评述与土地增值税清算有关的各项内部证据和外部证据的相关性和可靠性。

(3) 简要陈述对委托单位提供的会计资料及纳税资料等进行审核、验证、计算和进行职业推断的情况。

(五) 鉴证结论或鉴证意见。注册税务师应当根据鉴证情况，提出鉴证结论或鉴证意见，并确认出具鉴证报告的种类。

(六) 鉴证报告的要素还应当包括：

(1) 税务师事务所所长和注册税务师签名或盖章。

(2) 载明税务师事务所的名称和地址，并加盖税务师事务所公章。

(3) 注明报告日期。

(4) 注明鉴证报告的使用人。

(5) 附送与土地增值税清算税款鉴证相关的审核表及有关资料。

第四十三条 税务师事务所经过审核鉴证，应当根据鉴证情况，出具真实、合法的鉴证报告。鉴证报告分为以下四种：

(1) 无保留意见的鉴证报告（见附件2）。

(2) 保留意见的鉴证报告（见附件3）。

(3) 无法表明意见的鉴证报告（见附件4）。



(4) 否定意见的鉴证报告（见附件5）。

上述鉴证报告应当附有《企业基本情况和土地增值税清算税款申报审核事项说明及有关附表》（见附件6）。

第四十四条 税务师事务所经过审核鉴证，确认涉税鉴证事项符合下列所有条件，应当出具无保留意见的鉴证报告：

(1) 鉴证事项完全符合法定性标准，涉及的会计资料及纳税资料遵从了国家法律、法规及税收有关规定。

(2) 注册税务师已经按本准则的规定实施了必要的审核程序，审核过程未受到限制。

(3) 注册税务师获取了鉴证对象信息所需的充分、适当、真实的证据，完全可以确认土地增值税的具体纳税金额。

税务师事务所出具无保留意见的鉴证报告，可以作为办理土地增值税清算申报或审批事宜的依据。

第四十五条 税务师事务所经过审核鉴证，认为涉税鉴证事项总体上符合法定性标准，但还存在下列情形之一的，应当出具保留意见的鉴证报告：

(1) 部分涉税事项因税收法律、法规及其具体政策规定或执行时间不够明确。

(2) 经过咨询或询证，对鉴证事项所涉及的具体税收政策在理解上与税收执法人员存在分歧，需要提请税务机关裁定。

(3) 部分涉税事项因审核范围受到限制，不能获取充分、适当、真实的证据，虽然影响较大，但不至于出具无法表明意见的鉴证报告。

税务师事务所应当对能够获取充分、适当、真实证据的部分涉税事项，确认其土地增值税的具体纳税金额，并对不能确认具体金额的保留事项予以说明，提请税务机关裁定。

税务师事务所出具的保留意见的鉴证报告，可以作为办理土地增值税清算申报或审批事宜的依据。

第四十六条 税务师事务所因审核范围受到限制，认为对企业土地增值税纳税申报可能产生的影响非常重大和广泛，以至于无法对土地增值税纳税申报发表意见，应当出具无法表明意见的鉴证报告。

税务师事务所出具的无法表明意见的鉴证报告，不能作为办理土地增值税清算申报或审批事宜的依据。

第四十七条 税务师事务所经过审核鉴证，发现涉税事项总体上没有遵从法定性标准，存在违反相关法律、法规或税收规定的情形，经与被审核单位的治理层、管理层沟通或磋商，在所有重大方面未能达成一致意见，不能真实、合法地反映鉴证结果的，应当出具否定意见的鉴证报告。

税务师事务所出具否定意见的鉴证报告，不能作为办理土地增值税清算申报或审批事宜的依据。



附件 1：涉税鉴证业务约定书（参考文本）

甲方（委托方）：

甲方税务登记号：

乙方（受托方）：

乙方税务师事务所执业证编号：

兹有甲方委托乙方提供土地增值税清算涉税鉴证业务，依据《中华人民共和国合同法》及有关规定，经双方协商，达成以下约定：

一、委托事项

（一）项目名称

（二）具体内容及要求

（三）完成时间

二、甲方的责任与义务

（一）甲方的责任

1. 根据《中华人民共和国税收征收管理法》及有关规定，甲方有责任保证会计资料及纳税资料的真实性和完整性。

2. 按照现行税收法律、法规和政策规定依法履行纳税义务是甲方的责任。这种责任还应当包括：（1）建立、完善并有效实施与会计核算、纳税申报相关的内部控制。（2）符合会计准则及有关规定。（3）严格按照税收规定进行纳税调整。

3. 甲方不得授意乙方人员实施违反国家法律、法规的行为。

4. 基于重要性原则、截止性测试的性质和审核过程中的其他固有限制，以及甲方内部控制的固有局限性，经乙方审核后仍然可能存在未被发现的风险，乙方出具的鉴证报告不能因此减轻甲方应当承担的法律责任。

（二）甲方的义务

1. 按照乙方要求，及时提供完成委托事项所需的会计资料、纳税资料和其他有关资料，并保证所提供资料的真实性和完整性。

2. 确保乙方不受限制地接触任何与委托事项有关的记录、文件和所需的其他信息，并答复乙方工作人员对有关事项的询问。

3. 委托人为乙方工作人员提供必要的工作条件和协助，主要事项将由乙方于外勤工作开始前提供清单。

4. 委托人按本约定书的约定及时足额支付委托业务费用以及其他相关费用。未按规定时间支付委托费用的，应按约定金额____%的比例支付违约金。

三、乙方的责任和义务

（一）乙方的责任

1. 乙方应严格按照现行税收相关法律、法规和政策规定以及《注册税务师管理暂



行办法》及有关规定,本着独立、客观、公正的原则,对甲方提供的有关资料进行审核鉴证。

2. 乙方应当制定合理计划和实施能够获取充分、适当、真实证据的审核程序,为甲方的委托事项提供合理保证。

3. 乙方有责任在鉴证报告中指明发现的甲方违反国家法律法规且未按乙方的建议进行调整的事项。

(二) 乙方的义务

1. 乙方应当按照约定时间完成委托事项,并出具真实、合法的鉴证报告。

2. 除下列情况外,乙方应当对执行业务过程中知悉的甲方信息予以保密:(1) 取得甲方的授权;(2) 根据法律、法规的规定,为法律诉讼准备文件或提供证据;(3) 监管机构对乙方进行行政处罚所实施的调查、听证、复议等程序。

3. 由于乙方过错导致甲方未按规定履行纳税义务的,乙方应当按照有关法律、法规及相关规定承担相应的法律责任。

4. 属于乙方原因未按约定时限完成委托事项并给甲方造成损失的,应当承担相应的赔偿责任。

四、约定事项的收费

(一) 按照注册税务师行业收费的有关规定,完成本委托事项费用为人民币 _____ (大写) 元整。

(二) 上述费用自本约定书生效之日起 _____ 日内预付业务费用总额的 _____ %;其余费用按 _____ 方式支付。

(三) 由于无法预见的原因,导致从事本委托事项完成的实际时间较本约定书签订时预计的时间有明显的增加或减少时,甲乙双方应通过协商,相应调整本约定书第四款第(一)项所述业务费用总额。

(四) 由于无法预见的原因,导致乙方人员抵达甲方工作现场后,本约定书项目不再进行,甲方不得要求退还预付的业务费用;如上述情况发生于乙方人员完成现场审核工作之后,甲方应另行向乙方支付人民币 _____ 元的补偿费,该补偿费应于甲方收到乙方的收款通知之日起 _____ 日内支付。

(五) 由于无法预见的原因,发生的与本次委托事项有关的其他费用(包括交通、食宿费等),由双方协商解决。

五、鉴证报告的出具和使用

(一) 乙方应当按照国家发布的相关业务准则所规定的格式和类型,出具真实、合法的鉴证报告。

(二) 乙方向甲方出具鉴证报告一式 _____ 份。

(三) 甲方不得修改或删减乙方出具的鉴证报告;不得修改或删除重要的数据、重要的附件和所作的重要说明。



六、约定事项的变更

如果出现不可预见的情形，影响审核鉴证工作如期完成，或需要提前出具审核报告时，甲乙双方均可要求变更约定事项，但应提前通知对方，并由双方协商解决。

七、约定事项的终止

(一) 本约定书签订后，双方应当按约履行，不得无故终止。如遇法定情形或特殊原因提出终止的一方应提前通知另一方，并由双方协商解决。

(二) 在终止业务约定的情况下，乙方有权就本约定书终止之日前对约定事项所付出的劳动收取合理的费用。

八、适用法律和争议解决

本约定书的所有方面均应适用中华人民共和国的法律进行解释并受其约束。与本约定书有关的任何纠纷或争议，双方均可选择如下一种解决方式：

(一) 提交_____进行仲裁；

(二) 向有管辖权的人民法院提起诉讼。

九、本约定书的法律效力

(一) 本约定书经双方法定代表人签字或盖章并加盖单位公章之日起生效，并在双方履行完成约定事项后终止。

(二) 本约定书一式二份，甲乙双方各执一份，具有同等法律效力。

十、其他事项的约定

本约定书未尽事宜，经双方协商另行签订的补充协议，与本约定书具有同等法律效力。

甲方（委托人）：

（盖章）

法人代表：（签名或盖章）

地址：

电话：

联系人：

签约日期：

签约地点：

乙方：

（盖章）

所长：（签名或盖章）

地址：

电话：

联系人：



附件 2：土地增值税清算税款鉴证报告（参考文本）

（适用于无保留意见的鉴证报告）

公司：

编号：

我们接受委托，于××××年××月××日至××××年××月××日，对贵单位_____（项目）土地增值税清算税款申报进行鉴证审核。贵单位的责任是，对所提供的与土地增值税清算税款相关的会计资料及证明材料的真实性、合法性和完整性负责。我们的责任是，按照国家法律法规及有关规定，对所鉴证的土地增值税纳税申报表及其有关资料的真实性和准确性，在进行职业判断和必要的审核程序的基础上，出具真实、合法的鉴证报告。

在审核过程中，我们本着独立、客观、公正的原则，依据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及其实施细则、有关政策规定，按照《土地增值税清算鉴证业务准则》的要求，实施了包括抽查会计记录等必要的审核程序。现将鉴证结果报告如下：

一、土地增值税清算税款申报的审核过程及主要实施情况

（主要披露以下内容）

（一）简要评述与土地增值税清算税款有关的内部控制及其有效性。

（二）简要评述与土地增值税清算税款有关的各项内部证据和外部证据的相关性和可靠性。

（三）简要陈述对纳税人提供的会计资料及纳税资料等进行审核、验证、计算和进行职业推断的情况。

二、鉴证结论

经对贵公司_____（项目）土地增值税清算税款申报进行审核，我们确认：

1. 收入总额：_____元；
2. 扣除项目金额：_____元；
3. 增值额：_____元；
4. 增值率（增值额与扣除金额之比）：_____%；
5. 适用税率：_____%；
6. 应缴土地增值税税额：_____元；
7. 已缴土地增值税税额：_____元；
8. 应补（退）缴土地增值税税额：_____元。

清算事项的具体情况详见附件。

本鉴证报告仅供贵公司报送的主管税务机关受理土地增值税清算审批之用，不得作为其他用途。非法律、行政法规规定，鉴证报告的全部内容不得提供给其他任何单位和个人。



税务师事务所所长（签名或盖章）：

中国注册税务师（签名或盖章）：

地址：

税务师事务所（盖章）

年 月 日

附件：

1. 税务师事务所和注册税务师执业证书复印件。
2. 企业基本情况和土地增值税清算税款申报审核事项说明。
3. 土地增值税纳税申报鉴证主表及其明细项目审核表。具体包括：
 - （1）土地增值税清算税款鉴证主表；
 - （2）土地增值税清算税款鉴证（转让土地使用权）明细表；
 - （3）土地增值税清算税款鉴证（销售普通住宅）明细表；
 - （4）土地增值税清算税款鉴证（销售非普通住宅）明细表；
 - （5）与收入相关的面积审核调整明细表；
 - （6）转让土地使用权、房地产销售收入审核调整明细表；
 - （7）扣除项目及成本结转审核汇总表；
 - （8）与转让土地使用权、销售房地产有关税费审核调整明细表；
 - （9）土地增值税缴纳情况审核汇总表。
4. 土地增值税清算税款申报审核事项有关证明材料（复印件）。

附件 3：土地增值税清算税款鉴证报告（参考文本）

（适用于保留意见的鉴证报告）

公司：

编号：

我们接受委托，于××××年××月××日至××××年××月××日，对贵单位_____（项目）土地增值税清算税款申报进行鉴证审核。贵单位的责任是，对所提供的与土地增值税清算税款相关的会计资料及证明材料的真实性、合法性和完整性负责。我们的责任是，按照国家法律法规及有关规定，对所鉴证的土地增值税纳税申报表及其有关资料的真实性和准确性，在进行职业判断和必要的审核程序的基础上，出具真实、合法的鉴证报告。

在审核过程中，我们本着独立、客观、公正的原则，依据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及其实施细则、有关政策规定，按照《土地增值税清算鉴证业务准则》的要求，实施了包括抽查会计记录等必要的审核程序。现将鉴证结果报告如下：

一、土地增值税清算税款申报的审核过程及主要实施情况

（主要披露以下内容）



(一) 简要评述与土地增值税清算税款有关的内部控制及其有效性。

(二) 简要评述与土地增值税清算税款有关的各项内部证据和外部证据的相关性和可靠性。

(三) 简要陈述对纳税人提供的会计资料及纳税资料等进行审核、验证、计算和进行职业推断的情况。

二、鉴证结论

经对贵公司_____ (项目) 土地增值税清算税款申报进行审核, 除××保留意见的事项因税收政策规定不够明确或证据不够充分等原因, 尚不能确认其应纳土地增值税的具体金额外, 我们确认:

1. 收入总额: _____ 元;
2. 扣除项目金额: _____ 元;
3. 增值额: _____ 元;
4. 增值率 (增值额与扣除金额之比): _____ %;
5. 适用税率: _____ %;
6. 应缴土地增值税税额: _____ 元;
7. 已缴土地增值税税额: _____ 元;
8. 应补 (退) 缴土地增值税税额: _____ 元。

清算事项的具体情况详见附件。

本鉴证报告仅供贵公司报送的主管税务机关受理土地增值税清算审批之用, 不得作为其他用途。非法律、行政法规规定, 鉴证报告的全部内容不得提供给其他任何单位和个人。

税务师事务所所长 (签名或盖章):

中国注册税务师 (签名或盖章):

地址:

税务师事务所 (盖章)

年 月 日

附件:

1. 税务师事务所和注册税务师执业证书复印件。
2. 企业基本情况和土地增值税清算税款申报审核事项说明。
3. 土地增值税纳税申报鉴证主表及其明细项目审核表。具体包括:
 - (1) 土地增值税清算税款鉴证主表;
 - (2) 土地增值税清算税款鉴证 (转让土地使用权) 明细表;
 - (3) 土地增值税清算税款鉴证 (销售普通住宅) 明细表;
 - (4) 土地增值税清算税款鉴证 (销售非普通住宅) 明细表;



- (5) 与收入相关的面积审核调整明细表；
 - (6) 转让土地使用权、房地产销售收入审核调整明细表；
 - (7) 扣除项目及成本结转审核汇总表；
 - (8) 与转让土地使用权、销售房地产有关税费审核调整明细表；
 - (9) 土地增值税缴纳情况审核汇总表。
4. 土地增值税清算税款申报审核事项有关证明材料（复印件）。

附件 4：土地增值税清算税款鉴证报告（参考文本）

（适用于无法表明意见的鉴证报告）

公司：

编号：

我们接受委托，于××××年××月××日至××××年××月××日，对贵单位_____（项目）土地增值税清算税款申报进行鉴证审核。贵单位的责任是，对所提供的与土地增值税清算税款相关的会计资料及证明材料的真实性、合法性和完整性负责。我们的责任是，按照国家法律法规及有关规定，对所鉴证的土地增值税纳税申报表及其有关资料的真实性和准确性，在进行职业判断和必要的审核程序的基础上，出具真实、合法的鉴证报告。

在审核过程中，我们本着独立、客观、公正的原则，依据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及其实施细则、有关政策规定，按照《土地增值税清算鉴证业务准则》的要求，实施了包括抽查会计记录等必要的审核程序。现将鉴证结果报告如下：

一、土地增值税清算税款申报的审核过程及主要实施情况

（主要披露以下内容）

（一）简要评述与土地增值税清算税款有关的内部控制及其有效性。

（二）简要评述与土地增值税清算税款有关的各项内部证据和外部证据的相关性和可靠性。

（三）简要陈述对纳税人提供的会计资料及纳税资料等进行审核、验证、计算和进行职业推断的情况。

二、鉴证意见

经对贵公司_____（项目）土地增值税清算税款申报进行审核，因审核范围受到限制，我们认为，下列事项对确认土地增值税税额可能产生的影响非常重大和广泛，以至于无法对_____（项目）土地增值税清算税款申报发表意见。

（一）××事项的审核情况。

（详细说明该审核事项对确认土地增值税税额可能产生的非常重大而广泛的影响，并阐述对该事项无法表明意见的理据。下同。）

（二）××事项的审核情况。



(三) ××事项的审核情况。

清算项目的具体情况详见附件。

本鉴证报告仅供贵公司报送的主管税务机关受理土地增值税清算审批之用，不得作为其他用途。非法律、行政法规规定，鉴证报告的全部内容不得提供给其他任何单位和个人。

税务师事务所所长（签名或盖章）：

中国注册税务师（签名或盖章）：

地址：

税务师事务所（盖章）

年 月 日

附件：

1. 税务师事务所和注册税务师执业证书复印件。
2. 企业基本情况和土地增值税清算税款申报审核事项说明。
3. 土地增值税纳税申报鉴证主表及其明细项目审核表。具体包括：
 - (1) 土地增值税清算税款鉴证主表；
 - (2) 土地增值税清算税款鉴证（转让土地使用权）明细表；
 - (3) 土地增值税清算税款鉴证（销售普通住宅）明细表；
 - (4) 土地增值税清算税款鉴证（销售非普通住宅）明细表；
 - (5) 与收入相关的面积审核调整明细表；
 - (6) 转让土地使用权、房地产销售收入审核调整明细表；
 - (7) 扣除项目及成本结转审核汇总表；
 - (8) 与转让土地使用权、销售房地产有关税费审核调整明细表；
 - (9) 土地增值税缴纳情况审核汇总表。
4. 土地增值税清算税款申报审核事项有关证明材料（复印件）。

附件5：土地增值税清算税款鉴证报告（参考文本）

（适用于否定意见的鉴证报告）

公司：

编号：

我们接受委托，于××××年××月××日至××××年××月××日，对贵单位_____（项目）土地增值税清算税款申报进行鉴证审核。贵单位的责任是，对所提供的与土地增值税清算税款相关的会计资料及证明材料的真实性、合法性和完整性负责。我们的责任是，按照国家法律法规及有关规定，对所鉴证的土地增值税纳税申报表及其有关资料的真实性和准确性，在进行职业判断和必要的审核程序的基础上，出具真实、合法的鉴证报告。



在审核过程中，我们本着独立、客观、公正的原则，依据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及其实施细则、有关政策规定，按照《土地增值税清算鉴证业务准则》的要求，实施了包括抽查会计记录等必要的审核程序。现将鉴证结果报告如下：

一、土地增值税清算税款申报的审核过程及主要实施情况

（主要披露以下内容）

（一）简要评述与土地增值税清算税款有关的内部控制及其有效性。

（二）简要评述与土地增值税清算税款有关的各项内部证据和外部证据的相关性和可靠性。

（三）简要陈述对纳税人提供的会计资料及纳税资料等进行审核、验证、计算和进行职业推断的情况。

二、鉴证意见

经审核，我们发现贵公司土地增值税清算税款申报，存在违反相关法律、法规及税收规定的情形，经与贵公司磋商，在下列重大且原则的问题上未能达成一致意见。我们认为，贵公司_____（项目）土地增值税清算税款申报不能真实、合法地反映企业该项目应纳土地增值税税额。

（一）A事项的审核情况。

（描述存在违反税收法律法规或有关规定的情形，并阐述经与委托人就该事项所有重大方面进行磋商不能达成一致、出具否定意见的理据。下同。）

（二）B事项的审核情况。

（三）C事项的审核情况。

清算项目的具体情况详见附件。

本鉴证报告仅供贵公司报送的主管税务机关受理土地增值税清算审批之用，不得作为其他用途。非法律、行政法规规定，鉴证报告的全部内容不得提供给其他任何单位和个人。

税务师事务所所长（签名或盖章）：

中国注册税务师（签名或盖章）：

地址：

税务师事务所（盖章）

年 月 日

附件：

1. 税务师事务所和注册税务师执业证书复印件。
2. 企业基本情况和土地增值税清算税款申报审核事项说明。
3. 土地增值税纳税申报鉴证主表及其明细项目审核表。具体包括：
 - （1）土地增值税清算税款鉴证主表；
 - （2）土地增值税清算税款鉴证（转让土地使用权）明细表；



- (3) 土地增值税清算税款鉴证（销售普通住宅）明细表；
 - (4) 土地增值税清算税款鉴证（销售非普通住宅）明细表；
 - (5) 与收入相关的面积审核调整明细表；
 - (6) 转让土地使用权、房地产销售收入审核调整明细表；
 - (7) 扣除项目及成本结转审核汇总表；
 - (8) 与转让土地使用权、销售房地产有关税费审核调整明细表；
 - (9) 土地增值税缴纳情况审核汇总表。
4. 土地增值税清算税款审核事项有关证明材料（复印件）。

附件 6：企业基本情况和土地增值税清算税款申报审核 事项说明及有关附表

一、基本情况

（一）企业基本情况

1. 成立日期：
2. 税务登记证号：
 - (1) 国税登记证号：
 - (2) 地税登记证号：
3. 地 址：
4. 法人代表：
5. 注册资本：
6. 投资总额：
7. 企业类型：
8. 经营范围：
9. 其他：

（二）项目基本情况

1. 项目地址。
2. 项目概况。列明开发项目类型、占地面积、取得相关批文的情况。
3. 项目建设规模。列明总建筑面积、拆迁户回迁面积、公共配套面积、可售面积，并分别说明普通住宅、非普通住宅、其他开发项目的建设规模。
4. 项目销售情况。列明取得预售许可证情况，实际开始销售日期、截止清算基准日已售面积、未售面积，已售面积占可售面积比例等，并分别按普通住宅、非普通住宅、其他开发项目予以说明。
5. 项目设计情况。说明设计方案是否由境外机构或境外人员提供，以及项目设计的其他情况。



二、主要会计政策和税收政策

1. 公司执行_____会计准则或《××会计制度》及有关规定。
2. 公司会计核算方法：
3. 主要内部控制制度：
4. 土地增值税清算条件：
5. 开发产品完工的标准：
6. 成本费用的分配标准：
7. 开发产品销售收入确认的标准：
8. 开发产品视同销售确认收入的标准：
9. 与土地增值税清算项目相关的税收政策：
10. 其他政策：

三、土地增值税的审核情况

(一) 土地增值税应税收入的审核

截至××××年××月××日止，贵公司自报本项目土地增值税应税收入_____元；经审核，核定土地增值税应税收入为_____元，比自报数调增/调减_____元，其中：

1. 销售普通标准住宅_____m²，取得销售收入自报应税收入_____元；经审核，调增/调减收入_____元，核定收入_____元。

2. 销售其他项目（含非普通标准住宅_____m²，取得销售收入自报应税收入_____元；经审核，调增/调减收入_____元，核定收入_____元）。

3. 视同销售房地产收入：（1）按本企业在同一地区、同一年度销售的同类房地产平均价格；或（2）参照当地当年、同类房地产的市场价格、评估价值确定，自报应税收入_____元；经审核，调增/调减收入_____元，核定其他项目应税收入_____元。

(二) 土地增值税扣除项目的审核

截至××××年××月××日止，贵公司自报本项目土地增值税应税扣除项目总额_____元；经审核，核定土地增值税扣除项目总额_____元，比自报数调增/调减_____元，其中：

1. 取得土地使用权所支付的金额。贵公司自报取得本项目的土地使用权支付金额为_____元；经审核，由于_____原因，应调增/调减_____元，核定允许扣除的取得土地使用权所支付的金额为_____元。

2. 房地产开发成本。贵公司本项目自报房地产开发成本_____元；经审核，由于_____原因，应调增/调减_____元，核定允许扣除的房地产开发成本为_____元。其中：

（1）贵公司自报土地征用及拆迁补偿_____元；经审核，由于_____原因，应调增/调减_____元，核定允许扣除的土地征用及拆迁补偿为_____元。

（2）贵公司自报前期工程费_____元；经审核，由于_____原因，应调增/调

减____元,核定允许扣除的前期工程费为____元。

(3) 贵公司自报建筑安装工程费____元;经审核,由于____原因,应调增/调减____元,核定允许扣除的建筑安装工程费为____元。

(4) 贵公司自报基础设施费____元;经审核,由于____原因,应调增/调减____元,核定允许扣除的基础设施费为____元。

(5) 贵公司自报公共配套设施费____元;经审核,由于____原因,应调增/调减____元,核定允许扣除的公共配套设施费为____元。

(6) 贵公司自报开发间接费____元;经审核,由于____原因,应调增/调减____元,核定允许扣除的开发间接费为____元。

3. 房地产开发费用。

(1) 本项目发生的财务费用中,借款利息支出能够全部提供金融机构票据证明的,应据实扣除,扣除金额为____元。其房地产开发费用按取得土地使用权所支付金额____元与开发成本____元之和的5%扣除____元。因此,贵公司此项目可扣除金额为____元。

(2) 本项目发生的财务费用中,借款利息支出未能全部提供金融机构票据的,其房地产开发费用按取得土地使用权所支付金额____元与开发成本____元之和的10%扣除____元。因此,贵公司此项目可扣除金额为____元。

4. 与转让房地产有关的税金。

贵公司自报转让房地产有关税金为____元;经审核,应调增/调减____元,调整后贵公司可扣除的转让房地产有关税金为____元。其中:

(1) 贵公司自报转让房地产有关营业税税金为____元;经审核,应调增/调减____元,调整后贵公司可扣除的转让房地产有关营业税税金为____元。

(2) 贵公司自报转让房地产有关城市维护建设税税金为____元;经审核,应调增/调减____元,调整后贵公司可扣除的转让房地产有关城市维护建设税税金为____元。

(3) 贵公司自报转让房地产有关教育费附加费为____元;经审核,应调增/调减____元,调整后贵公司可扣除的转让房地产有关教育费附加费为____元。

5. 税收规定的其他扣除项目。

贵公司根据税收有关规定,允许按取得土地使用权所支付金额____元与开发成本____元之和的20%加计扣除。因此,贵公司其他扣除项目的金额为____元。

(三) 增值额及增值率的审核

贵公司自报转让房地产土地增值税的增值额为____元;经审核,应缴土地增值税的增值额为____元。其中:

(1) 普通住宅土地增值税的增值额为____元,增值率为____%(计算公式)

(2) 非普通住宅土地增值税的增值额为____元,增值率为____%(计算公式)



（四）应缴土地增值税的审核

贵公司自报转让房地产土地增值税税额为____元；经审核，应缴土地增值税税额为____元，已缴税款为____元；应补（退）税额为____元。其中：

1. 普通住宅应缴土地增值税税额为____元；已缴税额为____元，应补（退）税额为____元。

2. 非普通住宅应缴土地增值税税额为____元；已缴税额为____元，应补（退）税额为____元。

四、应当披露的其他事项

鉴证指导文件之二

《土地增值税清算鉴证业务准则》指南

2008年5月30日 中税协发〔2008〕016号

第一章 总则

第一条 制定《清算准则》目的和依据

《土地增值税清算鉴证业务准则》（以下简称清算准则）第一条明确了制定准则的依据和目的。

制定《清算准则》的目的，应从以下三个方面理解：

（一）《清算准则》是土地增值税清算鉴证业务的执业规范；

（二）《清算准则》是行政规章，注册税务师从事土地增值税清算鉴证业务必须执行；

（三）制定《清算准则》的目的，是规范执业行为，保证执业质量，明确执业责任，维护社会公共利益和鉴证各方合法权益。

第二条 清算鉴证的定义

《清算准则》规定了土地增值税清算鉴证的定义，明确了清算鉴证的目的。

对土地增值税清算鉴证的定义，应把握以下几个方面：

（一）是对土地增值税清算申报事项的鉴证业务，对非土地增值税清算申报事项的鉴证不适用本准则；

（二）应以税务师事务所的名义接受委托；

（三）应实施必要的审核程序，以税收应用技术进行鉴别和判断，出具鉴证报告并发表鉴证意见；

（四）目的是为证实土地增值税清算申报事项具有真实性、合法性、完整性，提供证明，以增强税务机关对该项信息信任程度。



第三条 清算鉴证的目的

根据《清算准则》规定的土地增值税清算鉴证定义，土地增值税清算鉴证的目标，应是证明清算事项具有真实性、合法性、完整性。

一、真实性

《清算准则》的真实性，是强调法律的真实性的。在纳税鉴证活动中，鉴证人按照鉴证程序，依据法定的鉴证评价标准，对取得的有关证据资料，进行鉴别和判断后，没有发现纳税人申报不实的证据，便可确认所鉴证的土地增值税清算申报事项具有法律真实性。

对于收入事项，真实性是指已经符合税法规定的确认条件，就应当予以确认，除会计已经确认收入的事项外，还包括视同销售收入和税法上规定的收入事项。对扣除项目事项，真实性是指除税法规定的加计扣除、房地产开发费用计算扣除、核定扣除事项外，任何开发费用，除非确属已经真实发生，否则申报扣除就可能被认定为错误申报。纳税人申报扣除的任何费用必须能够提供证明确属已经实际发生的“足够”的“适当”凭据，足够和适当应根据实际情况来判定。

真实性包括真实发生和准确计价等两方面的内容。真实发生是指土地增值税清算申报表中，计入的土地增税清算事项是真实发生的，不包含没有发生的事项。准确计价是鉴证的准确性要求，准确性是指土地增值税清算申报事项的金额，在土地增值税申报表中恰当计价。

注册税务师应关注土地增值税清算申报事项，在财务报表中是否真实发生并以恰当的金额记入，在账户中是否确实存在并以恰当金额记入，已发生的纳税义务事项是否确认并按正确金额反映。

二、合法性

合法性是指确认收入和房地产扣除项目，必须符合税法规定的条件与程序。不管房地产扣除项目是否实际发生或合理与否，如果是非法支出，不符合税法的有关规定，即使按财务会计法规或制度规定可以作为开发成本费用的，也不能作为土地增值税扣除项目。

三、完整性

完整性是指应当披露的土地增值税清算事项，在土地增值税申报表中得到充分披露，不存在漏申报事项。

注册税务师应关注土地增值税清算申报事项，在财务报表中是否得到充分披露，在账户中是否均已记录，已发生的纳税义务事项是否均已确认。

根据形式完整性的要求，对以会计资料为信息来源的申报事项，能够按鉴证程序取得支持申报结果的会计核算证据，并且没有发现相反的会计核算证据；对于根据纳税调整后数据的申报事项，能够按鉴证程序取得支持申报结果的纳税调整证据，并且没有发现相反的纳税调整证据。



第四条 清算鉴证的范围

根据《清算准则》规定的“土地增值税清算鉴证”定义，土地增值税清算鉴证范围，有三层含义：一是证据的范围，包括会计核算证据和纳税调整证据；二是主体的范围，包括委托方企业和受托方企业；三是项目的范围。

一、证据的范围

鉴证对象信息的范围，或称鉴证证据的范围。清算鉴证业务证据的鉴证范围，重点是纳税调整证据，会计核算证据主要是作为数据来源。

二、主体的范围

土地增值税清算鉴证主体的范围，包括委托方和受托方。

（一）委托方

符合土地增值税清算条件的从事房地产开发的纳税人。

（二）受托方

《清算准则》第三条规定，纳入税务机关行政监管并通过年检的税务师事务所，均可从事土地增值税清算鉴证工作。

上述规定，明确了承办土地增值税清算鉴证业务的受托方应具备的条件。对此规定，应把握以下几个方面：

1. 从事土地增值税清算鉴证的受托方，应是有涉税鉴证业务资格的税务师事务所；
2. 没有通过年检的税务师事务所，不得承办土地增值税清算鉴证业务；
3. 不具备注册税务师行业执业资质、未纳入注册税务师行业监管的单位和其他中介机构，一律不得承办土地增值税清算鉴证业务。

三、项目的范围

纳税人的房地产开发项目，在满足规定的土地增值税清算条件时，均属于土地增值税清算鉴证业务的项目范围。

第五条 了解的业务环境

《清算准则》第四条规定，在接受委托前，税务师事务所应当初步了解业务环境。

在接受委托前，税务师事务所应按照《清算准则》的要求，初步了解鉴证业务的业务环境：

- （1）鉴证业务约定书，应将鉴证年度、鉴证事项、评价标准、证据要求等内容作为特殊事项，作出专项约定；
- （2）注册税务师承接鉴证业务，应了解鉴证对象的特征（如时限、核准或备案程序、形成的原因等内容）；
- （3）注册税务师执行鉴证业务，应充分了解土地增值税清算纳税申报情况鉴证对象信息（如申报资料、会计资料和有关证据等内容）；
- （4）注册税务师执行鉴证业务、发表鉴证结论，应以现行有效的有关税收法规，为审核鉴证的主要评价标准；



(5) 注册税务师出具鉴证报告, 应以依法进行纳税申报为主要目的, 被鉴证单位和主管税务机关是报告的预期使用者。

第六条 承接清算条件

《清算准则》第五条对承接鉴证业务的条件作出明确规定, 注册税务师对承接鉴证业务的条件, 应把握以下几个方面:

一、接受委托的清算项目符合土地增值税的清算条件

受托清算条件有两层含义: 一是纳税人委托鉴证的清算项目, 应符合土地增值税清算条件, 不具备清算条件的项目不属于鉴证范围; 二是税务师事务所不受理不符合清算条件的房地产开发项目。

二、职业道德规范的要求

独立性和专业胜任能力, 是注册税务师执业中应遵守的重要职业道德规范。实际操作当中, 注册税务师还应注意遵守客观原则、公正原则、不承办不能胜任的业务、对客户责任、对同行责任和职业形象责任等职业道德规范。对《清算准则》规定的职业道德规范的要求应把握以下几个方面:

(1) 独立性。独立性原则的要求有两层含义, 即实质上的独立与形式上的独立。所谓实质上的独立, 又称精神上的独立, 是指注册税务师在鉴证过程中应当不受任何个人或外界因素的约束、影响和干扰, 保持独立的精神态度和意志。只有保持实质上的独立, 才能够以客观、公正的心态发表意见。所谓形式上的独立, 又称面貌上的独立, 是针对第三者而言的, 即注册税务师必须在第三者面前呈现一种独立于客户的身份, 同客户之间不应存在直接或一些重大的间接财务利益关系。形式上做到独立是保证实质独立的前提。

(2) 专业胜任能力。注册税务师专业胜任能力是指执业税务师应当具备胜任专业职责的能力, 包括专门知识、职业经验、专业训练和业务能力等四个方面。业务能力是指注册税务师的分析、判断和表达能力。分析、判断是注册税务师应有的一种重要技能, 它贯穿于鉴证过程的始终。分析、判断能力的强弱是注册税务师素质的综合反映。注册税务师必须就鉴证结果出具报告, 因此应具有充分表达意见的说明能力。

(3) 技术规范。注册税务师执行鉴证业务过程中, 应遵守一定的技术规范, 有责任、有义务遵守各项准则、规范等职业规范, 并合理运用会计准则、税务会计及国家其他相关技术规范。

(4) 职业道德。职业道德是指某一执业组织以公约、守则等形式公布的, 其会员自愿接受的执业行为标准。注册税务师的职业道德是指鉴证人员的职业品德、职业纪律、专业胜任能力及职业责任等方面的总称。

职业品德是指注册税务师所应具备的职业品格和道德行为, 它是职业道德体系的核心部分, 其基本要求是独立、客观和公正。

职业纪律是指约束注册税务师执业行为的法纪和戒律, 尤指注册税务师应当遵循



的执业准则及国家其他相关法规。

职业责任是指执业税务师对客户、同行及社会公众所应履行的责任。

(5) 职业谨慎。职业谨慎要求注册税务师履行专业职责时除具备足够的专业胜任能力之外，还应当有一丝不苟的责任感并保持应有的慎重态度。

职业谨慎要求注册税务师注意评价自己的能力是否可以胜任所承担的责任。如果不具备这种能力，则应考虑向专家咨询或拒绝接受该项业务。

三、税务师事务所能够获取充分、适当的证据以支持其结论并出具书面报告

这个条件是对鉴证对象、鉴证过程和鉴证结论提出的要求。主要有以下四个方面：

(1) 不执行鉴证不发表意见。注册税务师未经鉴证有关土地增值税清算鉴证证据，不得对客户土地增值税清算鉴证事项发表意见；

(2) 鉴证过程必须搜集和取得证据。注册税务师应当按照鉴证准则的要求，认真搜集和取得充分、适当的证据，以保证工作质量，降低执业风险；

(3) 鉴证结论必须依据证据。注册税务师对有关业务形成结论时，应当以充分、适当的证据为依据，不得以其职业身份对未鉴证事项发表意见；

(4) 注册税务师的结论以书面报告形式表述，且表述形式与鉴证要求相适应。税务师事务所应当按照相关法律、法规、规章及其他有关规定，在实施必要的审核程序后出具含有鉴证结论或鉴证意见的书面报告。并且根据鉴证情况，以无保留意见、持有保留意见、无法表明意见或持否定意见等发表鉴证结论。

四、与委托方协商签订涉税鉴证业务约定书

签订业务约定书是鉴证准备阶段的一个重要环节。鉴证业务约定书是指税务师事务所与委托单位共同签订，据以确定鉴证业务的委托与受托关系，明确委托目的、鉴证范围及双方责任与义务等事项的书面合约。鉴证业务约定书需要约定的事项都应经双方协商，但有些事项是已经在有关规定中确定下来的，属于格式性条款，则无商量的余地。对于格式性条款以外的条款，应与委托方商议并达成一致意见，主要包括鉴证范围、双方权利义务、服务费用、出具鉴证报告的时间等内容。

鉴证业务约定书具有经济合同的性质，一经双方签订，即成为税务师事务所与委托单位之间在法律上生效的契约，具有法定约束力。鉴证业务约定书有以下几个方面的作用：

(1) 可以增进税务师事务所与委托单位之间的了解，尤其是使被鉴证单位了解鉴证人员的鉴证责任和需要提供的合作；

(2) 可作为被鉴证单位鉴证业务完成情况及税务师事务所检查被鉴证单位约定义务履行情况的依据；

(3) 如果出现法律诉讼，鉴证业务约定书是确定税务师事务所与委托单位双方负责任的重要依据。



五、计划承揽的鉴证业务具有合理的目的

如果鉴证的范围、取证条件等方面受到限制，还继续恶性承揽，这就说明受托方的目的不合理。如果是为了利用鉴证报告，应付税务机关的鉴证要求，或者收买鉴证执业人员出具不适当的报告，这就说明委托单位的目的不合理。

第七条 清算鉴证对象和鉴证对象信息

《清算准则》第六条，对鉴证对象作出了概括性的描述，对这部分内容，应该从鉴证对象和鉴证对象信息两方面理解。

鉴证对象有两层含义：一是指鉴证对象的内容，二是指鉴证对象的形式。

一、鉴证对象

《清算准则》所称鉴证对象或称鉴证对象的内容，是指土地增值税清算的状况，通俗地说就是土地增值税清算的纳税申报表所列事项（如房地产销售收入总额、扣除项目总额、开发销售进度等），这也是《土地增值税纳税申报表》及附表所涉及的内容。

二、鉴证对象信息

鉴证对象信息或称鉴证对象的形式，是指与土地增值税清算相关的会计资料、内部证据和外部证据等可以收集、识别和评价的证据及信息（如企业相关会计资料、纳税申报资料、有关土地增值税清算的文件及证明材料等）。

土地增值税清算的鉴证对象信息，是指土地增值税的有关法规文件规定的，纳税人办理土地增值税清算申报时，应如实填写和报送的资料。

第八条 清算鉴证标准

一、鉴证评价标准的分类

（一）正式标准和非正式标准

土地增值税清算鉴证标准是指用于评价或计量土地增值税清算鉴证对象的法定确认条件和计量方法。

按照法律效力级别，鉴证标准分为正式标准和非正式标准。正式标准是指国家法定标准和行业协会自律标准；非正式标准是指企业单位内部制定的标准。

土地增值税清算鉴证的评价标准，以正式标准为主，以非正式标准为辅助标准。

（二）土地增值税清算鉴证的定性标准和定量标准

土地增值税清算鉴证的定性标准又称为正式标准，实际使用的定性标准是有关土地增值税清算税收文件的规定。土地增值税清算鉴证的定量标准主要是基本标准，以历史标准和外部标准为辅助标准。

二、评价标准特征的内容和适用要求

对于按照会计数据填报的事项，应以会计准则为主要评价标准。比如收入项目的填报，根据会计核算的“主营业务收入”会计科目提供的信息资料，对这个收入项目的鉴证，应以会计准则为主要评价标准。

对于按照税法要求纳税调整后填报的事项，应以有关的税收法规文件为主要评价



标准，其他的法规文件为辅助评价标准。比如根据税法规定应进行纳税调整的“视同销售收入”事项，应以税收法规文件为主要评价标准。

三、法定鉴证标准与其他鉴证标准的选择次序

注册税务师在运用适当的评价标准时，应坚持税收法定性原则，税法已做规定的事项，应以税法规定为评价标准，避免滥用会计规范的可靠性和完整性原则。相关性的特征不仅指与报告使用者的经济决策相关，还应包括鉴证事项经济性质上的因果关系。

在评价证据有效性时，应对鉴证事项有关证据的合法性保持警觉，鉴证的主要依据是税收法规。在处理方法上，主要运用税务会计。

第九条 清算鉴证证据

《清算准则》第八条，明确了注册税务师执行土地增值税清算鉴证业务，获取证据应执行的程序及遵循的原则。对这部分内容，应该从以下几个方面把握。

一、职业怀疑态度

《清算准则》要求注册税务师在计划和执行鉴证业务时，应当保持职业怀疑态度，以识别可能导致鉴证对象信息发生违反税法或错误申报的情况。

职业怀疑态度，是指经济鉴证主体在执行鉴证业务过程中，对客户及其所提供信息均保持必要质疑的思想状态。

二、土地增值税清算鉴证证据

清算鉴证的证据，是指鉴证人员在实施清算鉴证过程中根据职业判断所搜集的，为自己发表鉴证意见、出具鉴证报告提供证明的一系列事实凭据和资料。

现行税法规定的清算鉴证证据，主要包括以下内容：

- (1) 房地产开发企业清算土地增值税书面申请、土地增值税纳税申报表；
- (2) 项目竣工决算报表、取得土地使用权所支付的地价款凭证、国有土地使用权出让合同、银行贷款利息结算通知单、项目工程合同结算单、商品房购销合同统计表等与转让房地产的收入、成本和费用有关的证明资料；
- (3) 主管税务机关要求报送的其他与土地增值税清算有关的证明资料等；
- (4) 纳税人委托税务中介机构审核鉴证的清算项目，还应报送中介机构出具的《土地增值税清算税款鉴证报告》。

三、重要性原则

土地增值税清算鉴证的重要性，是指被鉴证单位向税务机关提供的清算证据、资料，对确认和计量清算项目影响的严重程度。它在正常纳税环境下，可能会影响清算项目计量结果的确认。应把握以下几个方面：

- (1) 与土地增值税清算鉴证事项相关；
- (2) 影响确认和计量土地增值税清算项目的严重程度；
- (3) 土地增值税清算鉴证重要性的判断受法定条件影响，而不受企业环境影响；



(4) 土地增值税清算鉴证应考虑可能出现的误差。对于以下原因造成的鉴证结论差异,不属于错误的鉴证结论:

1) 对同一个被鉴证单位的同一个鉴证对象,经两次及两次以上的鉴证,不同鉴证人员发表的不同鉴证结论,如果没有证据证明是因为不同鉴证人员有违反税法或未按规定执行鉴证程序的行为,所造成的鉴证结论差异;

2) 对同一个被鉴证单位的同一个鉴证对象,经两次及两次以上的鉴证,不同鉴证人员发表的不同鉴证结论,是由于鉴证的证据发生了变化,所造成的鉴证结论差异;

3) 对同一个被鉴证单位的同一个鉴证对象,税务机关进行税务检查时,税务检查的结论与鉴证结论不一致时,如果没有证据证明是因为鉴证人员有违反税法或未按规定执行鉴证程序的行为,所造成的鉴证结论差异。

四、法定性原则

税法强调法定性原则,对任何事项的确认都必须依法行事,有据可依,不能估计。税务处理以法律为准绳,企业的税款计算正确与否、缴纳期限正确与否、纳税活动正确与否,均应以税法为判断标准。

五、证据的取得与分析评价

(一) 鉴证证据的充分性和适当性

注册税务师从事涉税鉴证业务,应获取与鉴证事项相关的充分、适当的证据。证据的充分性,是对证据数量的衡量。证据的适当性,是对证据质量的衡量,是指证据的相关性、真实性和合法性。

1. 鉴证证据的相关性

在确定证据的相关性时,注册税务师应当考虑下列事项:

(1) 特定的鉴证程序可能为被鉴证单位某些认定提供相关的证据,而与鉴证单位其他认定无关;

(2) 针对被鉴证单位同一项认定,可以从不同来源获取鉴证证据或获取不同性质的鉴证证据;

(3) 只与特定被鉴证单位认定相关的鉴证证据并不能替代与被鉴证单位其他认定相关的鉴证证据。

(4) 证据的相关性必须同时具备下列两项独特的要素:

① 必须有助于证明或否定一个事实结论;

② 这个事实结论与一个鉴证事项的子项有因果关系。

2. 鉴证证据的真实性

注册税务师确认证据的真实性时应考虑下列事项:

(1) 真实性是证据发生证明力的首要条件,真实的证据是客观存在的证据,它的对立面是虚假证据。

(2) 虚假证据在鉴证实践中有以下几种情况:



①推测、假设、想象的证据事实；

②认识错误或表达失真的证据事实，如鉴定结论错误，证人所述事实虽然是耳闻目睹但表述不准确，无意中对案情有所遗漏、夸大、缩小甚至歪曲；

③故意作出的伪证，当事人或其他有关人员故意作伪证的目的是以证据形式上的真实掩盖内容上的虚假，以误导鉴证人员对案件事实作出错误结论。

3. 鉴证证据的合法性

注册税务师确认证据的合法性时应考虑下列事项：

- (1) 证据的形式和取得证据的方式、方法合法；
- (2) 不具备法律要求的形式和非法取得的证据，不具有合法性。

(二) 鉴证证据的来源

根据土地增值税清算的有关文件规定，获取土地增值税清算鉴证证据的渠道有三个：

(1) 司法机关、公安机关、行政机关、专业技术鉴定部门等具有行政职能的机关事业单位；

(2) 具有法定资质的社会中介机构；

(3) 被鉴证单位。

(三) 证据的效力

注册税务师在对证据进行审核认定过程中，如果发现证明同一事实的数个证据，其证据的效力级次一般按照以下情形分别进行认定：

(1) 国家机关及其他职能部门依职权制作的公文文书优于其他书证；

(2) 鉴定结论、现场笔录、勘验笔录、档案材料以及经过公证或者登记的书证优于其他书证、视听资料和证人证言；

(3) 原件、原物优于复制件、复制品；

(4) 法定鉴定部门的鉴定结论优于其他鉴定部门的鉴定结论；

(5) 注册税务师主持勘验制作的勘验笔录优于其他部门主持勘验制作的勘验笔录；

(6) 原始证据优于传来证据；

(7) 其他证人证言优于与当事人有亲属关系或者其他密切关系的证人提供的对该当事人有利的证言；

(8) 作证的证人证言优于未作证的证人证言；

(9) 数个种类不同、内容一致的证据优于一个孤立的证据；

(10) 从外部独立来源获取的证据优于从其他来源获取的证据；

(11) 内部控制有效时内部生成的证据优于内部控制薄弱时内部生成的证据；

(12) 直接获取的证据优于间接获取或推论得出的证据。

(四) 实施阶段的鉴证程序

审核鉴证实施阶段或称为审核鉴证外勤阶段，是鉴证人员根据鉴证计划对各项鉴



证项目进行详细审查,收集鉴证证据并进行评价,借以形成鉴证结论,实现鉴证目标的过程。鉴证实施阶段的工作主要是鉴证测试,包括控制测试和实质性测试,或称控制性测试和实质性程序。鉴证人员要通过鉴证测试,取得鉴证证据,形成工作底稿。鉴证实施阶段有以下三个步骤:

1. 内部控制的调查与初步评价

在对纳税申报表审核鉴证过程中,了解被鉴证单位内部控制是必须执行的程序,鉴证人员主要应了解被鉴证单位内部控制的设计和运行情况。然后初步评价内部控制的可信赖程度,如果被鉴证单位的内部控制能够预防各类错弊,就视为可信赖,据此设计控制测试;如果内部控制不存在,或虽然存在但未能有效地运行,就不需要进行控制测试,而直接进行实质性测试。

2. 控制测试

控制测试,是指为证实被鉴证单位内部控制政策和程序设计是否适当,运行是否有效而实施的鉴证程序。控制测试有以下特点:

(1) 测试范围是决定信赖的内部控制。控制测试不是对所有的内部控制都进行测试,只对那些经过初步评价、决定信赖的内部控制进行测试。

(2) 测试方法是对关键控制项目进行抽查。测试时只对其关键控制项目抽取若干样本进行审查。

(3) 控制测试一般选择在期中进行,不安排在期末进行。

控制测试程序,无论是会计报表审计,还是对经济鉴证,都不是必经程序。因为,确定信赖内部控制是实施控制测试的前提条件,如果鉴证人员不准备信赖内部控制,便可不实施控制测试。

3. 实质性测试

实质性测试,是指对账户余额进行检查和评价而实施的鉴证程序。实质性测试包括经济业务实质测试、余额实质测试和分析性测试等三类。①经济业务实质测试,是为了审定某类或某项经济业务认定的恰当性;②余额实质测试,是为了审定某账户余额认定的适当性;③分析性测试,也称分析性复核,鉴证人员运用分析性测试可为证实会计报表数据有关关系是否合理提供证据。

(五) 土地增值税清算鉴证业务的程序选择

土地增值税清算鉴证的证据,按土地增值税清算申报表的填报数据来源,可以划分为会计核算证据和纳税调整证据等两类。

对于收集和评价会计核算证据,一般情况下,注册税务师在进行涉税鉴证时,不履行报表审计程序,不对会计报表发表审计意见,仅对会计数据逻辑关系和会计处理方法的合规性进行审核。

如果需要对会计核算证据进行延伸审计,应另行委托审计。另行委托的审计业务不适用本指南。

对于收集和评价纳税调整证据，可以省略内部控制的调查和初步评价这一步骤。由于土地增值税清算鉴证业务，鉴证人员对被鉴证单位的内部控制应持职业怀疑态度，一般情况下应省略内部控制的控制测试，而直接进入实质性测试。

（六）实质性测试的性质、时间和范围

1. 实质性测试的性质，是指将要执行的实质性测试程序的种类及其有效性。清算鉴证的实质性测试应以余额测试为主。

2. 实质性测试的时间。土地增值税清算鉴证中实质性测试的时间，是法定的，中介机构没有选择的余地，应按税法规定的清算时间办理清算鉴证。

如果当地税务机关要求在清算申请环节提交鉴证报告，由申报环节改为在申请环节出报告，是将报告的时间前置。这种情况下，应在清算申请提交之前完成。

3. 实质性测试的范围，是指将要执行的实质性测试所需的样本和证据的数量，实质是讲证据的范围。土地增值税清算鉴证的实质性测试，应收集、评价税法规定应提交的证据和鉴证中需要补充的证据。

（七）鉴证证据的收集

鉴证的实施阶段进行的实质性测试，鉴证人员需要运用鉴证分析方法获取土地增值税鉴证事项及有关数据是否合理的证据；运用抽样法和查询法、观察法、核对法、验算法等技术方法，直接审核土地增值税清算项目金额，获取土地增值税清算项目金额是否正确、真实和完整的证据等。

鉴证证据，是指鉴证人员对鉴证对象的实际情况作出判断、表明意见，并做出鉴证结论的依据。

鉴证证据，根据填报数据来源可以分为以下两类：

（1）会计核算证据，它是根据与土地增值税清算鉴证事项有关会计科目，取得的信息资料；

（2）纳税调整证据，根据税法规定，应进行纳税调整的土地增值税清算事项的有关信息资料。

（八）会计核算证据的收集与鉴证

收集会计核算证据有两种方式，一是鉴证人员根据下列资料，通过实施抄录、制表、验算等鉴证程序，所形成的属于工作底稿类的自制证据。二是鉴证人员对下列资料中，比较重要的文件资料、原始凭证等按程序取得的书面证据。

（1）与土地增值税清算鉴证事项有关的会计报表和其他会计资料；

（2）与土地增值税清算鉴证事项有关的文件、收付款收据、银行入账出账的票据单证。

注册税务师对会计核算证据执行鉴证业务时，仅对会计数据逻辑关系和会计处理方法的合规性进行审核，不履行注册会计师的报表鉴证程序。



（九）纳税调整证据的收集与鉴证

收集纳税调整证据，一是鉴证人员根据涉及视同销售收入及成本等交易事项的文件资料，通过实施抄录、制表、验算等鉴证程序，所形成的属于工作底稿类的自制证据。二是鉴证人员根据涉及视同销售收入及成本等交易事项的文件资料，按程序取得的书面证据。如合同、会计账证、结算单证、收据发票、会议记录、交易方案、交易记录等等书证资料。

对于纳税调整证据的分析评价，首先应根据有关证据，确认差异的事项，然后进行纳税调整。

第十条 出具鉴证报告的要求和法律责任

《清算准则》第九条，强调出具鉴证报告，应坚持依法执业、遵守职业道德和重证据的原则。明确规定出具鉴证报告，应符合“真实、合法”的标准，并应承担相应的法律责任。对于出具报告的要求和法律责任应从以下几方面把握：

- （1）不得出具虚假的鉴证报告，不制造虚假证明文件；
- （2）依据税收法规和《清算准则》的有关规定出具鉴证报告；
- （3）税务师事务所应承担的法律责任，包括刑事责任、民事责任和行政责任。

第十一条 鉴证报告的受理

《清算准则》第十条规定，税务师事务所按照本准则的规定出具的鉴证报告，税务机关应当受理。这项规定，强调依据《清算准则》出具的鉴证报告，是税务机关受理的前提条件。税务师事务所出具的鉴证报告不符合《清算准则》的要求，税务机关有权拒绝受理。

《清算准则》第十一条明确规定，税务师事务所执行土地增值税清算鉴证业务，应当遵守本准则。

《清算准则》第十条规定与第十一条规定相呼应，第十条是贯彻《清算准则》的保障措施，第十一条是贯彻《清算准则》的具体要求。

第二章 一般规定

第十二条 应取得的证据资料

《清算准则》第十二条，列举了委托单位提供资料的清单，这项规定是对注册税务师执行土地增值税清算鉴证业务，获取证据资料的具体要求。本指南在工作底稿部分，进一步细化了证据资料清单的内容，注册税务师在执业时可以作为参考。

第十三条 重要鉴证事项

《清算准则》第十三条，列举了执行土地增值税清算鉴证业务，应关注的六个重要事项。对于这部分内容，本指南在下面的土地增值税清算鉴证实务当中一并说明。

第十四条 会计核算数据不准确的处理方法

《清算准则》第十四条、第十五条，分别对不能准确核算成本费用支出和不能准确核算收入总额的两种情况，规定了执行土地增值税清算鉴证时的处理原则。其基本精

神是，不能准确核算收入的，按《清算准则》第三章的规定审核；不能准确核算成本费用支出的，按《清算准则》第四章的规定审核。

第十五条 终止鉴证

《清算准则》第十六条，列举了应当终止鉴证的六种情形，根据国税发〔2006〕187号文件和《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》的有关规定，前五种情形应由税务机关核定征收，第六种情形应由税务机关确定转让收入。无论是核定征收还是确定转让收入，都属于税务机关的行政行为。税务师事务所不能行使税务机关的征收管理权利。

第十六条 特殊委托

《清算准则》第十七条，规定了虽发生可以终止鉴证的情形，但是对于三类特殊委托主体的委托鉴证事项，税务师事务所可以接受委托。三类委托主体是：

- (1) 司法机关、税务机关或者其他国家机关；
- (2) 依法组成的清算组织；
- (3) 法律、行政法规规定的其他组织和个人。

第三章 征税范围和清算申请的审核

根据《清算准则》第五条关于承接条件的规定和第十三条关于重要鉴证事项的规定，注册税务师执行土地增值税清算鉴证业务，应关注征税范围、清算单位、清算条件和清算申请等有关事项。

第十七条 应税主体的认定条件

房地产开发业务土地增值税纳税主体的认定条件，一是形式条件，是指土地使用权出让协议、付款结算单证、收款收据发票等书面形式证据；二是实质条件，是指受让人对土地使用权取得直接支配的物权。

第十八条 应税主体的鉴证证据

一、房地产常规开发业务的证据

所谓常规开发业务，是指房地产开发企业按照正常程序，从事房地产开发和经营的业务活动。

房地产开发一般经过立项阶段、前期开发阶段、工程建设阶段、营销阶段。房地产开发过程需要办理有关手续，并取得有关部门颁发的许可证照。

二、房地产非常规开发业务证据

所谓非常规开发业务，是指房地产开发企业未按照正常程序，从事房地产开发和经营的业务活动。

第十九条 应税行为的认定标准

应税行为的认定标准，一是发生转让行为，二是转让对象是国有土地使用权，三是取得转让增值收入。取得了征税行为的有关证据后，应当根据三个确认标准，就所鉴证的项目是否属于征税范围，做出分析评价。



第二十条 应税行为的鉴证证据

注册税务师对土地增值税应税范围的鉴证时，应取得有关转让行为发生、转让国有土地使用权和取得转让收入等文件资料作为证据，作出判断，发表鉴证意见。

第二十一条 清算单位的认定

一、清算单位的定义

对于土地增值税清算单位中，所称单位是指根据土地增值税清算工作的需要，按项目开发情况划分的，应作为单独鉴证对象的单项工程或单位工程。确定清算单位的目的，是合理确认计税单位，计税单位是纳税人计算增值额、确定增值率的单位，设定计税单位时要结合清算单位的实际情况统筹规划。

二、清算单位的认定方法

房地产开发企业在对开发的房地产进行财务会计核算时，是根据本企业的经营特点选择成本核算对象、成本项目和成本核算方法的。房地产开发企业在选择成本核算对象时，因其规模、种类、销售的形式及企业组织结构的不同而有所不同。有的以房地产的幢号为核算对象。为了方便征管及尽量减少企业核算的工作量，土地增值税的计税单位要与纳税人成本核算对象相一致。

清算单位的标准有多种，基于不同的目的，可以选择不同的清算单位。

三、常规开发业务清算单位的认定

对于一个属于常规开发业务的项目，在确认清算单位时，房地产开发项目的确认，应以有关部门颁发的许可证照为条件。凡应独立办理有关部门的许可证照的房地产开发项目，才是一个法定意义上的独立开发项目。土地增值税清算单位，应以法定意义上的独立开发项目作为划分对象。根据实际开发情况，分别以单项开发项目、单位工程或单项工程为清算单位。

四、非常规开发业务清算单位的认定

对于一个属于非常规开发业务的项目，在确认清算单位时，应坚持“实质重于形式”的原则。非常规开发业务的项目，是没有按程序取得有关部门颁发的许可证照。

五、普通标准住宅核算情况的认定

对纳税人建造普通标准住宅出售，在清算土地增值税时，应将享受免征土地增值税照顾的项目与其他征税项目分开进行清算。

在土地增值税清算鉴证时，对普通标准住宅项目，应根据纳税人的核算情况确认是否可以享受免征土地增值税。

第二十二条 清算单位的鉴证证据

注册税务师在执行认定清算单位的鉴证时，应取得有关商品房建设情况等文件资料作为证据，作出判断，发表鉴证意见。

第二十三条 清算条件的认定

一、注册税务师判断一个项目是否具备税法规定的清算条件，应关注以下三个方

面内容：

- (一) 项目施工进度和项目的清算单位类型；
- (二) 评价哪些清算单位已经符合清算条件，哪些清算单位不符合清算条件；
- (三) 按照税务机关有关土地增值税清算申请的要求，对符合清算条件的清算单位，分别做出说明，并填写有关土地增值税清算申请文书。

二、注册税务师对项目清算条件进行鉴证，应执行下列程序：

- (一) 审核清算项目资料是否齐全；
- (二) 审核清算项目是否与初始项目登记表一致；
- (三) 整体项目用途与面积分布情况的全面审核；
- (四) 销售比例计算结果鉴证。

第二十四条 清算条件的鉴证证据

注册税务师在执行认定清算条件的鉴证时，应取得有关商品房建设情况以及销售情况等文件资料作为证据，作出判断，发表鉴证意见。

第二十五条 清算申请期限

注册税务师对项目清算申请期限进行鉴证，应执行下列程序：

- (1) 查证符合应清算条件的委托单位是否按税法规定办理清算手续；
- (2) 查证符合要求清算条件的委托单位是否按税法规定办理清算手续。

第二十六条 执行清算鉴证业务的时间条件

一、鉴证报告的出具环节

注册税务师执行鉴证业务，出具《鉴证报告》，是作为发出《土地增值税清算受理通知书》的前置程序，还是作为后置程序，应根据当地税务机关的具体要求，选择出具报告是在清算申请环节还是税款申报环节，及执行业务的时间。

二、清算后再转让房地产的申报情况审核

对土地增值税清算时未转让的房地产，清算后销售或有偿转让的，注册税务师应注意审核纳税人是否按规定办理土地增值税的纳税申报手续。

第四章 清算项目收入的审核

第二十七条 《清算准则》“第三章清算项目收入的审核”的内容

《清算准则》“第三章清算项目收入的审核”的内容，由第十八条至第二十六条等九条组成。

第十八条，具体规定了审核清算项目收入的基本程序和方法。

第十九条，根据土地增值税暂行条例和实施细则的有关规定，明确了清算项目收入的定义。

第二十条，对应税收入的确认提出了原则性要求。

第二十一条，根据土地增值税暂行条例实施细则和财税字〔1995〕48号文件的有关规定，重申了土地增值税的计算单位为人民币及外币收入的换算方法。



第二十二条,根据财税字[1995]61号文件和国税发[1996]48号文件的有关规定,要求对接受特殊委托执行鉴证业务,按评估价确定房地产转让收入时,应当获取具有法定资质的专业评估机构确认的同类房地产评估价格。

第二十三条,根据国税发[2006]187号文件的有关规定,重申了视同销售收入的确定方法和程序。

第二十四条,对收入实现时间的确定提出了原则性要求。

第二十五条,依据财税字[1995]48号文件中“六、关于地方政府要求房地产开发企业代收的费用如何计征土地增值税的问题”的规定,重申了代收费用如何确认转让收入的方法。

第二十六条,明确了收入事项鉴证的十项内容。

注册税务师执行清算项目收入的审核时,应执行《清算准则》“第三章清算项目收入的审核”第十八条至第二十六条等九条的规定,并应关注本指南第二十八条至第三十一条规定的程序事项。

第二十八条 转让收入的鉴证

注册税务师对转让收入进行鉴证时,应区分交易情况分别进行鉴证。

一、按交易价格确认的房地产转让收入

按交易价格确认的房地产转让收入,是企业主营业务收入账户所反映的房地产转让收入。对这一类收入的鉴证证据,属于从会计资料中取得的会计核算证据。对会计核算证据的鉴证,仅对会计数据逻辑关系和会计处理方法的合规性进行审核。

二、按评估价格确认的房地产转让收入

按评估价格确认房地产转让收入的鉴证证据,属于中介机构出具的证明文件,表现形式是房地产价格评估报告。

三、转让收入的鉴证证据

注册税务师在执行转让收入的鉴证时,应取得有关销售情况、发票开具情况、完税情况、银行存款明细情况等文件资料作为证据,作出判断,发表鉴证意见。

四、清算后再转让房地产的收入审核

对清算后再转让的房地产收入,应区分交易价格确认收入或评估价格确认收入,分别按本条一款或二款的有关规定进行审核。

五、清算收入的确认时间

房地产开发企业土地增值税清算时,应以具备了应清算条件的时间或税务机关要求清算的时间,作为房地产转让收入的确认时间。

注册税务师执行土地增值税清算鉴证业务时,应注意土地增值税清算的税款所属期间,包括土地增值税所涉及的全部有关清算年度;还应注意与流转税和企业所得税汇算清缴等税款的区别。



第二十九条 视同销售收入的鉴证

注册税务师对视同销售收入进行鉴证，应执行下列程序：

- (1) 确认视同销售的六项交易是否发生；
- (2) 已发生的视同销售交易是否按税法规定计价。

第三十条 收入总额的计算

注册税务师对收入总额计算结果进行鉴证时，应关注以下事项：

- (1) 转让价格的认定；
- (2) 销售合同的审核；
- (3) 相关经济利益的审核；
- (4) 代收费用的审核。

第三十一条 申报表收入事项的填报数据验算

注册税务师对申报表收入事项进行鉴证时，应关注以下事项：

- (1) 纳税申报表收入项目的金额验算；
- (2) 对转让收入，按转让方式分别验算项目金额。

第五章 扣除项目的审核

第三十二条 《清算准则》“第四章 扣除项目的审核”的内容

《清算准则》“第四章扣除项目的审核”的内容，由第二十七条至第三十九条等 13 条组成。即第二十七条，依据土地增值税暂行条例实施细则，列举了扣除项目的五个具体事项；第二十八条，具体规定了审核扣除项目的基本程序和方法；第二十九条，规定了对各项扣除项目分摊或分配的顺序和标准等计量方法和程序，进行鉴证的具体要求；第三十条，规定了对取得土地使用权支付金额的审核方法；第三十一条，规定了土地征用及拆迁补偿费的审核方法；第三十二条，规定了前期工程费的审核方法；第三十三条，规定了建筑安装工程费的审核方法；第三十四条，规定了基础设施费和公共配套设施费的审核方法；第三十五条，规定了开发间接费用的审核方法；第三十六条，规定了房地产开发费用的审核方法；第三十七条，规定了与转让房地产有关的税金的审核方法；第三十八条，规定了国家规定的加计扣除项目的审核方法；第三十九条，规定了成片受让土地后分期分批开发扣除项目分摊的审核方法。

注册税务师执行扣除项目的鉴证时，应执行《清算准则》第四章中第二十七条至第三十九条等 13 条的规定，并应关注本指南第三十二条至第三十六条规定的程序事项。

第三十三条 扣除项目的认定

一、取得土地使用权所支付金额

查看出让合同、土地收据和契税完税票三者之间在土地面积上是否一致。如发票金额与银行支付记录不一致，应责令纳税人提供国土部门的证明。如果一次取得土地，分期开发，还要根据本期开发的建筑面积占总的建筑面积的比例计算本期开发项目的

“取得土地使用权所支付的金额”。

在计算土地增值税时，需要对扣除项目金额按一定的标准进行计算或分摊。分摊方法有如下三种：

- (1) 按转让土地使用权面积占可转让土地总面积的比例计算分摊；
- (2) 按照转让的建筑面积占总建筑面积的比例来计算分摊；
- (3) 按税务机关确认的其他方式计算分摊。

二、房地产开发成本

(一) 要关注“开发间接费用”以及“管理费用”科目，防止应计入管理费用的成本计入开发间接费用科目。

(二) 对于纳税人预提的开发成本，“公共配套设施费”等，在项目结算后，要关注成本部分结转的科目是否正确，是否有成本多提的情况存在。

(三) 对于滚动开发的房地产企业在开发过程中，还应分项目进行核算，出具分项目的决算报告。

(四) 根据收款方的性质、支付款项的内容，判断抵扣凭证的合法性、有效性。

三、据实扣除与核定扣除

对开发成本中的各项明细项目的核算情况进行鉴证，应分析评价按照土地增值税有关规定划分核算情况的合法性，重点鉴证前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、开发间接费用等四项费用。

四、房地产开发费用

对于房地产开发费用的鉴证，重点是财务费用，应区分据实扣除和按率计算扣除两种情况进行鉴证。对于据实扣除的，要鉴证利息支出按清算项目计算分摊情况，并要求纳税人提供金融机构贷款证据；对于按率计算扣除的，要关注计算基数，只包括取得土地使用权所支付金额和房地产开发成本，不包括开发费用。

发现已计入扣除项目的但不允许扣除的借款费用，应进行纳税调整。

五、与转让房地产有关的税金及地方性费用或基金

对与转让房地产有关的税金的鉴证，应关注以下问题：

(1) 准予扣除的税金是指在转让房地产时缴纳的营业税、城市维护建设税、教育费附加；

(2) 缴纳的印花税列入管理费用，不属于土地增值税扣除项目；

(3) 对于地方政府规定的，在销售环节缴纳的费用或基金，应允许记入土地成本。

六、加计扣除

对从事房地产开发的纳税人，可以取得土地使用权所支付的金额，与房地产开发成本计算的金额之和，按税务机关规定的加计扣除标准计算扣除。

七、本次允许扣除项目金额的计算方法

计算本次允许扣除项目金额，可以采用上述的可售面积百分比法，也可以采用单



位成本法。具体公式如下：

(一) 可售面积百分比法

本次允许扣除项目金额=允许扣除项目总金额×(已售建筑面积/可售总建筑面积)

(二) 单位成本法

本次允许扣除项目金额=已售建筑面积×(允许扣除项目总金额/可售总建筑面积)

八、清算后再转让房地产的扣除项目审核

对土地增值税清算时未转让的房地产，清算后销售或有偿转让的扣除项目金额，注册税务师审核时，应注意下列事项：

(一) 清算后与清算前的有关开发成本总额未发生重大变化的，或所发生变化的金额可以作为期间费用处理的，扣除项目金额按清算时的单位建筑面积成本费用乘以销售或转让面积计算。

单位建筑面积成本费用=清算时的扣除项目总金额÷清算的总建筑面积。

(二) 清算后与清算前的有关成本总额发生了较大变化，影响单位建筑面积成本费用变动的，应考虑重新启动清算程序，变更原清算结果。

九、扣除项目分配分摊的顺序和标准的审核方法

审核各项扣除项目分配或分摊的顺序和标准是否符合下列规定，并确认扣除项目的具体金额：

(一) 扣除项目能够直接认定的，审核并确认取得土地使用权所支付的金额或开发成本，是否已经剔除未取得合法有效凭证的支付金额。

(二) 扣除项目不能够直接认定的，审核当期扣除项目分配标准和口径是否一致，是否按照下列顺序合理分摊：

1. 将“取得土地使用权所支付的金额、土地征用及拆迁补偿费”按照实际占用土地面积占土地总面积的比例，在可售与不可售的房地产之间进行分配。

2. 将“前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共配套设施费、开发间接费用、房地产开发费用、与转让房地产有关的税金、国家规定的其他扣除项目”，按照建筑面积占总建筑面积的比例，在可售与不可售的房地产之间进行分配。

3. 属于全体业主共有或者无偿移交给政府、公共事业单位用于非营利性社会公共事业的公共配套设施费，一般按照可售面积分摊各期、各项目应负担的成本。

(三) 审核并确认房地产开发土地面积、建筑面积和可售面积，是否与权属证、房产证、预售证、房屋测绘所测量数据、销售记录、销售合同、有关主管部门的文件等载明的面积数据相一致，并确定各项扣除项目分摊所使用的分配标准。

如果上述性质相同的三类面积所获取的各项证据发生冲突、不能相互印证时，税务师事务所应当追加审核程序，并按照外部证据比内部证据更可靠的原则，确认适当的面积。



(四) 审核并确认扣除项目的具体金额时,应当考虑总成本、单位成本、可售面积、累计已售面积、累计已售分摊成本、未售分摊成本(存货)等因素。

第三十四条 视同销售的扣除项目

对视同销售的扣除项目进行鉴证时,执行纳税调整证据的鉴证程序。在执行鉴证业务时,应按照下列公式,计算确认视同销售成本。

视同销售商品房所对应的扣除金额=视同销售商品房的面积×单位扣除标准

第三十五条 特殊交易事项扣除项目的认定

注册税务师对特殊交易事项扣除项目进行鉴证,应依据土地增值税鉴证的评价标准,对下列扣除项目的合法性进行判断评价。

- 一、取得土地使用权后直接转让的扣除项目;
- 二、取得房地产产权后直接转让的扣除项目;
- 三、仅进行土地开发不进行房屋建造的扣除项目;
- 四、成片受让、分期分批开发转让的扣除项目计算方法;
- 五、综合开发项目增值额确定方法;
- 六、未清税面积的分摊;
- 七、土地取得情况对“四项成本”评价的影响。

第三十六条 扣除项目的鉴证证据

注册税务师在执行扣除项目的鉴证时,应取得有关开发竣工情况、销售情况、扣除项目情况、发票取得情况、完税情况、借款情况等文件资料作为证据,作出判断,发表鉴证意见。

第六章 应纳税额的审核

第三十七条 《清算准则》“第五章 应纳税额的审核”的内容

《清算准则》第五章是由第四十条组成的,具体规定了应纳税额计算的程序和方法。要求“税务师事务所应按照税法规定审核清算项目的收入总额、扣除项目的金额,并确认其增值额及适用税率,正确计算应缴税款。”

注册税务师执行应纳税额的审核时,应执行《清算准则》第五章中第四十条的规定,并应关注本指南第三十八条至第四十二条规定的程序事项。

第三十八条 税款验证

一、税额验算

对于土地增值税税额计算情况的评价,基本方法是对计算过程的审核和税额的计算审验。一是增值额的计算,二是增值率的计算,三是税额的计算。

二、不征税项目和免征项目的确认

在税款计算与缴纳当中,划分不征税项目和免征项目,是为了避免把不征税或免税项目作为征税项目对待,还要避免把已停止免征的项目,继续按免税项目对待。



第三十九条 普通标准住宅税收征免鉴证

注册税务师对普通住宅征免进行鉴证，应依据土地增值税鉴证的评价标准，对下列事项的合法性进行判断评价。

- 一、免税额的验算；
- 二、普通标准住宅核算验证。

第四十条 应补或应退税款

注册税务师对土地增值税应补或应退税款事项进行鉴证，应执行下列程序：

- 一、核对已缴税款；
- 二、验算应补或应退税额。

第四十一条 应纳税额的鉴证证据

注册税务师执行应纳税额的清算鉴证时，应取得以下证据：

- 一、土地增值税纳税申报表（一）；
- 二、记录税款计算过程的有关资料；
- 三、已缴税款的缴款书复印件；
- 四、应交土地增值税明细账复印件。

第四十二条 多个清算单位的申报鉴证

被鉴证单位开发项目包含多个清算单位的，注册税务师执行清算鉴证业务时，应查实清算申报是否符合下列要求：

一、多个清算单位分别申报

纳税人如果在规定的申报期内转让两个或两个以上计税单位的房地产，对每个计税单位应分别填写一份申报表。

二、普通标准住宅与其他项目分别申报

纳税人如果既从事普通标准住宅开发又进行其他房地产开发的，应分别填写纳税申报表（一）。

第七章 鉴证报告的出具

第四十三条 《清算准则》“第六章 鉴证报告的出具”的内容

《清算准则》第六章的内容是由第四十一条至四十七条组成的。即第四十一条，规定了鉴证报告的定义；第四十二条，规定了鉴证报告的基本内容；第四十三条，规定了出具鉴证报告的要求并明确规定了四种报告类型；第四十四条，规定了出具无保留意见鉴证报告的条件；第四十五条，规定了出具保留意见鉴证报告的条件；第四十六条，规定了出具无法表明意见鉴证报告的条件；第四十七条，规定了出具否定意见鉴证报告的条件。

注册税务师出具鉴证报告时，应执行《清算准则》第六章中第四十一条至四十七条等7条的规定，并应关注本指南第四十四条至第四十六条规定的程序事项。



第四十四条 清算鉴证报告

注册税务师执行土地增值税清算鉴证业务，应根据《清算准则》规定的基本内容，及报告分类适用情况，出具鉴证报告。

本指南重点说明，鉴证报告的审核过程及实施情况应当披露的内容。

一、简要评述与土地增值税清算有关的内部控制及其有效性，应区别以下情况分别进行处理。

（一）不准备信赖被鉴证单位的内部控制制度，可以采用以下文字表述：

我们在鉴证过程中发现，被鉴证单位的内部控制制度，由于××原因，我们不准备信赖并不实施控制测试。

不准备信赖的原因很多，如：内部控制制度建设不完善或不存在，虽有制度但不能有效执行，一个鉴证年度内制度不能得到一贯的有效执行等等。

（二）准备部分信赖被鉴证单位的内部控制制度，可以采用以下文字表述：

我们在鉴证过程中发现，被鉴证单位的内部控制制度，由于××原因，我们准备部分信赖。对于不准备信赖的内部控制制度，不实施控制测试；对于准备信赖的下列内部控制制度，经实施控制测试，未发现不能有效贯彻的证据。

.....

（三）准备合理充分信赖被鉴证单位的内部控制制度，可以采用以下文字表述：

我们在鉴证过程中，经实施控制测试，未发现不能有效贯彻执行内部控制制度的证据，准备合理充分信赖被鉴证单位的内部控制制度。准备合理充分信赖被鉴证单位的内部控制制度包括以下内容：

.....

二、简要评述与土地增值税清算有关的各项内部证据和外部证据的相关性、真实性、合法性和可靠性：

（一）评价证据的相关性、真实性、合法性，应关注所取得的证据，能够证明收入事项、扣除项目与清算项目之间存在因果关系，能够证明被鉴证事项客观存在，能够证明证据的形式和取得方法合法。

（二）评价证据的可靠性，应根据证据来源、性质和获取证据环境等因素进行判断。注册税务师在评价证据的可靠性时，应依据本指南第九条的五中（三）的规定，发表鉴证意见。

三、简要陈述对委托单位提供的会计资料及纳税资料等进行审核、验证、计算和进行职业推断，应根据出具四种鉴证报告的具体条件要求，分别根据《清算准则》第四十四条、第四十五条、第四十六条和第四十七条的规定，发表评价意见。可以采用以下文字表述：

由于存在以下情形，税务师事务所决定，出具××（无保留、保留、无法表明、

否定) 意见的鉴证报告。

.....

第四十五条 《鉴证报告》的数据口径与逻辑关系

《土地增值税清算鉴证报告》范本, 共分三个方面内容, 一是清算项目鉴证的主报告, 主要是清算项目有关鉴证情况的全面介绍; 二是清算项目鉴证后各数据的相关汇总表; 三是各数据鉴证过程的相关的附件。其中: 《土地增值税纳税鉴证表》中各数据填写全部依据后面有关鉴证后相应附表确定的数据。

一、《土地增值税纳税鉴证表》

(一) “取得转让房地产收入” 栏, 是指依照《房地产转让收入鉴证表》中所列的各项明细收入, 经鉴证后确定的收入总金额。

本栏目设置与表内逻辑关系: “转让房地产收入总额” 栏 = 转让土地收入 + 转让地上建筑物及其附着物收入栏数额。

本栏目设置与附列表对应关系: 与《房地产转让收入鉴证表》中“确定收入数”的合计数据相同。

(二) “扣除项目金额合计” 栏, 是指依据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及《细则》规定, 在鉴证后所确定增值额时允许扣除的开发成本项目的总金额。

本栏目设置与表内逻辑关系: “扣除项目总金额” 栏 = 取得土地使用权所支付的金额 + 房地产开发成本 + 房地产开发费用 + 与转让房地产有关的税金 + 从事房地产开发的纳税人加计 20% 扣除数的合计数据填写。

本表栏目设置与附列资料表对应关系: 与《扣除项目汇总表》中“本次扣除金额”的合计数相同。其中:

1. “取得土地使用权所支付的金额” 栏, 与《扣除项目汇总表》中“取得土地使用权所支付的金额” 项目中“本次扣除金额” 的数值相同。该数值来源于《取得土地使用权所支付的金额鉴证表》中“本次扣除金额” 的合计数。

2. “房地产开发成本” 栏设置与表内逻辑关系: “房地产开发成本” 栏 = 土地征用及拆迁补偿费 + 前期工程费 + 建筑安装工程费 + 基础设施费 + 公共配套设施费 + 开发间接费用的之和填写。

本表栏目设置与附列资料表对应关系: 与《扣除项目汇总表》中“房地产开发成本” 项目中“本次扣除金额” 的数值相同。

3. 土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共配套设施费、开发间接费用各栏, 与《扣除项目汇总表》中相应项目中“本次扣除金额” 的数值相同。该数值分别来源于《土地征用及拆迁补偿费鉴证表》、《前期工程费鉴证表》、《建筑安装工程费鉴证表》、《基础设施费鉴证表》、《开发间接费用鉴证表》, 各相应表中“本次扣除金额” 的合计数及《公共配套设施费鉴证表》, “本次分配扣除金额”

的合计数。

二、根据以上《土地增值税纳税鉴证表》与各表之间的逻辑关系及与附件有关系的口径应一致的原则，对其他以下项目栏审核的方法依此类推。在此明确“财政部规定的其他扣除项目金额”栏，目前，国家没有出台关于允许其他扣除项目金额的有关政策规定，因此，此栏是无须填写的。

三、对审计报告各表中的“有效凭证金额”栏，是指企业财务实际发生的数据，应如实填写。对于“本次扣除金额”是指在清税时允许扣除的项目金额。对于“本次未扣除金额”栏，是指销售商品房面积未达到100%或按政策规定不允许扣除的项目金额。应注意两点：

（一）已销售面积与总开发建筑面积进行对比，未销售面积是否属于公建面积允许分摊；

（二）对除公建面积允许分摊成本外，对于其他不允许扣除的留用面积，包括自用面积，销售面积达85%以外的面积等等。

第四十六条 清算鉴证工作记录和工作底稿的编制要求

一、清算鉴证工作记录

（一）注册税务师应当记录与土地增值税清算有关的重大事项，作为证据支持鉴证报告，并证明鉴证人员已按照《土地增值税清算鉴证业务准则》执行业务。

（二）对需要运用职业判断的所有重大事项，注册税务师应当记录推理过程和相关结论。如果对某些事项难以进行判断，注册税务师还应当记录得出结论时已知悉的有关事实，主要包括法律事件和法律行为。

与土地增值税清算有关的法律事件，是指有关土地增值税清算税收法规的变化调整，所引起的土地增值税清算情况变化的客观事实；与土地增值税清算有关的法律行为，是指以纳税人意志为转移的，能够引起土地增值税清算法定后果的事实，如纳税人没有按规定程序进行土地增值税清算申报，又如纳税人选择的确认方法不当等都属于纳税人法律行为。

（三）注册税务师应将鉴证过程中，所考虑的全部重大事项在工作底稿中进行记录。

二、清算鉴证工作底稿的编制要求

清算鉴证工作底稿是鉴证人员在鉴证过程中形成的鉴证工作记录和获取的资料。在鉴证工作中，鉴证人员必须编制鉴证工作底稿。鉴证工作底稿应如实反映鉴证计划的制定及其实施的情况，包括鉴证人员在鉴证过程中收集的各种书面证据，所采用的方法和程序等鉴证业务内容，以及鉴证人员的专业判断。从一定意义上讲，鉴证证据收集过程也是鉴证工作底稿的编制过程。在鉴证过程中，鉴证人员应将收集到的鉴证证据进行整理、分析、鉴定和综合，将鉴证证据的种类、来源、数量、日期，以及所



说明的问题或事实等记录下来，作为形成鉴证结论，撰写鉴证报告的依据。

三、复核清算鉴证工作底稿的编制要求

编制完成的清算鉴证工作底稿必须进行复核。为防止由于业务助理人员的经验不足或其他人员的疏忽和遗漏而造成较高的鉴证风险，避免给鉴证人员及其所在的事务所带来不利的影响和损失，税务师事务所应当建立逐级检查和复核制度，对鉴证工作底稿进行必要的检查和复核。特别是在签发鉴证报告前，应当对鉴证工作底稿进行最终的复核。

复核工作底稿，应充分注意会计制度与税收制度，在土地增值税清算确认计量上的差异事项，做好纳税调整。

四、对清算项目内容情况的终审要求

终审人员在收到纳税人提交的申请材料和《鉴证报告》后，应从以下几方面进行审核：

（一）应从客观上了解清算项目的基本情况，对清算内容及结果进行分析，简单测算，初步掌握清算项目每平方米售价、取得土地使用权所支付的金额、开发成本和建安成本扣除、清算项目利润率等情况；

（二）通过测算可以分析与同地段、同类商品房售价是否有较大差别，每平方米建安成本的扣除额，是否明显高于政策有关部门公布的分类房产每平方米工程造价金额；

（三）对相差较多的可暂列为有疑点项目，需要进行核查原因。

五、编写鉴证说明的基本内容

注册税务师在出具鉴证报告时，应注意说明以下事项：

（一）纳税主体及项目开发的基本情况；

（二）清算单位和清算条件的鉴证说明；

（三）转让房地产取得收入说明，应从货币收入、实物收入、其他收入等三个方面进行说明；

（四）扣除项目有关情况说明，应依据土地增值税政策规定，对成本所涉及的项目加以详细说明；

（五）纳税情况详细计算过程；

（六）其他审核事项说明。

第八章 附则

第四十七条 本指南由中国注册税务师协会负责解释。

第四十八条 注册税务师对土地增值税清算事项进行鉴证，适用本指南。

第四十九条 根据国家税务总局《关于印发〈土地增值税清算鉴证业务准则〉的通知》国税发〔2007〕132号文件规定，《土地增值税清算鉴证业务准则》于2008年1月1日起施行。本指南应于2008年1月1日起施行。



附件：

1. 鉴证说明的编写要求；
2. 工作底稿；
3. 《土地增值税清算鉴证业务准则》。

附件 1：鉴证说明的编写要求

一、纳税主体

（一）房地产常规开发业务的鉴证说明

从以下三个方面介绍“五证”取得情况：

1. 说明“五证”是否全部取得；
2. 未取得的原因；
3. 《销售许可证》的取得是否超过三年。

（二）房地产非常规开发业务的鉴证说明

1. 简要说明项目取得及开发情况；
2. 未能按程序取得“五证”的原因；
3. 从归属和利用两个方面，说明是否取得了所开发项目的物权。

二、经营行为

（一）说明转让行为已经发生

1. 对转让证据进行介绍或描述；
2. 介绍转让交易过程，并说明属于二级市场的转让行为；
3. 介绍权属变更情况。

（二）说明转让的是国有土地使用权

1. 被转让土地的权属取得情况；
2. 说明已按法定程序取得《国有土地使用证》；
3. 摘录交易合同的有关内容，介绍有关交易资料，说明交易已经完成。

（三）说明取得转让增值收入

1. 摘录确认转让价格的合同条款；
2. 转让价款结算情况；
3. 转让发票和收款单据等证据说明；
4. 对未发生增值收入的项目，应取得相关证据，并对其合理性、合法性进行论证说明。

三、清算单位

（一）常规开发业务清算单位的鉴证说明

1. 说明按“五证”确认的开发项目构成情况；
2. 每个开发项目，按单项开发项目、单位工程或单项工程划分清算单位的情况；
3. 说明开发项目自定名称与“五证”登记名称的核实情况，说明是否一致；
4. 对于有多个开发项目的纳税人，以开发项目作为一级分类标准，以各清算单位



作为二级分类标准，编制纳税人清算单位明细表。

(二) 非常规开发业务清算单位的鉴证说明

1. 说明按实际取得项目情况，确认开发项目构成情况；
2. 每个开发项目，按单项开发项目、单位工程或单项工程划分清算单位的情况；
3. 对于有多个开发项目的纳税人，以开发项目作为一级分类标准，以各清算单位作为二级分类标准，编制纳税人清算单位明细表。

(三) 普通标准住宅的鉴证说明

1. 《商品住房建筑面积情况明细表》的填报情况；
2. 税务机关对普通标准住宅的确认情况；
3. 对普通标准住宅的会计核算情况；
4. 普通标准住宅的增值率是否超过了 20%。

四、清算条件和清算申请

(一) 纳税人应进行土地增值税清算的鉴证说明

1. 房地产开发项目全部竣工、完成销售的说明：

- (1) 描述介绍有关证据；
- (2) 说明项目全部竣工、完成销售。

2. 整体转让未竣工决算房地产开发项目的：

- (1) 描述介绍有关证据；
- (2) 说明未竣工决算项目的整体转让情况。

3. 直接转让土地使用权的：

- (1) 描述介绍有关证据；
- (2) 说明土地使用权已经直接转让。

(二) 税务机关要求进行土地增值税清算的鉴证说明

1. 说明税务机关向纳税人发送，纳税人并收到《土地增值税清算通知书》；
2. 说明税务机关要求进行土地增值税清算的原因，并说明是否符合文件规定。

五、收入总额

(一) 按交易价格确认的房地产转让收入鉴证说明

1. 主营业务收入鉴证说明

根据会计资料直接填报的主营业务收入的审核说明：

- (1) 说明账面发生的主营业务收入情况，抄录有关会计科目的累计发生额，并审核逻辑关系；

- (2) 说明主营业务收入的确认和计量方法；
- (3) 说明每平方米售价与政府公布的每平方米造价对比情况；
- (4) 记录主营业务收入的会计处理中，存在的差错；
- (5) 说明收入事项的会计差错是否进行了全额纳税调整；



(6) 说明销售截止是否正确,记录提前确认收入或滞后确认收入的不正常会计业务,并说明纳税调整情况;

(7) 说明应收账款科目中,有无未经认可的大额销售。若有,应做记录,并进行纳税调整。

2. 主营业务收入额计算说明

(1) 根据账面金额和纳税调整金额,计算销售货币金额;

(2) 根据账面金额和纳税调整金额,计算换取非货币性资产作价金额;

(3) 根据账面金额和纳税调整金额,计算取得其他收益金额;

(4) 取得实物收入的,应说明评估价确认情况。

3. 证据来源科目

主营业务收入的证据属于会计核算证据,鉴证程序为逻辑关系审验和收入账务处理方法评价。土地增值税清算鉴证业务,不执行注册会计师鉴证准则规定的有关收入的鉴证程序。

证据来源科目为“主营业务收入”、“应收账款”、“预收账款”和纳税人用于核算销售款项的其他科目。

(二) 按评估价格确认的房地产转让收入鉴证说明

1. 说明按评估价格确认房地产转让收入的原因;

2. 描述或摘录评估报告对转让价格的评估情况;

3. 介绍税务机关对评估报告的采用情况,对有关证据进行描述。

(三) 房地产交易的视同销售收入鉴证说明

1. 对存货科目中成品房,审核中发现的视同销售收入项目说明;

2. 对发现的用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、实物抵债、换取其他单位和个人的非货币性资产等六项视同销售交易行为,应分类说明,并分类确认视同销售金额。

3. 证据来源科目。视同销售收入的鉴证证据属于纳税调整证据,对于这类证据,应从交易性质认定和交易金额计算等两个方面进行鉴证,所涉及的证据来源科目包括:开发产品和长期投资科目,涉及抵债的应付款项账户,记入非货币性交易的有关账户。

(四) 申报表的填报数据计算说明

1. 土地增值税纳税申报表(一)收入项目的金额计算

(1) 清算项目所包含的清算单位的组成情况;

(2) 执行国家税务总局国税发[1995]90号文件规定的地区,纳税人按清算单位分别计算货币收入、实物收入、其他收入;

(3) 执行省市、自治区自定《土地增值税纳税申报表(一)》的地区,根据当地报表收入分类情况,按清算单位分别计算填报。如北京是按照“转让土地收入”、“转让



地上建筑物及其附着物收入”计算填报。

2. 对房地产转让收入,按转让方式分别计算下列项目金额

- (1) 销售货币金额;
- (2) 换取非货币性资产作价金额;
- (3) 分配股东作价金额;
- (4) 分配投资人作价金额;
- (5) 用于职工福利作价金额;
- (6) 用于职工奖励作价金额;
- (7) 对外投资金额;
- (8) 抵偿债务金额;
- (9) 取得其他收益金额。

六、扣除项目

(一) 按清算单位分项说明

按照申报表的要求,有多项清算单位的,应按清算单位分别填制纳税申报表,分项办理纳税申报手续。无论是在确认收入还是在确认扣除项目的时候,应按清算单位分别确认。

(二) 扣除项目金额的情况介绍

1. 取得土地使用权支付金额;
2. 总开发成本、费用的确认计量情况;
3. 允许分摊扣除的配套设施;
4. 清税面积与未销售面积成本的配比;
5. 未扣除金额;
6. 扣除项目计算分摊配比说明;
7. 出售普通标准住宅竣工面积情况;
8. 分摊配套设施的具体用途面积。

(三) 证据来源科目

成本和费用的证据属于会计核算证据,鉴证程序为逻辑关系审验和收入账务处理方法评价。土地增值税清算鉴证业务,不执行《注册会计师鉴证准则》规定的有关成本费用的鉴证程序。

证据来源科目为“开发成本”、“开发间接费用”、“开发产品”、“主营业务成本”、“主营业务税金及附加”、“财务费用”等科目。

(四) 视同销售的扣除项目确认问题

土地增值税清算的视同销售扣除项目,与企业所得税的视同销售成本计算方法不同。企业所得税计算成本,是按照分步结转法进行计量的,因此,在确认视同销售后,就必须对应的确认视同销售成本。土地增值税扣除项目,是根据单位面积扣除金额确



定的，将作为视同销售商品房的面积，计入总销售面积，然后再根据单位扣除标准进行计算扣除金额，视同销售商品房所对应的扣除金额也包含在其中。

七、税款计算与缴纳

前面谈到了纳税申报，应按清算单位分别填制申报表。这里仅说明一般的鉴证方法和编写要求，不同的清算单位，在确认计量计税项目时是有差异的，但鉴证说明的编写方法是相同的。

- 1. 清算单位的申报地点说明：这部分内容，应说明本次清算所涉及的清算单位，根据项目所在地确认每个清算单位的申报地点，明确主管税务机关；
- 2. 每个清算单位税款计算过程说明；
- 3. 每个清算单位清算前已缴纳税款说明；
- 4. 每个清算单位退补税情况说明。

附件 2：工作底稿

索引

委托单位名称：

委托单位联系电话：

索引号	项目名称	页码	索引号	项目名称	页码
一、综合类			3. 4	收入总额鉴证说明表	
1. 1	鉴证工作计划		3. 5	扣除项目汇总表	
1. 2	三级复核工作底稿		3. 6	取得土地使用权所支付的金额鉴证表	
1. 3	重大问题请示报告		3. 7	土地征用及拆迁补偿费鉴证表	
1. 4	交换意见记录		3. 8	前期工程费鉴证表	
1. 5	客户提供资料清单		3. 9	建筑安装工程费鉴证表	
1. 6	企业基本情况表		3. 10	基础设施费鉴证表	
二、清算项目情况鉴证类			3. 11	开发间接费用鉴证表	
2. 1	常规开发项目“五证”鉴证表		3. 12	公共配套设施费鉴证表	
2. 2	非常规开发项目鉴证表		3. 13	利息支出鉴证表	
2. 3	转让行为鉴证表		3. 14	与转让房地产有关的税金鉴证表	
2. 4	常规开发业务清算单位鉴证表		3. 15	扣除项目鉴证说明表	
2. 5	非常规开发业务清算单位鉴证表		3. 16	数据来源有关科目鉴证说明表	
2. 6	普通标准住宅鉴证表		3. 17	凭证抽查表	
2. 7	清算条件鉴证表		四、申报鉴证类		
三、收入总额和扣除项目鉴证类			4. 1	土地增值税纳税鉴证表	
3. 1	房地产转让收入鉴证表		4. 2	土地增值税项目登记表	
3. 2	视同销售收入鉴证表		4. 3	土地增值税缴款情况汇总表	
3. 3	房地产转让收入鉴证表（北京市）		4. 4	申报鉴证说明表	

注：（附）表示此表已作为土地增值税报告的附件。

一、综合类

1.1 鉴证工作计划

索引号：1-1 页次

委托单位名称				
会计期间		编制人		日期
一、鉴证项目				
二、鉴证目标				
三、计划工作时间				
约定工作日开始日 年 月 日				
外勤工作日自 年 月 日至 年 月 日 共计 日 人次				
编写报告自 年 月 日至 年 月 日				
鉴证截止日期 年 月 日				
四、鉴证小组组成及人员分工：				
姓名	职务或名称	分工	备注	

所领导意见：



1.2 三级复核工作底稿

索引号：1-2 页次

委托单位名称：				编制人	
纳税所属年度：				日期	
复核人	复核要点	复核与否	复核意见	处理情况	
项目负责人	1. 预定审计程序完成是否适当； 2. 审计证据是否充分、适当； 3. 审计工作底稿的记录、审计标识是否清晰； 4. 审计工作底稿的记录、审计标识是否清晰； 5. 审计工作底稿的勾稽关系是否清晰； 6. 审计工作底稿的归类整理是否适当； 7. 审计结论是否明确。				
部门经理意见	1. 重要审计程序的制定执行是否已经实现审计目标； 2. 审计项目的审计证据是否充分、适当； 3. 各审计项目之间的衔接是否充分合理，是否存在重要漏审项目； 4. 项目负责人对业务经理人员的监督、指导是否恰当； 5. 所有调整项目或未予调整项目是否恰当； 6. 审计意见的确定是否恰当，相关的披露是否一致。		复核人： 日期		
所长	1. 审计约定事项是否已实现； 2. 重要审计程序的制定与实施是否恰当； 3. 重点审计领域的测试是否充分； 4. 重点审计依据是否充分、适当； 5. 重要审计事项是否恰当； 6. 审计意见的确定是否恰当，审计报告的表述是否规范。				

1.3 重大问题请示报告

年 月 日

索引号：1-3 页次

委托单位名称：					
执行的会计制度		所属会计年度			
承办部门		项目负责人		业务类型	
提请决定的主要问题及初步处理意见			所长/部门经理意见		

1.4 交换意见记录

年 月 日

索引号：1-4 页次

委托单位名称：					
委托方参加人员	姓名	职务	受托方参加人员	姓名	职务
检查中发现问题及处理意见			与委托方交换后的处理意见		

1.5 客户提供资料清单

索引号：1-5 页次

1.5.1 确认征收范围的有关资料

1. 营业执照副本复印件；
2. 税务登记证（国、地税）副本复印件；
3. 《土地增值税项目登记表》复印件；
4. 《建设用地规划许可证》复印件；
5. 《建设工程规划许可证》复印件；
6. 《销售许可证》复印件；
7. 《建设工程开工证》复印件；
8. 《国有土地使用证》复印件；
9. 合作开发协议。

注：（对于非常规开发项目，“五证”不全的，应提交有关取得土地的资料和进行开发活动的资料）。

1.5.2 确认清算单位的有关资料

10. 项目竣工清算报表；
11. 税务机关出具的普通住宅的确认文件；
12. 土地增值税项目登记表；
13. 项目建议书的批复；
14. 房屋土地管理局测绘面积报告书；
15. 商品住房建筑面积情况明细表；
16. 商品住房建筑面积情况明细表（附表）；
17. 已完工开发项目成本表；



18. 清算项目的工程竣工验收报告。

1.5.3 确认清算条件的有关资料

19. 直接转让土地使用权的转让合同；

20. 清算项目的预算、概算书、项目工程合同结算单；

21. 纳税人申请注销税务登记的房地产开发项目，应提交注销税务登记的有关手续，作为确认应进行清算的依据；

22. 销售商品房有关证明资料，以商品房购销合同统计表并加盖公章的形式，包含：销售项目栋号、房间号、销售面积、销售收入、用途等；取得实物收入的，应提交评估报告；

23. 清算项目的工程竣工验收报告；

24. 主要开发产品（工程）销售明细表。

注：确认清算条件，所使用的证据还包括前面已经提供的项目竣工清算报表、已完工开发项目成本表、清算项目的销售许可证、房屋土地管理局测绘面积报告书等四项资料。

1.5.4 确认收入总额的有关资料

25. 与转让房地产有关的完税凭证，包括：已缴纳的营业税、城建税、教育费附加等；

26. 企业领用的全部房地产开发企业专用发票；

27. 银行明细对账单。

注：确认收入总额，所使用的证据还包括前面已经提供的：主要开发产品（工程）销售明细表，与销售商品房有关证明资料，直接转让土地使用权的转让合同等三项资料。

1.5.5 确认扣除项目总额的有关资料

28. 能够按清算项目支付贷款利息的有关证明；

29. 合作开发协议；

30. 上缴土地转让金收据复印件；

31. “四项成本”超标，应提交税务机关的核定文件；

32. 按评估价确认扣除项目的，应提交资产评估报告。

注：确认扣除项目总额，所使用的证据还包括前面已经提供的：项目竣工决算报表，已完工开发项目成本表，取得土地使用权时所支付的地价款有关证明凭证，国有土地使用权出让或转让合同，清算项目的预算、概算书、项目工程合同结算单，借款合同，清算项目的工程竣工验收报告，与转让房地产有关的完税凭证等八项资料。

1.5.6 确认税款计算的有关资料

33. 土地增值税纳税申报表（一）；

34. 记录税款计算过程的有关资料；

35. 已缴税款的缴款书复印件；
36. 应交土地增值税明细账复印件。
- 1.5.7 清算申报的有关资料
37. 清算土地增值税书面申请；
38. 土地增值税清算通知书；
39. 土地增值税清算材料清单；
40. 土地增值税清算受理通知书；
41. 土地增值税清算补充材料通知书；
42. 土地增值税清算核定征收通知书。

1.6 企业基本情况表

索引号：1-7 页次

企业名称					经济类型		
					所属行业		
企业注册地址					电 话		
					邮 编		
开户银行		银行账号		纳税人识别号			
工商登记	文 号		地税税务登记	文 号			
	日 期			日 期			
	执照号码			税务代码			
经营范围				开业日期		经营期限	年
董事长		总经理		财务经理		联系人	
投资者名称	投资总额	注册金额	出资比例	实收金额	占注册%		
合计							
分支机构概况	名称	投资总额	投资比例	名称	投资总额	投资比例	
委托项目	类别			前事务所名称及 审定报告编号			
	目的						
	范围						



二、清算项目情况鉴证类

2.1 常规开发项目“五证”鉴证表

索引号：2-1 页次

企业名称：	编制人		日期
审核项目：	复核人		日期
一、鉴证事项 (一)说明“五证”是否全部取得； (二)未取得的原因； (三)《销售许可证》的取得是否超过三年。 二、鉴证说明 (一)发表鉴证意见的证据； (二)鉴证意见说明。			

2.2 非常规开发项目鉴证表

索引号：2-2 页次

企业名称：	编制人		日期
审核项目：	复核人		日期
一、鉴证事项 (一)简要说明，项目取得及开发情况； (二)未能按程序取得“五证”的原因； (三)从归属和利用两个方面，说明是否取得了所开发项目的物权。 二、鉴证说明 (一)发表鉴证意见的证据； (二)鉴证意见说明。			

2.3 转让行为鉴证表

索引号：2-3 页次

企业名称：	编制人		日期
审核项目：	复核人		日期
一、鉴证事项 (一) 转让行为是否发生； (二) 转让的是否是国有土地使用权； (三) 转让是否取得增值收入。 二、鉴证说明 (一) 发表鉴证意见的证据； (二) 鉴证意见说明。			

2.4 常规开发业务清算单位鉴证表

索引号：2-4 页次

企业名称：	编制人		日期
审核项目：	复核人		日期
一、鉴证事项 (一) 说明按“五证”确认的开发项目构成情况； (二) 每个开发项目，按单项开发项目、单位工程或单项工程划分清算单位的情况； (三) 说明开发项目自定名称与“五证”登记名称的核实情况，说明是否一致； (四) 对于有多个开发项目的纳税人，以开发项目作为一级分类标准，以各清算单位作为二级分类标准，编制纳税人清算单位明细表。 二、鉴证说明 (一) 发表鉴证意见的证据； (二) 鉴证意见说明。			



2.5 非常规开发业务清算单位鉴证表

索引号：2-5 页次

企业名称：	编制人		日期
审核项目：	复核人		日期
一、鉴证事项 (一) 说明按实际取得项目情况，确认开发项目构成情况； (二) 每个开发项目，按单项开发项目、单位工程或单项工程划分清算单位的情况； (三) 对于有多个开发项目的纳税人，以开发项目作为一级分类标准，以各清算单位作为二级分类标准，编制纳税人清算单位明细表。 二、鉴证说明 (一) 发表鉴证意见的证据； (二) 鉴证意见说明。			

2.6 普通标准住宅鉴证表

索引号：2-6 页次

企业名称：	编制人		日期
审核项目：	复核人		日期
一、鉴证事项 (一) 《商品住房建筑面积情况明细表》的填报情况； (二) 税务机关对普通标准住宅的确认情况； (三) 对普通标准住宅的会计核算情况； (四) 普通标准住宅的增值率是否超过了20%。 二、鉴证说明 (一) 发表鉴证意见的证据； (二) 鉴证意见说明。			

2.7 清算条件鉴证表

索引号：2-7 页次

企业名称：	编制人		日期
审核项目：	复核人		日期
一、鉴证事项 (一) 房地产开发项目全部竣工、完成销售的说明； (二) 整体转让未竣工决算房地产开发项目的； (三) 直接转让土地使用权的； (四) 税务机关要求进行土地增值税清算的鉴证说明。 二、鉴证说明 (一) 发表鉴证意见的证据； (二) 鉴证意见说明。			

三、收入总额和扣除项目鉴证类

3.1 房地产转让收入鉴证表

索引号：3-1 页次

会计期间或截止日：

金额单位：元

委托单位名称：		编制人		日期
		复核人		日期
收入类别	账面数	调整数	审定数	备 注
现 金				
实 物				
其 他				
合 计				

注：按照国税发 [1995] 90 号文件规定的，《土地增值税纳税申报表（一）填表说明》进行申报的，使用上表。



3.2 视同销售收入鉴证表

索引号：3-2 页次

取得收入起止日期： 年 月 日至 年 月 日

金额单位：元

委托单位名称：		编制人		日期
		复核人		日期
视同销售收入类别	企业提供数	中介调整数	确定收入数	备注
换取非货币性资产作价金额				
分配股东作价金额				
分配投资人作价金额				
用于职工福利作价金额				
用于职工奖励作价金额				
对外投资金额				
抵偿债务金额				
合 计				

3.3 房地产转让收入鉴证表（北京市）

索引号：3-3 页次

取得收入起止日期： 年 月 日至 年 月 日 金额单位：元

委托单位名称：		编制人		日期
		复核人		日期
开发商品房收入类别	企业提供数	中介调整数	确定收入数	备注
销售货币金额				
换取非货币性资产作价金额				
分配股东作价金额				
分配投资人作价金额				
用于职工福利作价金额				
用于职工奖励作价金额				
用于赞助作价金额				
对外投资金额				
抵偿债务金额				
取得其他收益金额				
合 计				

注：按照京地税地〔2007〕134号文件规定，使用上表。



3.4 收入总额鉴证说明表

索引号：3-4 页次

企业名称：	编制人		日期
审核项目：	复核人		日期
一、鉴证事项 (一) 按交易价格确认的房地产转让收入鉴证说明； (二) 按评估价格确认的房地产转让收入鉴证说明； (三) 房地产交易的视同销售收入鉴证说明。 二、鉴证说明 (一) 发表鉴证意见的证据； (二) 鉴证意见说明。			

3.5 扣除项目汇总表

索引号：3-5 页次

会计期间或截止日：

金额单位：元

委托单位名称：		编制人		日期
		复核人		日期
项 目			金 额	
1. 取得土地使用权所支付的金额				
2. 房地产开发成本				
其中	土地征用及拆迁补偿费			
	前期工程费			
	建筑安装工程费			
	基础设施费			
	公共配套设施费			
	开发间接费			
3. 房地产开发间接费用				
其中	利息支出			
	其他房地产开发费用			
4. 与转让房地产有关的税金				
其中	营业税			
	城市维护建设税			
	教育费附加			
5. 财政部规定的加计 20％扣除数				
6. 财政部规定的其他扣除项目金额				



3.6 取得土地使用权所支付的金额鉴证表

索引号：3-6 页次

会计期间或截止日：

金额单位：元

委托单位名称：		编制人		日期
		复核人		日期
项目名称	有效凭证金额	本次扣除金额	本次未扣除金额	备 注
支付的土地出让金				
支付地价款金额				
交纳的有关税费				
其中：				
合 计				

3.8 前期工程费鉴证表

索引号：3-8 页次

会计期间或截止日:

金额单位：元

[illegible]

3.9 建筑安装工程费鉴证表

索引号：3-9 页次

金额单位：元

会计期间或截止日：

委托单位名称：		编制人		日期
		复核人		日期
项目名称	有效凭证金额	本次扣除金额	本次未扣除金额	备 注
建筑工程费用				
安装工程费用				
支付给承包方费用				
其他建筑安装工程费用				
其中				
合 计				



3.10 基础设施费鉴证表

索引号：3-10 页次

会计期间或截止日：

金额单位：元

委托单位名称：		编制人		日期	
		复核人		日期	
项目名称		有效凭证金额	本次扣除金额	本次未扣除金额	备 注
开发小区内道路					
供水工程支出					
供电工程支出					
供气工程支出					
排污工程支出					
排洪工程支出					
通信工程支出					
照明工程支出					
环卫工程支出					
绿化费用					
其他设施工程发生的支出					
其 中					
合 计					

3.11 开发间接费用鉴证表

索引号：3-11 页次

会计期间或截止日：

金额单位：元

委托单位名称：		编制人		日期
		复核人		日期
项目名称	有效凭证金额	本次扣除金额	本次未扣除金额	备 注
管理人员工资				
职工福利费				
折旧费				
修理费				
办公费				
水电费				
劳动保护费				
周转房摊销费				
其他发生的间接费用				
其 中				
合 计				



3.12 公共配套设施费鉴证表

索引号：3-12 页次

会计期间或截止日：

金额单位：元

委托单位名称：		编制人		日期
		复核人		日期
项目名称	有效凭证金额	本次扣除金额	本次未扣除金额	备 注
物业管理用房费用				
变电站费用				
热力站费用				
水厂费用				
居委会用房费用				
派出所用房费用				
幼儿园用房费用				
学校用房费用				
托儿所用房费用				
公共厕所费用				
自行车棚用房费用				
邮电通信用房费用				
其他非营业性公共设施费用				
其中				
合 计				

3.13 利息支出鉴证表

索引号：3-13 页次

会计期间或截止日：

金额单位：元

纳税人名称		纳税人地址		联系人电话	
经济类型		行业		直接主管部门	
开户银行		账号		邮政编码	
项目名称					
项目地址			银行同期利率：		
金融机构名称	行次	借款金额	借款期限	利率	允许列支利息金额
合 计					

索引号：3-14 页次

金额单位：元

已纳税额合计

3.15 扣除项目鉴证说明表

索引号：3-15 页次

企业名称：	编制人		日期
审核项目：	复核人		日期

一、鉴证事项

(一) 扣除项目金额的情况介绍；

(二) 清算项目所包含的清算单位的组成情况；

(三) 证据来源科目。

二、鉴证说明

(一) 发表鉴证意见的证据；

(二) 鉴证意见说明。



3.16 数据来源有关科目鉴证说明表

索引号：3-16 页次

企业名称：	编制人		日期
审核项目：	复核人		日期

注：数据来源有关科目主要涉及以下内容：

1. 主营业务收入的证据属于会计核算证据，鉴证程序为逻辑关系审验和收入账务处理方法评价。证据来源科目为“主营业务收入”、“应收账款”、“预收账款”和纳税人用于核算销售款项的其他科目。
2. 视同销售收入的鉴证证据属于纳税调整证据。对于这类证据，应从交易性质认定和交易金额计算等两个方面进行鉴证，所涉及的证据来源科目包括：开发产品和长期投资科目，涉及抵债的应付款项账户，记录非货币性交易的有关账户。
3. 成本和费用的证据属于会计核算证据，鉴证程序为逻辑关系审验和收入账务处理方法评价。证据来源科目为“开发成本”、“开发间接费用”、“开发产品”、“主营业务成本”、“主营业务税金及附加”、“财务费用”等科目。

3.17 凭证抽查表

索引号：3-17 页次

企业名称：	编制人		日期
审核项目：	复核人		日期



四、申报鉴证类

4.1 土地增值税纳税鉴证表

索引号：2-25 页次

会计期间或截止日：

金额单位：元

纳税人名称		纳税人地址	联系人电话
经济类型		行 业	直接主管部门
开户银行		账 号	邮政编码
项目名称		项目地址	
项 目		行 次	中介审核数
一、转让房地产收入总额		1	
其中	转让土地收入	2	
	转让地上建筑物及其附着物收入	3	
二、扣除项目金额合计		4	
1. 取得土地使用权所支付的金额		5	
2. 房地产开发成本		6	
其中	土地征用及拆迁补偿费	7	
	前期工程费	8	
	建筑安装工程费	9	
	基础设施费	10	
	公共配套设施费	11	
	开发间接费用	12	
3. 房地产开发费用		13	
其中	利息支出	14	
	其他房地产开发费用	15	
4. 与转让房地产有关的税金		16	
其中	营业税	17	
	城市维护建设税	18	
	教育费附加	19	
5. 财政部规定的加计 20%扣除数		20	
6. 财政部规定的其他扣除项目金额		21	
三、增值额		22	
四、增值额与扣除项目金额之比（%）		23	
五、适用税率（%）		24	
六、速算扣除系数（%）		25	
七、预收房地产价款		26	
八、预征比例（%）		27	
九、预缴土地增值税税款		28	
十、已缴土地增值税税额		29	
十一、本期实际缴纳土地增值税金额		30	
十二、应退土地增值税税额		31	
十三、项目竣工清算应退土地增值税税额		32	

中介机构：（公章）

机构负责人：

中国注册税务（会计）师（签章）：

单位（公章）

财务负责人：

助理人员： 年 月 日

4.2 土地增值税项目登记表

土地增值税项目登记表(从事房地产开发的纳税人适用)

索引号:4-3 页次

税务登记证号码:

序号:

税务计算机代码:

填报日期: 年 月 日

面积单位:平方米

金额单位:万元(人民币)

纳税人名称	纳税人地址		联系电话	
合建方名称	合建方地址		合建方联系人电话	
经济类型	项目类型		直接主管部门	
开户银行	账 号		邮政编码	
项目名称	项目地址			
项目建议书批准文号及时间	土地使用权受让(行政划拨)合同号(批准文号)及时间			
建议项目起讫时间	开发土地总面积		开发建筑总面积	
计划投资总额	已投入资金		1994 年 1 月 1 日以前	
			1996 年 9 月 30 日以前	
纳税人(签章):		法人代表(签章):		经办人员(签章):
税务机关受理登记日期: 年 月 日		主管税务人员签字:		主管税务机关盖章:
附列资料(建筑面积按合计数填写):				
普通标准住宅:栋号: 建筑面积: 平方米		办公用房:栋号: 建筑面积: 平方米		税务机关批准的申报期限:
综合楼、公寓、别墅:栋号: 建筑面积: 平方米		其他:栋号: 建筑面积: 平方米		分次() 分季()

填报说明: 1. 从事房地产开发与建设的纳税人,应在签订房地产开发合同(或立项)及发生变更后一个月內,据实向指定的地方主管税务机关报送此表。
2. 纳税单位项目建立时,应同时向税务机关提交立项批复,土地使用权受让(行政划拨)合同(批准文件),合作建房协议书等有关资料。
3. 序号:由地方主管税务机关编制填写。
4. 项目类型:根据实际情况按普通标准住宅、办公写字楼、宾馆饭店、公寓、别墅、非普通标准住宅、综合楼和其他填写。
5. 本表一式三份,送地方主管税务机关审核盖章后,税务机关留存两份,退回登记单位一份。

4.3 土地增值税缴款情况汇总表

索引号：4-3 页次

会计期间或截止日:

金额单位： 元

[illegible]

4.4 申报鉴证说明表

索引号：4-4 页次

企业名称：	编制人		日期
审核项目：	复核人		日期

一、鉴证事项

（一）清算单位的申报地点；

（二）清算单位税款计算过程；

（三）清算单位清算前已缴纳税款；

（四）清算单位退补税情况。

二、鉴证说明

（一）发表鉴证意见的证据；

（二）鉴证意见说明。

第六章

土地增值税清算的管理

土地增值税清算是指纳税人在符合土地增值税清算条件后，依照税收法律、法规及土地增值税有关政策规定，计算房地产开发项目应缴纳的土地增值税税额，并填写《土地增值税清算申报表》，向主管税务机关提供有关资料，办理土地增值税清算手续，结清该房地产项目应缴纳土地增值税税款的行为。

纳税人的义务是纳税人应当如实申报应缴纳的土地增值税税额，保证清算申报的真实性、准确性和完整性。

税务机关的责任是税务机关应当为纳税人提供优质纳税服务，加强土地增值税政策宣传辅导。主管税务机关应及时对纳税人清算申报的收入、扣除项目金额、增值额、增值率以及税款计算等情况进行审核，依法征收土地增值税。

第一节 土地增值税清算的前期管理

主管税务机关应加强房地产开发项目的日常税收管理，实施按当地市（县）发展和改革委员会审批立项的房地产开发项目为单位实施全程管理。税务机关应当加强与当地发展和改革委员会的联系，从纳税人取得土地使用权开始，按项目分别建立档案、设置台帐，对纳税人项目立项、规划设计、施工、预售、竣工验收、工程结算、项目清盘等房地产开发全过程情况实行跟踪监控，做到税务管理与纳税人项目开发同步进行。

主管税务机关对纳税人项目开发期间的会计核算工作应当积极关注，对纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的，应督促从事房地产开发的纳税人，在取得土地使用权并获得《建设工程施工许可证》后，根据税务机关确定的时间，向主管税务机关报送《土地增值税项目登记表》，使主管税务机关及时掌握开发项目进展情况，根据土地增值税清算要求，按不同期间和不同项目合理归集有关收入、成本、费用。

对纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的，有条件地区的主管税务机关可结合发票管理规定，对纳税人实施项目专用票据管理措施。

第二节 土地增值税清算的清算受理

一、土地增值税的清算单位

(1) 土地增值税清算时,应以当地发展和改革委员会审批、备案的项目为单位进行清算。

(2) 对于分期开发的项目,以分期项目为单位清算。由于国家税务总局无法对开发项目如何分期做统一规定,因此,对于分期开发的项目,有的地方税务机关规定以住建部门或国土规划部门下发的《建设工程规划许可证》确定的分期建设项目作为清算单位。如《辽宁省地方税务局关于明确土地增值税清算有关问题的通知》(辽地税函[2012] 92号)。有的地方税务机关规定,纳税人自行分期开发的,主管税务机关可将自行分期项目确定为清算单位,如《江苏省地方税务局关于土地增值税有关业务问题的公告》(苏地税规[2012] 1号)。

(3) 对不同类型房地产应当分别计算增值额、增值率,缴纳土地增值税。房产的类型一般分为普通标准住宅、非普通标准住宅、联排住宅、别墅、保障性住房、商铺、物业用房、幼儿园、会所等。

二、房地产开发项目土地增值税清算的条件

为加强土地增值税清算的管理,国家税务总局将房地产开发项目清算的条件划分为应当进行清算和要求进行清算两类。

1. 纳税人的房地产开发项目符合下列条件之一的,应当进行土地增值税的清算。

- (1) 房地产开发项目全部竣工、完成销售的。
- (2) 整体转让未竣工决算房地产开发项目的。
- (3) 直接转让土地使用权的。

上述几项规定的实质是指房地产开发项目已经结束,就应当进行土地增值税的清算。对于应当进行土地增值税清算的项目,纳税人应当在满足条件之日起 90 日内填报《土地增值税纳税申报表》,提出清算申请,主动到主管税务机关办理清算手续。应当进行土地增值税清算的房地产开发项目,在上述规定的期限内拒不清算或不提供清算资料的,主管税务机关可依据《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定对纳税人进行处理。

2. 纳税人的房地产开发项目符合以下条件之一的,主管税务机关可以要求纳税人进行土地增值税清算。

- (1) 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%, 但剩余的可售建筑面积已经出租或自用的, 主管税务机关可以要求纳税人对该项目已售部分进行土地增值税清算, 未售部分在销售时再进行纳税申报。

(2) 纳税人取得销售(预售)许可证满三年仍未销售完毕的, 主管税务机关可以要求纳税人对已售部分进行清算, 未售部分在销售时再进行纳税申报。

该项规定是限制捂盘惜售、逃避清算的纳税人的, 只要开发项目取得销售许可证或者预售许可证满三年的, 税务机关有权要求纳税人对项目进行土地增值税的清算。

(3) 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, 主管税务机关可以要求纳税人对所有开发项目在办理注销登记前进行土地增值税清算, 同时对纳税人所涉及的其他税种也都要清算。

(4) 省(自治区、直辖市、计划单列市)税务机关规定的其他情况。例如, 《北京市房地产开发企业土地增值税清算管理办法》(京地税地[2008] 92 号) 文件规定: “经主管地方税务机关进行纳税评估发现问题后, 认为需要办理土地增值税清算的房地产开发项目,” 税务机关可以要求纳税人进行土地增值税的清算。

对符合税务机关可要求纳税人进行清算的土地增值税清算项目, 主管税务机关应当作出评估, 并经分管领导批准, 确定要求纳税人进行清算的时间。对于确定需要进行清算的项目, 由主管税务机关下达清算通知, 纳税人应当在收到清算通知之日起 90 日内办理清算手续。经主管税务机关确定需要进行清算的纳税人, 在上述规定的期限内拒不清算或不提供清算资料的, 主管税务机关可依据《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定处理。对确定暂不进行清算的, 应继续做好项目管理工作, 每年作出评估, 及时确定清算时间并通知纳税人办理清算。

土地增值税是房地产宏观调控的重要措施, 做好土地增值税征管和清算工作是贯彻依法治税要求的重要体现。近年来不少地区采取措施加强土地增值税征管工作, 取得了一定成效, 但从总体看, 土地增值税征收管理工作仍需进一步规范, 房地产开发企业欠缴土地增值税的现象比较普遍, 为进一步加强土地增值税征收管理, 2013 年 6 月 20 日国家税务总局下发的《关于进一步做好土地增值税征管工作的通知》(税总发[2013] 67 号) 要求, 要对近几年积压未清算的项目进行全面清理, 制定工作计划, 督促企业限期自行清算, 对拒不清算的要严肃处理。

三、纳税人清算土地增值税时应提供的清算资料

(1) 土地增值税清算表及其附表(各地可根据本地实际情况制定)。

(2) 房地产开发项目清算说明, 主要内容应包括房地产开发项目立项、用地、开发、销售、关联方交易、融资、税款缴纳等基本情况及主管税务机关需要了解的其他情况。

(3) 项目竣工决算报表、取得土地使用权所支付的地价款凭证、国有土地使用权

出让合同、银行贷款利息结算通知单、项目工程合同结算单、商品房购销合同统计表、销售明细表、预售许可证等与转让房地产的收入、成本和费用有关的证明资料。主管税务机关需要相应项目记账凭证的，纳税人还应提供记账凭证复印件。

(4) 纳税人委托税务中介机构审核鉴证的清算项目，还应报送中介机构出具的《土地增值税清算税款鉴证报告》。

四、收到清算资料的处理方法

主管税务机关收到纳税人清算资料后，对符合清算条件且报送的清算资料完备的，予以受理；对符合清算条件但报送的清算资料不全的，应要求纳税人在规定期限内补报，纳税人在规定的期限内补齐清算资料后，予以受理；对不符合清算条件的项目，不予受理。上述具体期限由各省、自治区、直辖市、计划单列市税务机关确定。主管税务机关已受理的清算申请，纳税人无正当理由不得撤消。

主管税务机关受理纳税人清算资料后，应在一定期限内及时组织清算审核。

第三节 土地增值税清算的审核

主管税务机关对纳税人土地增值税清算资料的清算审核包括案头审核、实地审核。案头审核是指对纳税人报送的清算资料进行数据、逻辑审核，重点审核项目归集的一致性、数据计算的准确性等。实地审核是指在案头审核的基础上，通过对房地产开发项目实地查验等方式，对纳税人申报情况的客观性、真实性、合理性进行审核。

一、销售收入总额的审核

1. 审核收入情况时，应结合销售发票、销售合同（含房管部门网上备案登记资料）、商品房销售（预售）许可证、房产销售分户明细表及其他有关资料，重点审核销售明细表、房地产销售面积与项目可售面积的数据关联性，以核实计税收入；对销售合同所载商品房面积与有关部门实际测量面积不一致，而发生补、退房款的收入调整情况进行审核；对销售价格进行评估，审核有无价格明显异常情况。

必要时，主管税务机关可通过实地查验，确认有无少计、漏计事项，确认有无将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等情况。

2. 非直接销售和自用房地产的收入确定。

(1) 房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产，其收入按下列方法和顺序确认：



- 1) 按本企业在同一地区、同一年度销售的同类房地产的平均价格确定。
- 2) 由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

(2) 房地产开发企业将开发的部分房地产转为企业自用或用于出租等商业用途时,如果产权未发生转移,不征收土地增值税,在税款清算时不列收入,不扣除相应的成本和费用。

二、扣除项目金额的审核

《国家税务总局关于进一步做好土地增值税征管工作的通知》(税总发〔2013〕67号)指出,土地增值税是房地产宏观调控的重要措施,做好土地增值税征管和清算工作是贯彻依法治税要求的重要体现,各地要充分认识加强土地增值税征管工作的意义,加强组织领导,按照深化征管改革的总体要求,全面加强土地增值税征管。土地增值税清算审核时要严格依照政策和规定执行,不得擅自扩大扣除项目范围。

(一) 土地增值税扣除项目金额审核的内容和审核要求

1. 扣除项目金额审核的内容包括:

- (1) 取得土地使用权所支付的金额。
- (2) 房地产开发成本(包括土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共配套设施费、开发间接费用)。
- (3) 房地产开发费用。
- (4) 与转让房地产有关的税金。
- (5) 国家规定的其他扣除项目。

2. 审核扣除项目是否符合下列要求:

- (1) 在土地增值税清算中,计算扣除项目金额时,其实际发生的未取得合法凭据的支出不得扣除。
- (2) 扣除项目金额中所归集的各项成本和费用,必须是实际发生的。
- (3) 扣除项目金额应当准确地在各扣除项目中分别归集,不得混淆。
- (4) 扣除项目金额中所归集的各项成本和费用必须是在清算项目开发中直接发生的或应当分摊的。
- (5) 纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的,或者同一项目中建造不同类型房地产的,应按照受益对象,采用合理的分配方法,分摊共同的成本费用。
- (6) 对同一类事项,应当采取相同的会计政策或处理方法。会计核算与税务处理规定不一致的,以税务处理规定为准。

(二) 取得土地使用权支付金额和土地征用及拆迁补偿费审核时重点关注的内容

- (1) 同一宗土地有多个开发项目,是否予以分摊,分摊办法是否合理、合规,具体金额的计算是否正确。
- (2) 是否存在将房地产开发费用记入取得土地使用权支付金额以及土地征用及拆

迁补偿费的情形。

(3) 拆迁补偿费是否实际发生,尤其是支付给个人的拆迁补偿款、拆迁(回迁)合同和签收花名册或签收凭证是否一一对应。

(三) 前期工程费、基础设施费审核时重点关注的内容

(1) 前期工程费、基础设施费是否真实发生,是否存在虚列情形。

(2) 是否将房地产开发费用记入前期工程费、基础设施费。

(3) 多个(或分期)项目共同发生的前期工程费、基础设施费,是否按项目合理分摊。

(四) 公共配套设施费审核时重点关注的内容

(1) 公共配套设施的界定是否准确,公共配套设施费是否真实发生,有无预提的公共配套设施费情况。

(2) 是否将房地产开发费用记入公共配套设施费。

(3) 多个(或分期)项目共同发生的公共配套设施费,是否按项目合理分摊。

(五) 建筑安装工程费审核时重点关注的内容

(1) 发生的费用是否与决算报告、审计报告、工程结算报告、工程施工合同记载的内容相符。

(2) 房地产开发企业自购建筑材料时,自购建材费用是否重复计算扣除项目。

《土地增值税暂行条例实施细则》规定:“建筑安装工程费,是指以出包方式支付给承包单位的建筑安装工程费,以自营方式发生的建筑安装工程费。”如果房地产开发企业有施工资质,可以组织施工队伍自行进行建筑施工,施工中发生的材料费、人工费、机械使用费可以计入开发成本,其中的材料费计入成本的依据是增值税发票。如此看来,房地产企业自购建材(俗称甲供材料)是可以计入开发成本的。这里计入成本的关键是分清会计主体,谁取得的发票入谁的账就不会重复计算扣除。

(3) 参照当地当期同类开发项目单位平均建安成本或当地建设部门公布的单位定额成本,验证建筑安装工程费支出是否存在异常。

(4) 房地产开发企业采用自营方式自行施工建设的,还应当关注有无虚列、多列施工人工费、材料费、机械使用费等情况。

(5) 建筑安装发票是否在项目所在地税务机关开具。

《营业税暂行条例》规定:“纳税人提供的建筑业劳务以及国务院财政、税务主管部门规定的其他应税劳务,应当向应税劳务发生地的主管税务机关申报纳税。”房地产开发企业取得的建筑业发票必须是项目所在地的地方税务局开具的发票,否则不得扣除。

(六) 开发间接费用审核时重点关注的内容

(1) 是否存在将企业行政管理部门(总部)为组织和管理生产经营活动而发生的



管理费用记入开发间接费用的情形。

《土地增值税暂行条例实施细则》规定：“开发间接费用，是指直接组织、管理开发项目发生的费用。”因此，一般应当是企业“项目管理部”所发生的费用方可计入开发间接费抵扣。

(2) 开发间接费用是否真实发生，有无预提开发间接费用的情况，取得的凭证是否合法有效。

(七) 利息支出审核时重点关注的内容

(1) 是否将利息支出从房地产开发成本中调整至开发费用。2000年1月1日之前，房地产开发企业的借款费用是计入财务费用的，《土地增值税暂行条例实施细则》规定，房地产开发费用（含销售费用、管理费用、财务费用）按照取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本之和的10%加计扣除。《国家税务总局关于印发〈企业所得税税前扣除办法〉的通知》（国税发〔2000〕84号）第三十五条规定：“从事房地产开发业务的纳税人为开发房地产而借入资金所发生的借款费用，在房地产完工之前发生的，应计入有关房地产的开发成本。”因此，自2000年1月1日起，房地产开发企业在建造期间发生的借款费用计入“开发成本”。这样以来，借款费用的扣除就造成了重复扣除。为了避免重复扣除，国家税务总局印发的《土地增值税清算鉴证业务准则》（国税发〔2007〕132号）规定：“在计算加计扣除项目基数时，审核是否剔除了已计入开发成本的借款费用。”应当理解为在计算土地增值税的扣除项目金额时应当剔除已经计入开发成本中的借款费用。如此看来，计算扣除项目金额时只是剔除已经计入开发成本的借款费用，不应再调整至开发成本，既无必要也无可能。

(2) 分期开发项目或者同时开发多个项目的，其取得的一般性贷款的利息支出，是否按照项目合理分摊。

(3) 利用闲置专项借款对外投资取得收益，其收益是否冲减利息支出。

(八) 代收费用审核时重点关注的内容

对于县级以上人民政府要求房地产开发企业在售房时代收的各项费用，审核其代收费用是否计入房价并向购买方一并收取；当代收费用计入房价时，审核有无将代收费用计入加计扣除以及房地产开发费用计算基数的情形。

(九) 关联方交易行为审核时重点关注的内容

在审核收入和扣除项目时，应重点关注关联企业交易是否按照公允价值和营业常规进行业务往来。

应当关注企业大额应付款余额，审核交易行为是否真实。

(十) 土地增值税清算审核结束

土地增值税清算审核结束，主管税务机关应当将审核结果书面通知纳税人，并确定办理补、退税期限。

三、《土地增值税清算税款鉴证报告》的审核

(1) 纳税人委托中介机构审核鉴证的清算项目，主管税务机关应当采取适当方法对有关鉴证报告的合法性、真实性进行审核。

(2) 对纳税人委托中介机构审核鉴证的清算项目，主管税务机关未采信或部分未采信鉴证报告的，应当告知其理由。

第四节 土地增值税的核定征收

《国务院关于坚决遏制部分城市房价过快上涨的通知》(国发〔2010〕10号)指出，发挥税收政策对住房消费和房地产收益的调节作用，税务部门要严格按照税法和相关政策规定，认真做好土地增值税的征收管理工作，对定价过高、涨幅过快的房地产开发项目进行重点清算和稽查。为贯彻国务院的文件，国家税务总局下发了《关于加强土地增值税征管工作的通知》，文件要求各级税务机关要克服畏难情绪，切实加强土地增值税清算工作。按照《土地增值税清算管理规程》的要求，结合本地实际，进一步细化操作办法，完善清算流程，严格审核房地产开发项目的收入和扣除项目，提升清算水平。核定征收必须严格依照税收法律法规规定的条件进行，任何单位和个人不得擅自扩大核定征收范围，严禁在清算中出现“以核定为主、一核了之”、“求快图省”的做法。凡擅自将核定征收作为本地区土地增值税清算主要方式的，必须立即纠正。对确需核定征收的，要严格按照税收法律法规的要求，从严、从高确定核定征收率。为了规范核定工作，核定征收率原则上不得低于5%，各省级税务机关要结合本地实际，区分不同房地产类型制定核定征收率。税总发〔2013〕67号文件进一步重申，要严格执行核定征收规定，不得擅自扩大核定征收的范围，对不符合核定征收条件的，坚决不得核定征收，对符合条件、确需核定的，要根据实际情况从严确定核定征收率，不搞一刀切。

在土地增值税清算过程中，发现纳税人符合核定征收条件的，应按核定征收方式对房地产项目进行清算。

一、核定征收土地增值税的必备条件

在土地增值税清算中符合以下条件之一的，可实行核定征收。

- (1) 依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的。
- (2) 擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的。
- (3) 虽设置账簿，但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以确定转让收入或扣除项目金额的。



(4) 符合土地增值税清算条件，企业未按照规定的期限办理清算手续，经税务机关责令限期清算，逾期仍不清算的。

(5) 申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。

二、核定征收土地增值税的法定程序

符合上述核定征收条件的，由主管税务机关发出核定征收的税务事项告知书后，税务人员对房地产项目开展土地增值税核定征收核查，经主管税务机关审核合议，通知纳税人申报缴纳应补缴税款或办理退税。

对于分期开发的房地产项目，各期清算的方式应保持一致。

第七章

土地增值税的纳税筹划技巧

第一节 开发产品定价技巧

一、普通标准住宅定价技巧

《土地增值税暂行条例》规定：纳税人建造普通标准住宅出售，增值额未超过扣除项目金额 20% 的免征土地增值税；增值额超过扣除项目金额 20% 的应就其全部增值额按规定计算征收土地增值税。这就是经常讲的土地增值率不大于 20% 的免税，这里的 20% 就是“免税临界点”，纳税人应根据免税临界点的规定确定房屋售价，对土地增值税进行纳税筹划。

【例 7-1】假设某房地产公司从事普通标准住宅开发，2013 年 7 月，售出一栋普通住宅楼，可售面积 12 000m²，平均售价 2 000 元/m²，销售收入总额 2 400 万元，为建造该楼支付土地出让金 324 万元，房屋开发成本 1 200 万元，含利息支出 100 万元，但不能提供金融机构借款费用证明，城建税率 7%，教育费附加率 3%，地方教育费附加 2%，印花税率 0.5‰，当地政府规定房地产开发费用允许扣除比例为 10%。请计算该公司应交土地增值税和获利金额。

【案例分析】

(1) 转让房地产销售收入总额为 2 400 万元。

(2) 扣除项目金额：

取得土地使用权支付的金额为 324 万元

不含利息的房地产开发成本 = 1 200 - 100 = 1 100 (万元)

房地产开发费用 = (324 + 1 100) × 10% = 142.40 (万元)

加计 20% 扣除数 = (324 + 1 100) × 20% = 284.80 (万元)

允许扣除的税金，包括营业税、城建税、教育费附加，不含地方教育费附加为
 $2\,400 \times 5\% \times (1 + 7\% + 3\%) = 132$ (万元)

扣除项目金额合计为



$$324+1\ 100+142.4+284.8+132=1\ 983.20\ (\text{万元})$$

$$(3)\ \text{增值额}=2\ 400-1\ 983.2=416.80\ (\text{万元})。$$

$$(4)\ \text{增值率}=416.8\div 1\ 983.2=21.02\%，\text{适用税率 }30\%，\text{速算扣除率为零。}$$

$$(5)\ \text{应交土地增值税额}=416.8\times 30\%-0=124.95\ (\text{万元})。$$

$$(6)\ \text{获利金额}=\text{销售收入}-\text{成本}-\text{费用}-\text{利息}-\text{税金}=2\ 400-324-1\ 100-100-132-124.95=619.05\ (\text{万元})。$$

该公司建造的普通标准住宅之所以要交纳土地增值税，是因为定价偏高，使得增值率超过了20%。企业可以通过纳税筹划，重新定价，达到免交土地增值税的目的。简单的方法就是降低售价，使得增值率不大于20%，销售普通标准住宅就可以免交土地增值税。假设该房地产公司把售价调低到1 975元/m²，销售收入总额2 370万元，当其他资料不变的情况下，纳税效果为

$$(1)\ \text{扣除项目金额}=1\ 424\times 130\%+2\ 370\times 5.5\%=1\ 851.2+130.35=1\ 981.55\ (\text{万元})。$$

$$(2)\ \text{增值额}=2\ 370-1\ 981.55=388.45\ (\text{万元})。$$

$$(3)\ \text{增值率}=388.45\div 1\ 981.55=19.60\%。$$

该公司开发普通标准住宅出售，其增值额未超过扣除项目金额的20%，依据《土地增值税条例》规定，免征土地增值税。

$$(4)\ \text{获利金额}=2\ 370-324-1\ 100-100-130.35=715.65\ (\text{万元})。$$

降价之后，虽然销售收入减少了30万元，但是，由于免征土地增值税，获利金额反而增加了715.65-619.05=96.60（万元）。

这就是我们平时讲的“只要纳税筹划得当，低售价也可以高收益”。

那么，开发产品价格应该定在什么范围可以免征土地增值税呢？通过以上计算我们已发现关键在于控制增值率。

从上例可以发现，取得土地使用权支付的金额和房地产开发成本构成了房地产开发总成本，这就相当于工业会计成本核算方法里讲的“制造成本”。税收对于会计核算具有一定的依附性，土地增值税依附的会计核算方法就是制造成本法，因为房地产行业是建造房产和构筑物的，所以在这里把制造成本叫做“建造成本”。再进一步研究可以发现，允许扣除的房地产开发费用是建造成本的10%，财政部规定的其他扣除项目是建造成本的20%。《实施细则》中规定允许扣除的印花税，是指在转让房地产时缴纳的印花税。房地产开发企业按照企业会计准则的有关规定，其缴纳的印花税列入管理费用，在计算房地产开发费用时已经予以扣除，在此不能重复扣除。与转让房地产有关的税金只包括营业税、城市维护建设税和教育费附加（即营业税及附加），一般为销售收入总额的5.5%。所以，土地增值的增值额等于销售收入总额减去1.3倍的不含息建造成本，再减去营业税及附加。

设销售收入总额为X；不含息建造成本为Y；

則房地產開發費用是建造成本的 10%，為 0.1Y；
財政部規定的其他扣除項目為建造成本的 20%，為 0.2Y；
允許扣除的營業稅、城市維護建設稅、教育費附加為

$$X \times 5\% \times (1 + 7\% + 3\%) = 0.055X$$

當增值率為 20% 時，求售價與建造成本的关系。列方程如下：

$$\frac{X - (1.3Y + 0.055X)}{1.3Y + 0.055X} = 20\%$$
$$0.934X = 1.56Y$$
$$X = 1.670\ 24Y$$

計算結果說明，當增值率為 20% 時，售價與建造成本的比例為 1.670 24 : 1。可以這樣設想，房地產開發企業在建造普通標準住宅出售時，如果所定售價與建造成本的比值不大於 1.670 24，就能使增值率不大於 20%，根據《土地增值稅暫行條例》的規定，可以免交土地增值稅，所以，我們稱 1.670 24 為“免稅臨界點定價系數”。就是在銷售普通標準住宅時，銷售收入總額如果不大於取得土地使用權支付金額與房地產開發成本之和的 1.670 24 倍，就可以免交土地增值稅。

在會計資料上能夠取得土地使用權支付額、房地產開發成本，而建築面積（或可售面積）是已知的，單位面積建造成本可以求得。如果房地產開發企業想達到免交土地增值稅的目的，可以用“免稅臨界點定價系數”來控制售價。

【例 7-2】 假設某普通標準住宅開發項目每平方米建造成本為 1 500 元，那麼在訂價時，使得售價不大於 $1\ 500 \times 1.67\ 024 = 2\ 505$ （元/m²），就可以免交土地增值稅。

有了這個系數，也使我們在降低銷售時有了標準，不會因為單純追求免稅而過多地減少了企業利潤。

企業經營的目的在于追求經濟效益，免稅也是為了提高效率，所以，在市場看好的情況下，不能單純為了節省稅費而不提高商品售價，需要把握的原則是提高售價所帶來的收益應當大於提高售價而增加的稅費支出。

《土地增值稅暫行條例》規定“增值額未超過扣除項目金額 50% 部分，稅率為 30%”，所以我們使提價所帶來的收益大於增值額的 30% 就能獲利。根據上述計算方法，我們得到“高收益最低定價系數”為 1.820 14。就是把每平方米售價定在單位面積建造成本乘以 1.820 14 以上，企業雖然交納土地增值稅，但是，由於提高售價所帶來的銷售收入增加額大於提價應交的土地增值稅額，企業仍然可以多獲利。用圖表示如下：

不交土地增值稅	稅負重、利潤少	相對稅負輕利潤高
1.670 24	1.820 14	
（免稅臨界點定價系數）	（高收益最低定價系數）	

【例 7-3】 延續【例 7-1】的資料，該項目可售面積 12 000m²，不含息建造總成本

1 424万元，单位建造成本 1 186.66 元/m²。

【案例分析】免税临界点定价=1 186.66×1.670 24=1 982.00 (元/m²)

高收益最低临界点定价=1 186.66×1.820 14=2 159.91 (元/m²)

以上计算临界点定价的经济含义是，房地产开发企业建造普通标准住宅出售，如果售价低于 1 982.00 元/m²，可以控制增值率不大于 20%，免交土地增值税。如果售价高于 2 159.91 元/m²，虽然交纳土地增值税，但是，由于提高售价所带来的销售收入大于所交纳的土地增值税款，企业仍然可以提高经济效益。

以下计算验证两个定价系数：

(1) 假设按免税临界点定价，房价为 1 982.00 元/m²，验证是否可以免交土地增值税？

销售收入总额=1 982.00×12 000=2 378.40 (万元)

扣除项目金额=1 424×130%+2 378.40×5.5%=1 982.01 (万元)

增值额=2 378.40-1 982.01=396.39 (万元)

增值率=396.39÷1 982.01×100%=19.999 9%

增值率≤20%，根据《土地增值税暂行条例》的规定，可以享受免交土地增值税的优惠政策。

获利金额=2 378.40-324-1 100-100-2 378.40×5.5%=723.59 (万元)

较 2 000 元/m² 售价提高效益=723.59-619.05=104.54 (万元)

(2) 假设按高收益最低临界点定价，使每平方米销售单价大于 2 159.91 元，假设定价为 2 160.00 元/m²，验证企业是否可以通过提高单位售价来提高经济效益？

销售总额=2 160.00×12 000=2 592.00 (万元)

扣除项目金额=1 424×130%+2 592.00×5.5%=1 993.76 (万元)

增值额=2 592.00-1 993.76=598.24 (万元)

增值率=598.24÷1 993.76×100%=30.01%，适用税率为 30%，速算扣除率为零。

应交土地增值税=598.24×30%-0=179.47 (万元)

销售总额增加 192.0 万元 (2 592-2 400)，应交土地增值税 179.47 万元，缴纳土地增值税后还可获利=192.0-179.47=12.53 (万元)

获利金额=2 592-324-1 100-100-179.47-2 592×5.5%=745.97 (万元)

较 2 000 元/m² 售价提高效益=745.97-619.05=126.92 (万元)

从普通标准住宅的定价技巧验证中可以得出如下结论：免税临界点定价系数为 1.670 24；高收益最低定价系数为 1.820 14；这两个系数可以应用于普通标准住宅土地增值税的纳税筹划。

二、非普通标准住宅免税临界点的计算

根据上述普通标准住宅免税临界点的计算，还可以计算非普通标准住宅的免税临



界點定價係數，含經濟適用房、限價房、全租房、廉租房、車庫、商鋪、高檔住宅以及別墅等，怎樣定價可以免除土地增值稅？

設銷售收入總額為 X ，不含息建造成本為 Y ，則當增值率為 0 時，銷售收入總額 X 與不含息建造成本 Y 的關係為

$$\frac{X - (1.3Y + 0.055X)}{(1.3Y + 0.055X)} = 0$$

$$X - (1.3Y + 0.055X) = 0$$

$$X = 1.375\ 66Y$$

當 $X \leq 1.375\ 66Y$ ，增值率 ≤ 0 。其經濟含義是，房地產開發企業出售除普通標準住宅以外的其他房產，只要售價不大於單位建造成本的 1.375 66 倍，則增值額小於或等於零，增值率不大於零，不交土地增值稅。

【例 7-4】2009 年，甲房地產公司接受縣政府委託，為危房改造地區建造一個經濟適用房小區。土地是土地管理部門以低價出讓給甲公司的，土地總面積 100 000m²，出讓價為 5 000 萬元，容積率為 5.0，辦理土地使用權過戶費用 180 萬元。縣政府規定，該經濟適用房小區的利潤率不得超過 6%。甲公司根據縣政府的指示進行規劃，小區總建築面積 532 000m²，可售面積 507 000m²，建築安裝預算總額 95 750 萬元。銷售房產應交營業稅及附加 5.6%，甲公司房地產開發費用 10%，經過縣政府批准的每平方米平均售價為 2 430 元，預計銷售收入總額為 123 201 萬元。

甲公司測算，可售面積每平方米平均造價 1 991 元，每平方米平均售價 2 430 元，售價是造價的 1.220 49 倍，經濟適用房的銷售均價不大於建造成本的 1.375 66 倍，不需要繳納土地增值稅。但是，當地稅務機關規定，房地產開發企業只要銷售住宅，土地增值稅的預征率一律按 2% 預征。那麼，甲房地產開發公司在銷售經濟適用房小區時，是否應當預征土地增值稅？

【案例分析】應交土地增值稅計算如下：

- (1) 取得土地使用權支付的金額 = 5 000 + 180 = 5 180 (萬元)。
- (2) 開發總成本 = 95 750 + 5 180 = 100 930 (萬元)。
- (3) 銷售收入總額 = 2 430 × 507 000 = 1 232 010 000 (元)。
- (4) 扣除項目金額 = 1 009 300 000 × 130% + 1 232 010 000 × 5.5%。
= 1 312 090 000 + 67 760 550 = 1 379 850 550 (元)。
- (5) 增值額 = 1 232 010 000 - 1 379 850 550 = -147 840 550 (元)。

結論：該項目增值額為負數，不符合《土地增值稅暫行條例》“土地增值稅按照納稅人轉讓房地產所取得的增值額和本條例規定的稅率計算徵收”的規定，不應當徵收土地增值稅。

三、經濟適用房是否預征土地增值稅

《國務院辦公廳轉發建設部等部門關於做好穩定住房價格工作意見的通知》（國辦



发〔2005〕26号)文件规定:各地要按《经济适用住房管理办法》(建住房〔2004〕77号)和当地政府的規定,落实经济适用住房项目招投标的制度,加强经济适用住房建设,严格实行政府指导价,控制套型面积和销售对象,切实降低开发建设成本,建设单位利润要控制在3%以内。

很显然,如果房地产开发企业在建设经济适用房时,把利润率控制在3%以内,计算土地增值税的增值额便是负数,不符合《土地增值税暂行条例》按增值额征收土地增值税的规定,不应当征收土地增值税。可是,有的税务机关明知道经济适用房是经政府批准建设的具有保障性质的普通标准住宅,一般来说增值额较低,但是仍然强行规定,在预征土地增值税时按0.5%预征率执行。这种地方性规定不符合中央政府的法规。

《河北省土地增值税管理办法》(冀地税发〔2006〕37号)文件第十二条规定:纳税人承建经政府有关部门认定的经济适用住房不预征土地增值税,竣工决算后,按规定计算征、免土地增值税。

《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》(国税发〔2010〕53号)文件规定,为了发挥土地增值税在预征阶段的调节作用,各地须对目前的预征率进行调整。除保障性住房外,东部地区省份预征率不得低于2%,中部和东北地区省份不得低于1.5%,西部地区省份不得低于1%,各地要根据不同类型房地产确定适当的预征率。

国税发〔2010〕53号文件对保障性住房做出例外规定,所谓保障性住房包括经济适用房、限价房、全租房、廉租房、棚户区改造房,房地产开发企业建造此类房产销售,不预征土地增值税。

第二节 控制建造成本降低税负的技巧

税收对会计核算具有一定的依附性,每个税种的征收都依附于一定的会计核算方法。土地增值税的征收依附于会计核算的制造成本法。计算土地增值税增值额的基数,包括取得土地使用权支付的金额和房地产开发成本的合计,类似于工业企业的制造成本,为了更确切地反映房地产开发产品的成本和叙述方便,以下把“取得土地使用权所支付的金额与房地产开发成本之和”简称为“建造成本”。

控制土地增值税税负的关键是控制增值额和增值率。下面分析建造成本对增值额和增值率的影响:

土地增值税的增值率=增值额÷扣除项目金额

=(销售收入总额-扣除项目金额)÷扣除项目金额

《土地增值税暂行条例实施细则》规定,扣除项目金额包括取得土地使用权所支付

的金额、房地产开发成本、房地产开发费用、与转让房地产有关的税金及财政部规定的加计 20% 扣除数。《实施细则》对房地产开发成本的成本项目的规定与原《房地产企业会计制度》关于“开发成本”的规定是基本一致的，包括土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施费、建筑安装工程费、配套工程费和开发间接费。

土地增值税允许扣除的房地产开发费包括管理费用、销售费用和财务费用（含利息支出）。应当强调的是，“房地产开发费用”不是据实扣除，而实行定率扣除，其允许扣除数为建造成本的 10%。

财政部规定的加计 20% 的扣除数，其基数也是建造成本，此项扣除只适用于实际从事房地产开发的房地产开发企业，除此之外的其他纳税人不得加计扣除。可见，上两项扣除都是以建造成本为基数，因此，上述公式可表示为

$$\text{土地增值税的增值率} = (\text{销售收入总额} - \text{扣除项目金额}) \div \text{扣除项目金额} = \frac{\text{销售收入总额} - (\text{建造成本} + 10\% \text{建造成本} + 20\% \text{建造成本} + \text{营业税金及附加})}{\text{建造成本} + 10\% \text{建造成本} + 20\% \text{建造成本} + \text{营业税金及附加}}$$

在以上公式中，如果加大建造成本 100 万元，分子就会缩小 130 万元，而分母则会加大 130 万元，这时，土地增值税的增值率会急速下降。就是说，如果加大建造成本，就会拉动整个“扣除项目金额”增大，扣除项目金额的增大会带动增值率计算公式分子的缩小和分母的增大，使得增值率急速下降，从而使增值率的变动呈现出“负乘数”效应。

一、适度加大建造成本法

房地产企业为了提高产品的竞争能力，在市场可以接受的范围内，加大基础设施建设的投入，增加小区内的绿化和景观，改善小区的环境，提高装修档次等，增加房屋卖点，提高开发产品竞争能力。投入的成本可以通过提高售价得到补偿，企业加大了建造成本就等于加大了扣除项目金额，扣除项目金额的增幅为建造成本增幅的 1.3 倍，这样就拉动了增值率的降低，适用免税或较低税率的条件，达到免交或少交土地增值税的目的。

【例 7-5】甲房地产开发公司开发的丽景小区为普通标准住宅，为取得此项目支付土地出让金 1 500 万元，建筑安装成本 4 200 万元，含借款利息 200 万元，可售面积 30 000m²。现在正在研究销售策略，如果销售毛坯房，计划每平方米售价 3 200 元，销售收入总额为 9 600 万元，请计算应交纳多少土地增值税？用什么办法可以降低土地增值税的税负？

【案例分析】

1. 销售毛坯房应交纳土地增值税的计算

(1) 不含息建造成本 = 1 500 + 4 200 - 200 = 5 500（万元）。

(2) 扣除项目金额 = 5 500 × 130% + 9 600 × 5.5% = 7 150 + 528 = 7 678（万元）。

(3) 增值额 $=9\,600-7\,678=1\,922$ (万元)。

(4) 增值率 $=1\,922\div7\,678\times100\%=25.03\%$, 适用税率 30% , 速算扣除率为 0 。

(5) 应交土地增值税 $=1\,922\times30\%=576.60$ (万元)。

2. 采取“精装修”战略降低土地增值税

甲房地产开发公司准备采取精装修战略, 改卖毛坯房为卖装修房, 对房屋进行装修后再销售, 装修的目的就是降低土地增值税的税负, 不提高售价。预计装修费用 300 万元, 装修之后, 每平方米售价仍为 $3\,200$ 元, 销售收入总额 $9\,600$ 万元, 无其他变动因素。

(1) 不含息建造成本 $=1\,500+4\,200-200+300=5\,800$ (万元)。

(2) 扣除项目金额 $=5\,800\times130\%+9\,600\times5.5\%=7\,540+528=8\,068$ (万元)。

(3) 增值额 $=9\,600-8\,068=1\,532$ (万元)。

(4) 增值率 $=1\,532\div8\,068\times100\%=18.98\%$, 增值率不大于 20% , 免交土地增值税。

精装修方案比卖毛坯房方案节税 576.6 万元, 实际经济效益为

$576.6-300=276.6$ 万元



筹划结论

通过房屋装修适度加大建造成本, 可以增大扣除项目金额, 降低土地增值税的增值额和增值率, 如果是普通标准住宅, 当增值率不大于 20% 时, 可以享受免交土地增值税的税收优惠; 如果是非普通标准住宅, 可以降低增值额、降低增值率, 计算土地增值税时适用于较低税率, 少交土地增值税。实际上, 房屋装修之后, 提高其卖点, 可以通过提高房屋售价, 使投入的建造成本得到补偿, 给房地产开发企业带来的经济效应是不交或少交土地增值税。这就是某些精明的房地产商采取“精装修战略”的奥秘。

3. 需要说明的问题

房地产开发企业销售装修房, 如果全装修成一个风格, 购房人不会买账。解决方法有二: ①在房产销售时将样板房装修成不同风格, 任由购房人选购, 把购房人的装修要求写入售房合同中; ②在售房时, 让装修设计人员到售楼处现场设计, 按购房人要求设计, 按预算定额计算装修费用, 房地产开发企业不另计取费用。房地产开发企业将房屋装修后销售, 增加了房产的亮点, 可以提高售价, 就算是房地产开发企业不在销售过程中赚取装修工程的利润, 只是收回装修费, 可是, 由于加大了开发成本, 加大了扣除项目金额, 降低了增值额和增值率, 房地产开发企业得到的土地增值税的税收好处是可想而知的。

二、费用移位法

“房地产开发成本——开发间接费”是指企业为直接组织和管理开发项目所发生

的，且不能将其归属于特定成本对象的成本费用性支出。主要包括开发项目部管理人员工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、工程管理费、周转房摊销以及项目营销设施建造费等。

销售费用是应由纳税人负担的为销售商品而发生的费用，包括广告费、运输费、装卸费、包装费、展览费、保险费、销售佣金（能直接认定的进口佣金调整商品进价成本）、代销手续费、经营性租赁费及销售部门发生的差旅费、工资、福利费等费用。从事房地产开发业务的纳税人的销售费用还包括开发产品销售之前的改装修复费、看护费、采暖费等。

管理费用是纳税人的行政管理部门为管理组织经营活动提供各项支援性服务而发生的费用。管理费用包括由纳税人统一负担的总部（公司）经费、研究开发费（技术开发费）、社会保障性缴款、劳动保护费、业务招待费、工会经费、职工教育经费、股东大会或董事会费、开办费摊销、无形资产摊销（含土地使用费、土地损失补偿费）、矿产资源补偿费、坏账损失、印花税等税金、消防费、排污费、绿化费、外事费和法律、财务、资料处理及会计事务方面的成本（咨询费、诉讼费、聘请中介机构费、商标注册费等），以及向总机构（指同一法人的总公司性质的总机构）支付的与本身营利活动有关的合理的管理费等。除经国家税务总局或其授权的税务机关批准外，纳税人不得列支向其关联企业支付的管理费。总部经费又称公司经费，包括总部行政管理人员的工资薪金、福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销等。

财务费用是纳税人筹集经营性资金而发生的费用，包括利息净支出、汇兑净损失、金融机构手续费以及其他非资本化支出。

从企业会计准则分析，准则对公司总部的“管理费用”和工程项目部的“开发间接费”并没有严格的界定。在实际工作中，开发项目的行政管理、技术支持、后勤保障等也无法与公司总部截然分开，有些费用的列支介于期间费用与开发间接费之间。例如，公司的副总经理可能兼任开发项目的负责人，公司的某位工程师可能兼任开发项目部的技术负责人，开发项目的会计核算由公司财务部代管，包括开发项目所使用的汽车，也是公司的公务用车，司机也是公司的司机，等等。《土地增值税暂行条例》对期间费用的税前扣除标准规定为按照取得土地使用权支付的金额和房地产开发成本合计的10%扣除，这就为纳税筹划提供了较大的空间。例如，可以在企业组织机构设置上向开发项目部倾斜，把能划归开发项目部的人员尽量列为开发项目部的编制，把公司本部和开发项目部混合使用的设备划归开发项目部使用，这样就把本应由期间费用开支的费用，计入了“开发成本——开发间接费”，公司期间费用的减少并不影响房地产开发费用的扣除比例，反而是“房地产开发成本——开发间接费”加大后，加大了建造成本，会带来1.3倍的扣除项目金额，这样会使得增值额和增值率同时下降，达到少交或不交土地增值税的目的。

【例 7-6】乙房地产开发公司为开发花园小区支付土地出让金 1 500 万元，房地产开发成本 3 000 万元，开发该小区需要两年时间，公司管理人员 30 人，公司本部人员兼任项目中的管理工作，每年需要支付管理费用 200 万元。为了加强开发项目的管理，2013 年 1 月，经过董事会决议，将公司本部人员与项目管理人员编制分设，成立“项目管理部”，“项目管理部”编制人数 16 人，每年减少管理费用、增加开发间接费用 100 万元。请问，这样调整公司编制之后，“房地产开发费用”扣除率 10% 是否会受到影响？

【案例分析】

1. 不设立“项目管理部”应交土地增值税的计算

由于房地产开发企业计算土地增值税时，销售费用、管理费用、财务费用不是据实扣除，而是按照建造成本的一定比例（10%）扣除。所以，房地产开发企业将与项目管理有关的人员组成项目管理部，不但不会影响房地产开发费用的扣除比例，反而，由于加大了开发成本，还使得扣除项目金额增大，有利于降低增值额和增值率。

(1) 不含息建造成本 = $1\,500 + 3\,000 = 4\,500$ （万元）。

(2) 扣除项目金额 = $4\,500 \times 130\% + 9\,600 \times 5.5\% = 5\,850 + 528 = 6\,378$ （万元）。

(3) 增值额 = $9\,600 - 6\,378 = 3\,222$ （万元）。

(4) 增值率 = $3\,222 \div 6\,378 \times 100\% = 50.52\%$ ，适用税率 40%，速算扣除率为 5%。

(5) 应交土地增值税 = $3\,222 \times 40\% - 6\,378 \times 5\% = 1\,288.8 - 318.9 = 969.9$ （万元）。

2. 设立“项目管理部”对土地增值税纳税的影响

(1) 将项目管理部费用计入“开发间接费用”后的不含息建造成本为

$1\,500 + 3\,000 + 100 \times 2 = 4\,700$ （万元）

(2) 扣除项目金额 = $4\,700 \times 130\% + 9\,600 \times 5.5\% = 6\,110 + 528 = 6\,638$ （万元）。

(3) 增值额 = $9\,600 - 6\,638 = 2\,962$ （万元）。

(4) 增值率 = $2\,962 \div 6\,638 \times 100\% = 44.62\%$ 。

适用税率 30%，速算扣除率为 0，把土地增值税的适用税率从第二档拉低到第一档。

(5) 应交土地增值税 = $2\,962 \times 30\% - 0 = 888.6$ （万元）。

设立“项目管理部”后降低土地增值额为 $969.9 - 888.6 = 81.3$ （万元）。



筹划结论

在土地增值税的计算中，房地产开发费用采用的是比例扣除法，扣除比例为建造成本的 10%，期间费用实际发生额的大小对扣除金额没有影响。房地产开发公司在人员编制上向开发项目倾斜，加强了项目管理力量，客观上降低了增值额和增值率，也

就降低了土地增值税的应纳税额。

在房地产开发企业，期间费用的核算对土地增值税的影响至关重要，企业领导层对此应当引起足够重视。而且，人员编制的问题不是在土地增值税清算时进行调整，而是在企业取得开发项目时就应当统筹考虑，合理安排，在人员安排上尽量地向项目管理部倾斜。

第三节 土地增值税纳税筹划方法（上）

土地增值税具有税负较重、开发周期长、计算复杂，对会计核算依附程度高和纳税筹划空间大等特点。房地产开发企业应当加强对该税种的纳税管理，同时，也应当研究对土地增值税的纳税筹划方法。

一、利息扣除法

《土地增值税暂行条例实施细则》规定，财务费用中的利息支出，凡能够按转让房地产项目分摊并提供金融机构证明的，允许据实扣除，但最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额，其他房地产开发费用应按取得土地使用权所支付的金额与房地产成本之和的5%比例计算扣除。凡不能按转让房地产项目计算分摊利息支出并提供金融机构证明的，房地产开发费用按取得土地使用权所支付的金额与房地产开发成本之和的10%比例计算扣除。前一种扣除方法称为“据实扣除法”；后一种方法称为“比例扣除法”。

在纳税实务中，应当计算比较按两种方法计算的利息支出数额。如果实际利息支出数额大于建造成本的5%，并且能够按转让房地产项目分摊并提供金融机构证明的，利息支出应当采用“据实扣除法”；其他房地产开发费用应按建造成本的5%比例计算扣除。这样就会使得房地产开发费用扣除额大于建造成本的10%，加大扣除项目金额，会降低增值额，降低增值率，达到少交土地增值税或不交土地增值税的目的。如果实际利息支出数额小于建造成本的5%，则采用“比例扣除法”，按建造成本的10%计算房地产开发费用，使房地产开发费用不小于10%。所称金融机构证明就是借款合同及计息清单。

这种计算方法应落实到《土地增值税纳税申报表》的填报上。

【例 7-7】宏大房地产开发公司在开发旭升小区的过程中，支付土地出让金 3 720 万元，房地产开发成本 9 000 万元，其中含银行借款费用 720 万元，能够提供银行借款合同和计息清单等借款证明文件。可售面积 40 000m²，每平方米平均售价 6 400 元，销售总额 25 600 万元。如何计算土地增值税可以使税负降低？

【案例分析】建造总成本=3 720+9 000=12 720（万元）



不含息建造成本=12 720-720=12 000（万元）

借款费用÷不含息建造成本=720÷12 000×100%=6%>5%

在填报《土地增值税纳税申报表》时，利息支出按比例扣除和据实扣除，纳税效果不一样。《土地增值税纳税申报表》第14行“利息支出”的填报见表7-1。

表 7-1 土地增值税纳税申报表（节选）

（单位：万元）

项 目	行 次	比例扣除法	据实扣除法
房地产开发费用	13	1 200	1 320
其中：利息支出	14	600	720
其他房地产开发费用	15	600	600

1. 按照比例扣除法计算应纳土地增值税额

扣除项目金额=12 000×130%+25 600×5.5%=15 600+1 408=17 008（万元）

增值额=25 600-17 008=8 592（万元）

增值率=8 592/17 008×100%=50.52%

适用税率40%，速算扣除率为5%。

应交土地增值税=8 592×40%-17 008×5%=3 436.8-850.4=2 586.4（万元）

2. 按照据实扣除法计算应纳土地增值税额

扣除项目金额=12 000×（1+5%+20%）+720+25 600×5.5%=15 000+720+1 408=17 128（万元）

增值额=25 600-17 128=8 472（万元）

增值率=8 472÷17 128×100%=49.46%

应交土地增值税=8 472×30%-0=2 541.6（万元）

3. 两种方法纳税比较

据实扣除法较比例扣除法节税=2 586.4-2 541.6=44.8（万元）



筹划点评

税收对于会计核算有一定的依附性，在纳税筹划中不但要运用会计核算为纳税筹划提供有用的数据，还要研究各种纳税申报表的填报方法，把会计核算的数据按照税法要求填报到纳税申报表中，利用纳税申报表的填报技巧进行纳税筹划，也可以达到降低税负的目的。

二、普通标准住宅税收优惠政策的应用

《土地增值税暂行条例实施细则》第十一条规定：纳税人建造普通标准住宅出售，增值额未超过扣除项目金额之和20%的，免征土地增值税。增值额超过扣除项目金额之和20%的，应就其全部增值额按规定计税。这就是房地产开发企业日常所讲的，增

值率不大於 20%免交土地增值稅。

《實施細則》還規定,“普通標準住宅”是指按所在地一般民用住宅標準建造的居住用住宅。高級公寓、別墅、度假村等不屬於普通標準住宅。

《財政部 國家稅務總局關於土地增值稅一些具體問題規定的通知》財稅字[1995] 48 号文件規定:對納稅人既建普通標準住宅又搞其他房地產開發的,應分別核算增值額。不分別核算增值額或不能準確核算增值額的,其建造的普通標準住宅不能適用條例第八條(一)項的免稅規定。

《財政部 國家稅務總局關於土地增值稅普通標準住宅有關政策的通知》(財稅[2006] 141 号)文件規定:“普通標準住宅”的認定,可在各省、自治區、直轄市人民政府根據《國務院辦公廳轉發建設部等部門關於做好穩定住房價格工作意見的通知》(國办发[2005] 26 号)製定的“普通住房標準”的範圍內從嚴掌握。納稅人既建造普通住宅,又建造其他商品房的,應分別核算土地增值額。

《國務院辦公廳轉發建設部等部門關於做好穩定住房價格工作的意見》(國办发[2005] 26 号)文件對普通標準住宅規定,享受優惠政策的住房原則上應同時滿足以下條件:

- (1) 住宅小區建築容積率在 1.0 以上。
- (2) 單套建築面積在 120m² 以下。
- (3) 實際成交價格低於同級別土地上住房平均交易價格 1.2 倍以下。

各省、自治區、直轄市要根據實際情況,制定本地區享受優惠政策普通住房的具體標準。允許單套建築面積和價格標準適當浮動,但向上浮動的比率不得超過上述標準的 20%。

《土地增值稅清算管理規程》(國稅发[2009] 91 号)文件要求稅務機關在審查土地增值稅清算資料時,應當審查對不同類型房地產是否分別計算增值額、增值率,繳納土地增值稅。

從開征土地增值稅以來的一系列文件可以看出,國家對土地增值稅按房產類別進行清算的規定是逐漸明晰的。1994 年開征土地增值稅時,對普通標準住宅和非普通標準住宅只是定性標準,稅務機關和納稅人都較難掌握。2006 年之後,在國務院文件的指導下,普通標準住宅的原則條件明確,各省紛紛制定普通標準住宅的省級標準,使按照普通標準住宅和非普通標準住宅進行土地增值稅的清算成為可能。2009 年以來,各地貫徹國家稅務總局《土地增值稅清算管理規程》的要求,在土地增值稅清算時對不同類型的房地產分別計算增值額、增值率,繳納土地增值稅。房地產企業按照政策規定分類清算有可能降低土地增值稅,否則,就會多交土地增值稅。

【例 7-8】2009 年 2 月,甲房地產開發公司在 B 市取得一宗土地的使用權,面積 264 000m²,支付土地出让金 46 200 萬元,繳納契稅 1 386 萬元。土地出让合同規定容積率為 2.5,全部用於商品住宅的開發。經過市規劃局批准,該小區規劃建築面積



665 000m²，其中：物业管理用房及社区用房等配套设施面积 7 000m²，可售面积 658 000m²，其中普通标准住宅 494 000m²，非普通标准住宅 164 000m²。建筑安装费总额 95 200 万元，2012 年末，小区房产已全部售出，销售收入总额 242 620 万元。市地方税务局对该项目土地增值税进行清算，但是，甲公司由于会计核算薄弱，不能对普通标准住宅和非普通标准住宅分别核算增值额，税务机关只好采取综合核算的方法，应交土地增值税计算概况如下：

【案例分析】

(1) 销售收入总额为 242 620 万元。

(2) 扣除项目金额：

取得土地使用权的金额=46 200+1 386=47 586（万元）

房地产开发成本=95 200 万元

房地产开发费用=（47 586+95 200）×10%=14 278.6（万元）

财政部规定的其他扣除=（47 586+95 200）×20%=28 557.2（万元）

与转让房地产有关的税金=242 620×5.5%=13 344.1（万元）

扣除项目金额合计=47 586+95 200+14 278.6+28 557.2+13 344.1 =198 965.9（万元）

(3) 增值额=242 620-198 965.9=43 654.1（万元）。

(4) 增值率=43 654.1÷198 965.9×100%=21.94%。

适用税率 30%，速算扣除率为零

(5) 应交土地增值税=43 654.1×30%-0=13 096.23（万元）。

该项目综合核算应交土地增值税 13 096.23 万元，甲公司的领导层并不认可。于是，聘请乙税务师事务所进行该项目的土地增值税清算。该所的注册税务师经过一段时间的审计复算，分清了普通标准住宅和非普通标准住宅的收入和成本，详情见表 7-2。

表 7-2 分类计算销售收入总额、开发成本表

房产类别	可售面积	销售收入/万元	开发成本/万元
普通标准住宅	494 000	177 840	107 198
非普通标准住宅	164 000	64 780	35 588
合 计	658 000	242 620	142 786

在此基础上分别计算增值额，应交土地增税计算如下：

(1) 普通标准住宅

扣除项目金额=107 198×130%+177 840×5.5%
=139 357.4+9 781.2=149 138.6（万元）

增值额=177 840-149 138.6=28 701.4（万元）



$$\text{增值率} = 28\,701.84 \div 149\,138.6 \times 100\% = 19.24\%$$

普通标准住宅的增值率不大于 20%，免征土地增值税。

(2) 非普通标准住宅

$$\begin{aligned}\text{扣除项目金额} &= 35\,588 \times 130\% + 64\,780 \times 5.5\% \\ &= 45\,264.4 + 2\,572.9 = 47\,837.3 \text{ (万元)}\end{aligned}$$

$$\text{增值额} = 64\,780 - 47\,837.3 = 16\,942.7 \text{ (万元)}$$

$$\text{增值率} = 16\,942.7 \div 47\,837.3 \times 100\% = 35.42\%$$

适用税率 30%，速算扣除率为零

$$\text{应交土地增值税} = 16\,942.7 \times 30\% - 0 = 5\,082.81 \text{ (万元)}$$

$$\text{分类计算较综合计算节税} = 13\,096.23 - 5\,082.81 = 8\,013.42 \text{ (万元)}$$



筹划点评

各地对土地增值税清算的规定越来越明确、具体，不但对普通标准住宅和非普通标准住宅要求分类清算，对其他房产（如商铺、车库、别墅、储藏室、写字楼、影剧院等）均要求分类清算土地增值税，而且对不同类型的房产分别规定了预征率。今后，开发项目的土地增值税必须按房产类别分别计算增值额、增值率、缴纳土地增值税。但是，分类清算的具体工作不是到清算时再做，而是从项目开工前，就应当做好分类清算的基础工作，搞好开发项目内房产的分类，加强成本核算，及时与施工企业进行工程决算，取得建筑安装发票，及时进行工程验收，掌握交房环节等。

三、个人转让房地产税收优惠政策的利用

个人因工作调动或改善居住条件而转让原自用住房，经向税务机关申报核准，凡居住满 5 年或 5 年以上的，免予征收土地增值税；居住满 3 年未满 5 年的，减半征收土地增值税。居住未满 3 年的，按规定计征土地增值税。

《财政部 国家税务总局关于调整房地产市场若干税收政策的通知》（财税字[1999] 210 号）规定：对居民拥有的普通标准住宅，在其转让时暂免征收土地增值税。

个人在转让普通标准住宅时，不受时间限制，一律免征土地增值税。但是，个人在转让非普通标准住宅时，就应当考虑已经居住年限，达到五年免税，居住满三年减半征收土地增值税，掌握了这项政策，就可以不多交税。

《财政部 国家税务总局关于调整房地产交易环节税收政策的通知》（财税[2008] 137 号）规定：自 2008 年 11 月 1 日起，对个人销售住房暂免征收土地增值税。此文件是在 2008 年世界性经济危机侵袭我国经济发展时，我国为振兴房地产业制定的临时性措施，不利于抑制炒买炒卖房地产的行为，但是，此项规定至今没有废止，个人在转让住宅时仍然可以继续利用。



四、合作建房筹划法

《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字[1995] 48号)规定:对于一方出土地,一方出资金,双方合作建房,建成后按比例分房自用的,暂免征收土地增值税;建成后转让的,应征收土地增值税。

【例 7-9】甲企业属于非房地产开发企业,2008 年通过招、拍、挂受让一块土地使用权,支付土地出让金 3 000 万元,甲企业没有进行任何开发。2010 年 3 月,甲企业准备将土地使用权转让给乙房地产开发公司,评估价 8 000 万元,由乙公司开发这项土地。营业税税率 5%,城市维护建设税 7%,教育费附加 3%,计算甲企业应交土地增值税额。并帮助筹划,该土地怎样转让可以降低土地增值税?

【案例分析】

1. 转让土地使用权应交土地增值税的计算

《土地增值税暂行条例》第二条规定,转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物(以下简称转让房地产)并取得收入的单位和个人,为土地增值税的纳税义务人(以下简称纳税人),应依照本条例缴纳土地增值税。如果甲企业将土地使用权转让给乙公司,根据上述规定,应缴纳土地增值税。

《国家税务总局关于印发〈土地增值税宣传提纲〉的通知》(国税函发[1995] 110号)第六条第(一)项规定,对取得土地或房地产使用权后,未进行开发即转让的,计算其增值额时,只允许扣除取得土地使用权时支付的地价款,交纳的有关费用,以及在转让环节缴纳的税金。

(1) 扣除项目金额。甲企业属于非房地产开发企业,取得土地使用权之后,未进行开发即转让,在计算土地增值税时不得加计扣除房地产开发费用 10%,也不得享受财政部规定的其他扣除项目附加扣除 20%。

甲企业转让土地使用权营业税的征收,根据《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003] 16号)第三条(二十)项规定:“单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权,以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额”。因此,甲企业的营业税应税营业额可以差额计算,即 $8\,000 - 3\,000 = 5\,000$ (万元)。

扣除项目金额 $= 3\,000 + (8\,000 - 3\,000) \times 5.5\% = 3\,275$ (万元)

(2) 增值额 $= 8\,000 - 3\,275 = 4\,725$ (万元)。

(3) 增值率 $= 4\,725 \div 3\,275 \times 100\% = 144.27\%$,适用税率 50%,速算扣除率 15%。

(4) 应纳土地增值税 $= 4\,725 \times 50\% - 3\,275 \times 15\% = 2\,137.5 - 491.25 = 1\,646.25$ (万元)。

2. 将转让土地使用权转换为合作建房的纳税筹划

根据《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字



[1995] 48号)文件的规定,如果将转让土地使用权转化为合作建房,可以免征土地增值税。

《国家税务总局关于印发〈营业税问题解答(之一)〉的通知》(国税函发[1995]156号)第十七条规定,合作建房,是指由一方(以下简称甲方)提供土地使用权,另一方(以下简称乙方)提供资金,合作建房。土地使用权和房屋所有权相互交换,双方都取得了拥有部分房屋的所有权。在这一合作过程中,甲方以转让部分土地使用权为代价,换取部分房屋的所有权,发生了转让土地使用权的行为;乙方则以转让部分房屋的所有权为代价,换取部分土地的使用权,发生了销售不动产的行为。因而合作建房的双方都发生了营业税的应税行为。对甲方应按“转让无形资产”税目中的“转让土地使用权”子目征税;对乙方应按“销售不动产”税目征税。由于双方没有进行货币结算,因此应当按照资产的公允价值分别核定双方各自的营业额。

关于转让收入的计算问题,《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)第三十七条规定:“企业以换取开发产品为目的,将土地使用权投资其他企业房地产开发项目的,按以下规定进行处理:企业应在首次取得开发产品时,将其分解为转让土地使用权和购入开发产品两项经济业务进行所得税处理,并按应从该项目取得的开发产品(包括首次取得的和以后应取得的)的市场公允价值计算确认土地使用权转让所得或损失”。公允价值是按照市场价格所计算的价值。

纳税筹划方案:甲企业将转让土地使用权转化为合作建房,分得房产后,再转让房产。甲企业以土地与乙房地产开发公司合作建房,乙公司出资8400万元,在这块土地上建同样面积的两栋写字楼,各分得一栋。假设甲企业分得的写字楼评估价值为5500万元。乙公司先给甲企业开具销售不动产发票,销售额5500万元,甲企业再给乙公司开具转让无形资产——土地使用权发票,销售额5500万元,并协助乙公司办理土地使用权的过户手续。甲企业以地换房,发生了土地使用权转让行为,转让收入为5500万元,应交营业税及附加计算如下:

(1) 应交营业税 = $(5\,500 - 3\,000 \div 2) \times 5\% = 200$ (万元)。

(2) 应缴城市维护建设税 = $200 \times 7\% = 14$ (万元)。

(3) 应缴教育费附加 = $200 \times 3\% = 6$ (万元)。

(4) 地方教育费附加 = $200 \times 2\% = 4$ (万元)。

(5) 转让土地使权利得 = $5\,500 - 3\,000 \div 2 - (200 + 14 + 6 + 4) = 3\,776$ (万元)

会计处理为:

借: 固定资产——写字楼	55 000 000
贷: 无形资产——土地	15 000 000
应交税费——应交营业税	2 000 000
应交税费——应交城建税	140 000
应交税费——教育费附加	60 000



应缴税费——地方教育附加

40 000

营业外收入

37 760 000

《中华人民共和国契税暂行条例细则》第十条规定：“土地使用权交换、房屋交换，交换价格不相等的，由多交付货币、实物、无形资产或者其他经济利益的一方缴纳税款。交换价格相等的，免征契税。土地使用权与房屋所有权之间相互交换，按照前款征税”。在本案例中，甲、乙双方均没有支付价款，没有购置不动产，不征契税。

甲企业分得楼房后再转让，楼房发票金额为 5 500 万元，加上土地使用权原价 1 500 万元，房地产成本 7 000 万元。假设甲公司仍以 8 000 万元把分得的房产转让，根据财税〔2003〕16 号文件，营业税可以差额计税，应交土地增值税计算如下：

(1) 扣除项目金额 = $7\,000 + (8\,000 - 5\,500) \times 5.5\% = 7\,137.5$ (万元)。

(2) 增值额 = $8\,000 - 7\,137.5 = 862.5$ (万元)。

(3) 增值率 = $862.5 / 7\,137.5 \times 100\% = 12.08\%$ ，适用税率 30%，速算扣除率 0。

(4) 应纳土地增值税 = $862.5 \times 30\% - 0 = 258.75$ (万元)。

(5) 合作建房后再销售房产比直接转让土地使用权减少土地增值税 = $1\,646.25 - 258.75 = 1\,387.50$ (万元)。



案例点评

(1) 利用合作建房进行纳税筹划的关键是甲企业在以部分土地使用权换取房产的过程中，改变了计价基础，以换入房产的公允价替代了转让土地的成本价，而且在这种价格转换的过程中享受了递延纳税的政策。

(2) 合作建房涉及营业税及附加、土地增值税、契税、企业所得税等，在进行纳税筹划时应当统筹考虑，不能只考虑一个税种。

五、股权转让筹划法

【例 7-10】广源房地产公司是三个自然人出资设立的有限责任公司。实收资本 3 000 万元，公司成立之后，通过拍卖取得一宗土地使用权，面积 100 000m²，支付出让金 3 000 万元，随后借款进行了房产开发，支付开发费用 2 000 万元，发生期间费用 100 万元。现在，由于筹资困难，广源房地产公司准备按 10 000 万元转让这个在建项目给德隆房地产公司。如何转让可以使广源房地产开发公司税费最低？

【案例分析】方案一：广源房地产公司将在建项目转让给德隆公司，应纳税费计算如下：

(1) 应缴营业税及附加（含地方教育费附加） = $10\,000 \times 5.6\% = 560$ (万元)。

(2) 应缴土地增值税：《土地增值税暂行条例》第二条规定，转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人（以下简称纳税人），应依照本条例缴纳土地增值税。



《土地增值稅暫行條例實施細則》第七條（五）項規定：“與轉讓房地產有關的稅金，是指在轉讓房地產時繳納的營業稅、城市維護建設稅、印花稅。因轉讓房地產交納的教育費附加，也可視同稅金予以扣除。”這裡不包括地方教育費附加，所以計算土地增值稅扣除項目金額時只包括營業稅及附加，一般比例為銷售收入總額的5.5%。

扣除項目金額 = $(3\,000 + 2\,000) \times 130\% + 10\,000 \times 5.5\% = 6\,500 + 550 = 7\,050$ (萬元)

增值額 = $10\,000 - 7\,050 = 2\,950$ (萬元)

增值率 = $2\,950 \div 7\,050 \times 100\% = 41.84\%$

適用稅率 30%，速算扣除率為 0

應交土地增值稅 = $2\,950 \times 30\% - 0 = 885$ (萬元)

(3) 應繳印花稅 = $10\,000 \times 0.5\% = 5$ (萬元)。

(4) 應繳企業所得稅：

《企業所得稅法》第八條規定：企業實際發生的與取得收入有關的、合理的支出，包括成本、費用、稅金、損失和其他支出，准予在計算應納稅所得額時扣除。

應納稅所得額 = $10\,000 - 5\,000 - 100 - 550 - 885 - 5 = 3\,460$ (萬元)

應納所得稅 = $3\,460 \times 25\% = 865$ (萬元)

(5) 假設項目轉讓之後，股東們將淨利潤全部分配，根據《個人所得稅法》第八條的規定，個人所得稅以所得人為納稅義務人，以支付所得的單位或者個人為扣繳義務人。

應代扣代繳個人所得稅額 = $(3\,460 - 865) \times 20\% = 519$ (萬元)

(6) 應納稅費總額 = $560 + 885 + 5 + 865 + 519 = 2\,834$ (萬元)，稅負率為 28.34%，顯然稅負較重。

方案二：將轉讓房地產開發項目轉換為轉讓股權。

假設，廣源公司資產總額 5 500 萬元，負債額 2 500 萬元，德隆公司以 7 500 萬元購買甲公司全部股權，並負責償還債務 2 500 萬元，計算納稅效果如下：

(1) 營業稅：《財政部 國家稅務總局關於股權轉讓有關營業稅問題的通知》（財稅[2002] 191 號）規定：“（一）以無形資產、不動產投資入股，參與接受投資方利潤分配，共同承擔投資風險的行為，不徵收營業稅。（二）對股權轉讓不徵收營業稅”。因此，股權轉讓不繳納營業稅及附加。

(2) 土地增值稅：股權轉讓只是股東的變化，原企業仍然存續，沒有發生《土地增值稅暫行條例》所規定的“轉讓國有土地使用權、地上的建築物及其附着物（以下簡稱轉讓房地產）並取得收入的”行為，不徵收土地增值稅。

(3) 印花稅 = $7\,500 \times 0.5\% = 3.75$ (萬元)。

(4) 個人所得稅：

受讓人應扣繳三位股東的個人所得稅 = $(7\,500 - 3\,000) \times 20\% = 900$ (萬元)



(5) 应纳税总额=3.75+900=903.75 (万元)

转让股权比转让项目节省税费=2 834-903.75=1 930.25 (万元)



节税原因分析

将转让房地产开发项目转换为转让股权，国家没有少收税，企业也没有少交税，其本质是股东之间的税负转移，税负转移情况见表 7-3。从下表第四列可以看到，负数为税负转移金额，共包括七个税种，总金额为 2 311.25 万元。

表 7-3 转让在建项目与转让股权纳税比较表 (单位：万元)

	转让在建项目纳税额	转让股权纳税额	增加 (+)、(-)
1. 营业税及附加	560	0	-560
2. 契税	—	—	—
3. 土地增值税	885	0	-885
4. 印花税	5	3.75	-1.25
5. 企业所得税	865	0	-865
6. 个人所得税	519	900	+381
合计	2 834	903.75	-1 930.25

1. 营业税及附加的转移

如果广源公司以 10 000 万元转让在建项目，德隆公司购入在建项目之后再投资建设，建造完成后销售商品房时，根据《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》(财税 [2003] 16 号) 第三条第 (二十) 项规定：“单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权，以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额”，德隆公司购进不动产建成之后再转让不动产，税目相同，可以按销售收入总额减除 10 000 万元后的差额缴纳营业税及附加。现在转换成股权转让后，德隆公司购得是股权，没有发生购进不动产的行为，投资建成商品房之后，应当按照销售收入总额计算缴纳营业税及附加，可以判断为广源公司将营业税金及附加 560 万元转移给德隆公司。

2. 土地增值税的转移

如果广源公司以 10 000 万元转让在建项目，应当缴纳土地增值税 885 万元。德隆公司购得该项目后，10 000 万元构成该项目的开发成本，德隆公司再投资，建成之后对外销售，计算土地增值税时可以按 [(10 000 万元+新投入成本) ×130%] 计算扣除项目金额。由于转换成股权转让，德隆公司受让的是股权，再投资建设只能在原有成本 5 000 万元基础上加上新投入成本作为计算土地增值税的计税基础，可以判断，广源公司将土地增值税应纳税额 885 万元转移给了德隆公司。

3. 企業所得稅轉移

如果廣源公司轉讓在建項目，要繳納企業所得稅 865 萬元，繳納的企業所得稅必然影響三位股東的股息所得。轉換成股權轉讓之後，不交企業所得稅，對三位股東的股息所得沒產生影響，可以判斷為，廣源公司將企業所得稅應納稅額 865 萬元轉移給德隆公司。

再加上印花稅，共七個稅種稅負轉移總額為 2 311.25 萬元。

關於國稅函〔2000〕687 號文件的探討：

有人引用《國家稅務總局關於以轉讓股權名義轉讓房地產行為徵收土地增值稅問題的批复》（國稅函〔2000〕687 號）文件，認為轉讓股權的主要資產形式為土地使用權、地上建築物及附着物的，應當徵收土地增值稅。

《國家稅務總局關於以轉讓股權名義轉讓房地產行為徵收土地增值稅問題的批复》（國稅函〔2000〕687 號）文件規定：鑑於深圳市能源集團有限公司和深圳能源投資股份有限公司一次性共同轉讓深圳能源（欽州）實業有限公司 100 % 的股權，且這些以股權形式表現的資產主要是土地使用權、地上建築物及附着物，經研究，對此應按土地增值稅的規定徵稅。

首先，該文件沒有充分的稅收法規為支撐。《中華人民共和國土地增值稅暫行條例》（國務院令〔1993〕第 138 號，以下簡稱《暫行條例》）第二條規定：“轉讓國有土地使用權、地上的建築物及其附着物（以下簡稱轉讓房地產）並取得收入的單位和個人，為土地增值稅的納稅義務人（以下簡稱納稅人），應依照本條例繳納土地增值稅。”《暫行條例》規定的徵稅範圍是“有償轉讓國有土地使用權、地上建築物及其附着物產權所取得的增值額”，沒有對有償轉讓股權列為徵稅範圍。該暫行條例系國務院頒布，為行政法規，而國稅函〔2000〕687 號文件充其量只是部門的规范性文件，其法律位階遠在國務院頒布的《暫行條例》之下，因此，其擴大暫行條例納稅義務主體範圍的規定顯然屬於超越上位法，不具備合法性。《暫行條例》第三條規定：“土地增值稅按照納稅人轉讓房地產所取得的增值額和本條例第七條規定的稅率計算徵收。”但是，轉讓深圳能源（欽州）實業有限公司 100 % 的股權只有股權轉讓所得，何以計算土地增值稅的增值額？

其次，該文件的法律效力不會被法院認可。《最高人民法院關於印發〈關於審理行政案件適用法律規範問題的座談會紀要〉的通知》（法〔2004〕96 號）第一條規定：“人民法院經審查認為被訴具體行政行為依據的具體應用解釋和其他规范性文件合法、有效並合理、適當的，在認定被訴具體行政行為合法性時應承認其效力；人民法院可以在裁判理由中對具體應用解釋和其他规范性文件是否合法、有效、合理或適當進行評述”。何謂“合法有效”，該通知第二條解釋：如“下位法以參照、准用等方式擴大或者限縮上位法規定的義務或者義務主體的範圍、性質或者條件”則不具有合法性。

再次，《國家稅務總局關於以轉讓股權名義轉讓房地產行為徵收土地增值稅問題的



批复》(国税函[2000]687号)文件是对个案的批复,对全国没有参照要求,因此,类似案例各地税务机关也没有参照此文件。因为,众所周知,对于该文件的可操作性存在质疑,下级税务机关只能各自按自己的理解办理。

【例7-11】M公司是广东省一家新成立的房地产开发企业,实收资本15000万元。已经于2012年在当地取得一个综合开发项目,该项目是M公司唯一的开发项目。旧建筑物拆除、场地通平已经完成,并开始进行基础工程施工,截止2012年末总投资已达18700万元,因无销售收入,账面亏损额260万元,2012年企业所得税汇算清缴时亏损额已经税务机关确认。2013年二季度,企业董事会感到房地产行业的盈利趋势下降,准备把项目转让。聘请A税务师事务所进行筹划,A所建议投资人将公司卖掉,即整体转让股权。经过多轮谈判,最后,与河北省N房地产开发公司达成股权转让的意向性协议,股权转让价格为52600万元。N公司的谈判代表回到机构所在地之后,马上请当地某大学房地产研究所的专家协助分析,此项交易是否有利可图。研究所的教授他们就N公司提供的谈判结果进行了M公司税负转移测算,计算情况如下:

【案例分析】

1. 如果M公司转让开发项目应纳税额的计算如下:

(1) 应交营业税,税率5%

$$52\,600 \times 5\% = 2\,630 \text{ (万元)}$$

(2) 应交城市维护建设税,税率为营业税额的7%

$$2\,630 \times 7\% = 184.1 \text{ (万元)}$$

(3) 应交教育费附加,比例为营业税额的3%

$$2\,630 \times 3\% = 78.9 \text{ (万元)}$$

(4) 应交地方教育费附加,比例为营业税额的2%

$$2\,630 \times 2\% = 52.6 \text{ (万元)}$$

(5) 应交土地增值税

$$1) \text{ 扣除项目金额} = 18\,700 \times 130\% + 52\,600 \times 5.5\% = 24\,310 + 2\,893 = 27\,203 \text{ (万元)}$$

$$2) \text{ 增值额} = 52\,600 - 27\,203 = 25\,397 \text{ (万元)}$$

$$3) \text{ 增值率} = (25\,397 \div 27\,203) \times 100\% = 93.36\%, \text{ 适用税率 } 40\%, \text{ 速算扣除率 } 5\%$$

$$4) \text{ 应交土地增值税} = 25\,397 \times 40\% - 27\,203 \times 5\% = 10\,158.8 - 1\,360.15 = 8\,798.65 \text{ (万元)}$$

(6) 应交印花税,税率0.5‰

$$52\,600 \times 0.5\text{‰} = 26.3 \text{ (万元)}$$

(7) 应交企业所得税

$$1) \text{ 应纳税所得额} = 52\,600 - 18\,700 - (2\,630 + 184.1 + 78.9 + 52.6 + 8\,798.6 + 26.3) - 260 = 52\,600 - 18\,700 - 11\,770.5 - 260 = 21\,869.5 \text{ (万元)}$$

2) 應交企業所得稅=21 869.5×25%=5 467.38 (萬元)

(8) 納稅總額=2 630+184.1+78.9+52.6+8 798.6+26.3+5 467.38

=17 237.93 (萬元)

2. 如果 M 公司以 52 600 萬元的價格轉讓 15 000 萬元的股權，則應納稅額的計算如下：

- (1) 應交營業稅，根據《財政部 國家稅務總局關於股權轉讓有關營業稅問題的通知》（財稅〔2002〕191 號）第二條規定：“對股權轉讓不徵收營業稅。”不徵營業稅，也就不徵各項附加稅。
- (2) 土地增值稅：股權轉讓只是股東的變化，原企業仍然存續，沒有發生《土地增值稅暫行條例》所規定的“轉讓國有土地使用權、地上的建築物及其附着物（以下簡稱轉讓房地產）並取得收入的”行為，不徵收土地增值稅。
- (3) 應交印花稅，稅率 0.5‰，52 600×0.5‰=26.3 (萬元)
- (4) 應交企業所得稅=（52 600－15 000）×25%=9 400 (萬元)
- (5) 應納稅總額=26.3+9 400=9 426.30 (萬元)
- 轉讓股權比轉讓在建項目節稅金額=17 237.93－9 426.30=6 811.63 (萬元)



節稅原因分析

將轉讓在建項目轉換成轉讓股權，本質是稅負轉移，每個稅種轉移稅額從表 7-4 可以清晰地看到。

表 7-4 賣項目改為賣股權稅負轉移計算表 (單位：萬元)

稅 種	稅 率	賣項目稅負	賣股權稅負	稅負轉移
營業稅	5%	2 630.0		2 630.0
城市維護建設稅	7%	184.1		184.1
教育費附加	3%	78.9		78.9
地方教育費附加	2%	52.6		52.6
土地增值稅	40%	8 798.65		8 798.65
印花稅	0.05%	26.3	26.3	0
企業所得稅	25%	5 467.38	9 400.0	－3 932.62
合 計		17 237.93	9 426.3	7 811.63

3. M 公司稅負轉移分析

(1) 營業稅及附加的轉移。如果 M 公司以 56 000 萬元轉讓在建項目，N 公司購入在建項目之後再投資建設，建造完成後銷售商品房，根據《財政部 國家稅務總局關於營業稅若干政策問題的通知》（財稅〔2003〕16 號）第三條第（二十）項規定：“單位和個人銷售或轉讓其購置的不動產或受讓的土地使用權，以全部收入減去不動產或



土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额”，N公司可以按销售收入减除56 000万元后的差额缴纳营业税及附加。转换为转让股权之后，没有发生转让在建项目的行为，N公司投资建成再出售该项目的房产，应当按销售收入全额缴纳营业税及附加，也就是M公司把营业税及附加2 945.6万元转移给了N公司。

(2) 土地增值税的转移。如果，M公司以56 000万元转让在建项目，应当缴纳土地增值税8 798.65万元。N公司购得该项目后，56 000万元构成房地产开发成本，可以在56 000万元的基础上投入资金进行开发建设，在建项目购置价与新投入的开发资金形成房地产开发成本，在计算土地增值税时，可以按照130%计算扣除。转换成转让股权之后，M公司没有缴纳土地增值税，N公司只能在M公司原有成本18 700万元基础上加上新投入开发资金计算土地增值税的扣除项目金额，也就是说，M公司把应缴的土地增值税8 798.65万元也转移已给了N公司。

以上五个税种税负转移总额为11 744.25万元，扣除M公司转让股权与转让项目的差额，计算出的税负转移额为7 811.63万元。

(3) 房地产研究所的专家建议N公司在进行项目转让谈判时，把M公司税负转移金额7 811.63万元作为谈判筹码，要求M公司在转让价格上让步，否则，应当放弃该项目。



纳税筹划点评

(1) 在卖项目与卖股权中选择卖股权，卖方税负较低。股权转让筹划法的本质是一种转移税负的方法，转让方减轻了税负，受让方会增加税负，在实际操作中，不可以只考虑单方的利益。

(2) 在买项目与买股权中选择买项目，买方税负较低。既然股权转让筹划法的本质是税负转移，当卖方打算以卖股权方式转让在建项目的税负时，买方要小心购买他人资产的同时受让了税负转移。在此，提醒购买方，购买股权需谨慎！

(3) 股权转让不属于土地增值税的征收范围。《土地增值税暂行条例》没有把股权转让列为土地增值税的征税范围，股权转让所得不是土地增值税的增值额，不对股权转让所得征收土地增值税。

第四节 土地增值税纳税筹划方法（下）

一、在建工程转让筹划法

【例7-12】某公司在甲市开发的《荷花湾小区》接近旅游区，按照已经市政府批准的小区规划，共建设十栋楼房，其中十号楼临近长江岸边，建成大酒店，一层、二层

做餐飲和休閒中心，三樓以上是客房。現在酒店大樓主體已經完工，正在準備進行裝修。請問建成之後註冊酒店公司是否繳納土地增值稅？有沒有比較好的辦法，可以節省稅費支出？

【案例分析】《財政部 國家稅務總局關於土地增值稅若干問題的通知》（財稅〔2006〕21號）第五條關於以房地產進行投資或聯營的征免稅問題規定：“對於以土地（房地產）作價入股進行投資或聯營的，凡所投資、聯營的企業從事房地產開發的，或者房地產開發企業以其建造的商品房進行投資和聯營的，均不適用財稅字〔1995〕48號第一條暫免征收土地增值稅的規定”。這裡講的“房地產開發企業以其建造的商品房進行投資和聯營的”指的是成品房，即完成設計所規定的全部內容的房產。酒店的設計中一般應當包括精裝修內容，如果房地產開發公司把裝修竣工後的房產投資註冊成立酒店公司，就符合財稅〔2006〕21號文件規定，應當繳納土地增值稅。該公司的酒店大樓主體剛完工，還沒有進行內外裝修，應當屬於“在建工程”，而不屬於“建造的商品房”，如果房地產開發企業以其開發的“在建工程”對其他房地產公司投資，符合財稅〔2006〕21號文件的規定，“以土地（房地產）作價入股進行投資或聯營的，凡所投資、聯營的企業從事房地產開發”的規定，應當繳納土地增值稅。如果該公司以在建工程對非房地產企業（酒店公司）投資，該文件沒有規定要徵稅，也可以理解為：房地產開發企業以在建工程投資於非房地產開發企業，不征收土地增值稅。所以，建議該公司以在建的酒店大樓對酒店公司投資，可以达到不征土地增值稅的效果。

但是，酒店屬於特殊行業，註冊成立酒店公司需要經過公安、消防、衛生防疫等多個部門的審查批准，例如，在北京設立酒店公司需要過八道關，即：

- （1）住建委（質監站）的驗收關。
- （2）規劃局（執法隊）規劃驗收關。
- （3）消防局（防火處）消防驗收關。
- （4）衛生局（疾控中心）公共衛生評估關。
- （5）環保局建設項目環保設施驗收關。
- （6）公安局特种行業許可證。

（7）技監局的電梯使用登記、鍋爐使用登記、壓力容器使用登記、重要壓力管道使用登記、組織機構代碼。

- （8）工商局的工商行政登記。

這些部門一般要求在房產建成並取得建設工程竣工驗收報告後，到現場進行實地檢查，檢查合格後才發給合格證書。如果是这样的话，房地產開發公司建造的酒店大樓就已經是“建造的商品房”了，再要投資或聯營，必須繳納土地增值稅。

如果遇到這種情況，房地產開發企業可以先到工商管理部門辦理本公司增加經營範圍事項，兼營“住宿、餐飲”等酒店業務，酒店大樓建成驗收後請有關部門來檢查，取得合格證書之後先設立酒店分公司，以酒店分公司進行經營。待經營一段時間之後，

再把酒店分公司从房产开发公司中分离出来，以企业分立的形式设立具有独立法人资格的酒店公司。企业分立，是指一家企业（称为被分立企业）将部分或全部资产（含资产、负债和劳动力）分离转让给现存或新设的企业（称为分立企业），被分立企业股东换取分立企业的股权或非股权支付，实现企业的依法分立。这样操作的好处是：

1. 企业分立不征收营业税

《营业税暂行条例》第一条规定：在中华人民共和国境内提供本条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人，为营业税的纳税人。《细则》第三条规定，所称提供条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产，是指有偿提供条例规定的劳务、有偿转让无形资产或者有偿转让不动产所有权的行为（以下称应税行为），应当征收营业税。

《国家税务总局关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告》（国家税务总局公告2011年第51号）规定：“纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人的行为，不属于营业税征收范围，其中涉及的不动产、土地使用权转让，不征收营业税”。根据上述文件规定，企业分立是将企业的资产、负债、劳动力等要素的同时分离转移，不属于营业税的征收范围，不征收营业税。

2. 企业分立不征收增值税

酒店公司从房地产开发企业中分立过程中，除了有土地使用权、房屋产权之外，还有一些货物、设备等资产。《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第四条第（六）项规定：“将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户”，应当视同销售货物缴纳增值税。

根据《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告2011年第13号）规定：“纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税”。

以上的税收规定不征营业税和增值税，也就不征各项附加税。

3. 企业分立不征收土地增值税

《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第二条规定：“转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人（以下简称纳税人），应依照本条例缴纳土地增值税”。《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）第三条规定：“房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产，缴纳土地增值税”。

企业分立既不是有偿转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物，也不属于

視同銷售（對外投資），不應徵收土地增值稅。

4. 企業分立不徵收契稅

《財政部 國家稅務總局關於企業事業單位改制重組契稅政策的通知》（財稅〔2012〕4號）第四條規定：“自2012年1月1日起，公司依照法律規定、合同约定分設為兩個或兩個以上與原公司投資主體相同的公司，對派生方、新設方承受原企業土地、房屋權屬，免徵契稅”。

5. 酒店分公司與房地產開發公司合併繳納企業所得稅，可以抵消一部分應納稅所得額，降低企業所得稅

《中華人民共和國企業所得稅法》第一條規定：“在中華人民共和國境內，企業和其他取得收入的組織（以下統稱企業）為企業所得稅的納稅人，依照本法的規定繳納企業所得稅”。房地產開發公司設立的酒店分公司不屬於企業所得稅的獨立納稅人，除按照經營項目繳納營業稅之外，應當和房地產開發公司統一計算企業所得稅的應納稅所得額繳納企業所得稅。酒店成立初期往往有一段時期的預熱期，這段時期一般會出現虧損，其虧損額可以抵銷房地產開發企業的應納稅所得額，降低企業所得稅的稅負。

6. 關於企業分立的所得稅問題

《財政部 國家稅務總局關於企業重組業務企業所得稅處理若干問題的通知》（財稅〔2009〕59號，以下簡稱《通知》）規定，企業重組是指企業在日常經營活動以外發生的法律結構或經濟結構重大改變的交易，包括企業法律形式改變、債務重組、股權收購、資產收購、合併、分立等。企業重組的稅務處理，按照不同條件分別適用於一般性稅務處理規定和特殊性稅務處理規定，除符合《通知》規定適用特殊性稅務處理規定的外，均適用於一般性稅務處理。適用特殊性稅務處理規定的基本條件是：

（1）具有合理的商業目的，且不以減少、免除或者推遲繳納稅款為主要目的。

（2）被收購、合併或分立部分的資產或股權比例符合本通知規定的比例。

（3）重組交易對價中涉及股權支付金額符合本通知規定比例。

（4）企業重組後的連續12個月內不改變重組資產原來的實質性經營活動。此項規定是指企業重組所發生的資產轉讓，接受資產企業將其繼續用於同樣目的的经营業務，從而保持其經營的連續性。

（5）企業重組中取得股權支付的原主要股東，在重組後連續12個月內，不得轉讓所取得的股權。此項規定是指轉讓資產的企業或其股東應通過對持有接受資產企業的股權，繼續保持對有關資產的控制，從而保持其權益的連續性。

《通知》對企業分立的特殊規定是，被分立企業所有股東按原持股比例取得分立企業的股權（以下簡稱“新股”），分立企業和被分立企業均不改變原來的實質經營活動，且被分立企業股東在該企業分立發生時取得的股權支付金額不低於其交易支付總額的85%，可以選擇按特殊性稅務處理規定進行稅務處理。即：

（1）對交易中股權支付暫不確認有關資產的轉讓所得或損失的，其非股權支付仍應

在交易当期确认相应的资产转让所得或损失，并调整相应资产的计税基础。非股权支付对应的资产转让所得或损失 = (被转让资产的公允价值 - 被转让资产的计税基础) × (非股权支付金额 ÷ 被转让资产的公允价值)。

(2) 分立企业接受被分立企业资产和负债的计税基础，以被分立企业的原有计税基础确定。

(3) 被分立企业已分立出去资产相应的所得税事项由分立企业继承。

(4) 被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额可按分立资产占全部资产的比例进行分配，由分立企业继续弥补。

(5) 被分立企业的股东取得的“新股”，如需部分或全部放弃原持有的被分立企业的股权（简称“旧股”），“新股”的计税基础应以放弃“旧股”的计税基础确定。如不需放弃“旧股”，则其取得“新股”的计税基础可从以下两种方法中选择确定：①直接将“新股”的计税基础确定为零；②以被分立企业分立出去的净资产占被分立企业全部净资产的比例先调减原持有的“旧股”的计税基础，再将调减的计税基础平均分配到“新股”上。

《通知》十一条规定：“企业发生符合本通知规定的特殊性重组条件并选择特殊性税务处理的，当事各方应在该重组业务完成当年企业所得税年度申报时，向主管税务机关提交书面备案资料，证明其符合各类特殊性重组规定的条件。企业未按规定书面备案的，一律不得按特殊重组业务进行税务处理”。

企业重组必须注意此项规定，凡是符合特殊性税务处理规定条件希望按照特殊性重组进行税务处理的企业，必须向主管税务机关申请备案，否则，不得享受特殊重组待遇。

《企业重组业务企业所得税管理办法》（国家税务总局公告 2010 年第 4 号）规定，企业重组业务符合《通知》规定条件并选择特殊性税务处理的，应按照《通知》第十一条规定进行备案；如企业重组各方需要税务机关确认，可以选择由重组主导方（被分立企业）向主管税务机关提出申请，层报省税务机关给予确认。主导方和其他当事方不在同一省（自治区、市）的，主导方省税务机关应将确认文件抄送其他当事方所在地省税务机关。省税务机关在收到确认申请时，原则上应在当年度企业所得税汇算清缴前完成确认。特殊情况，需要延长的，应将延长理由告知主导方。

符合特殊重组规定并选择特殊重组的企业分立应准备以下资料备查：

(1) 当事方企业分立的总体情况说明。情况说明中应包括企业分立的商业目的。

(2) 企业分立的政府主管部门的批准文件。

(3) 被分立企业的净资产、各单项资产和负债账面价值和计税基础等相关资料。

(4) 证明重组符合特殊性税务处理条件的资料，包括分立后企业各股东取得股权支付比例情况以及 12 个月内不改变资产原来的实质性经营活动、原主要股东不转让所取得股权的承诺书等。



(5) 工商部門認定的分立和被分立企業股東股權比例證明材料；分立後，分立和被分立企業工商營業執照復印件；分立和被分立企業分立業務賬務處理復印件。

(6) 稅務機關要求提供的其他資料證明。



結論

(1) 土地增值稅的稅負很重，計算要求複雜，如果企業以土地（房地產）投資人股掌握好投資時機，可以暫免徵收土地增值稅。

(2) 此項業務操作複雜，建議請專業中介機構協助籌劃。

二、分期開發籌劃法

【例 7-13】黎明房地產開發公司計劃開發的 A 小區，是一個別墅與多層住宅混合小區，佔地面積 210 000m²，建築總面積 157 500m²，容積率為 0.75。其中：別墅面積 15 600m²，144m² 以下的住宅 117 800m²，144m² 以上的住宅 23 800m²，配套設施面積 300m²。由於容積率小於 1.0，根據國家有關政策規定，該小區的房屋均屬於非普通標準住宅。本省地方稅務局《關於明確土地增值稅若干政策的通知》規定：本省土地增值稅預徵率按不同項目分別確定：（1）普通標準住宅 1.5%；（2）除普通標準住宅以外的其他住宅 3.5%。黎明公司在銷售房產時，一律按非普通標準住宅 3.5% 預徵土地增值稅，多預徵了土地增值稅，而且，將來土地增值稅清算時，由於該小區全部房產均屬於非普通標準住宅，公司也不可能享受普通標準住宅的优惠政策。對業主個人購買家庭唯一住房的普通標準住房，因為小區房產全部屬於非普通標準住宅也不能享受契稅減半徵收的优惠，購房人意見很大。請問，這種情況應當如何進行籌劃？

【案例分析】《國務院辦公廳轉發建設部等部門關於做好穩定住房價格工作意見的通知》（國办发〔2005〕26 号）文件規定：“為了合理引導住房建設與消費，大力發展省地型住房，在規劃審批、土地供應以及信貸、稅收等方面，對中小套型、中低價位普通住房給予优惠政策支持。享受优惠政策的住房原則上應同時滿足以下條件：住宅小區建築容積率在 1.0 以上、單套建築面積在 120m² 以下、實際成交價格低於同級別土地上住房平均交易價格 1.2 倍以下。各省、自治區、直轄市要根據實際情況，制定本地區享受优惠政策普通住房的具體標準。允許單套建築面積和價格標準適當浮動，但向上浮動的比率不得超過上述標準的 20%”。

各省市根據上述文件的規定，一般把普通標準住宅的標準定為：

（1）住宅小區建築容積率在 1.0 以上。

（2）單套建築面積在 144m²（含 144m²）以下。

（3）實際成交價格低於同級別土地上住房平均交易價格 1.2 倍以下。

A 小區的容積率為 0.75，整個小區的住房全部屬於非普通標準住宅，房地產開發企業不得享受普通標準住房的稅收优惠。



《财政部 国家税务总局 住房和城乡建设部关于调整房地产交易环节契税个人所得税优惠政策的通知》(财税[2010]94号)规定:对个人购买普通住房,且该住房属于家庭(成员范围包括购房人、配偶以及未成年子女,下同)唯一住房的,减半征收契税。对个人购买90m²及以下普通住房,且该住房属于家庭唯一住房的,减按1%税率征收契税。

A小区的全部住房都属于非普通标准住宅,因此,购房人也不得享受此项契税优惠政策。

经过现场调查了解得知,自2010年1月1日起,当地政府规定开发项目的容积率低于0.7一律不予批准。黎明房地产开发公司之所以把别墅与住宅混合报批,就是为了提高整个小区的容积率,以便达到政府规定的容积率标准,通过建设规划部门的审查。现在,开发项目的规划已经审批通过了,建议黎明公司可以把这个项目分成前后两期开发,先期开发多层住宅部分,后期开发别墅部分。别墅建筑面积15600m²,按容积率为0.2计算,留用土地面积为78000m²;多层住宅占地面积为132000m²,建筑面积141600m²,容积率可以达到1.08,单套建筑面积小于144m²的住房便属于普通标准住宅。在先后两期之间人工开挖一条小溪或建一道篱笆作为分期开发的标志。

《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)第一条土地增值税的清算单位规定:“土地增值税以国家有关部门审批的房地产开发项目为单位进行清算,对于分期开发的项目,以分期项目为单位清算。开发项目中同时包含普通住宅和非普通住宅的,应分别计算增值额”。

分期开发后,分期进行土地增值税的清算。住宅部分的容积率大于1.0,单套建筑面积小于144m²的住房便属于普通标准住宅,预售时可以按当地规定1.5%预交土地增值税,购房人购买第一套普通标准住宅可以减半征收契税。土地增值税清算时,如果增值率不大于20%,房地产开发企业可以享受土地增值税免税的税收优惠。这样处理的结果,房地产开发企业与购房人都很满意。

三、企业开办费筹划法

新成立的房地产开发企业,应尽量地缩短筹建期,提前进入开工前的准备阶段,使这一阶段发生的费用计入“开发成本——前期工程费”,在计算土地增值税时,可以享受到按照建造成本130%计算扣除项目金额的税收待遇,降低土地增值税的增值额和增值率。

《企业所得税法实施条例》第七十条规定:“企业所得税法第十三条第(四)项所称其他应当作为长期待摊费用的支出,自支出发生月份的次月起,分期摊销,摊销年限不得低于3年”。长期以来,税法一直是把开办费列入长期待摊费用核算的,但是,在《企业所得税法》及其实施条例中并没有明确规定。为此,《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》(国税函[2009]98号)第九条关于开(筹)办

費的處理規定：“新稅法中開（籌）辦費未明確列作長期待攤費用，企業可以在開始經營之日的當年一次性扣除，也可以按照新稅法有關長期待攤費用的處理規定處理（即不短於三年分期攤銷），但一經選定，不得改變”。開辦費是指企業在籌建期發生的費用，包括職工的工資薪金、職工福利費、辦公費、培訓費、差旅費、印刷費、註冊登記費以及不計入固定資產和無形資產成本的匯兌損益和利息等支出。企業的籌建期，是指從企業被批准籌建之日起至開始生產、經營（包括試生產、試營業）之日的期間。

上述文件對於開辦費的稅前扣除問題有三項較為寬松的規定。①籌建期有彈性，自批准籌建之日起可以到正式生產正式經營，也可以到試生產、試營業，由企業自行掌握；②開辦費的攤銷期限有彈性，“不短於三年分期攤銷”，可以是三年，也可以是四年、五年或更長期間，由企業自行掌握；③對於分期攤銷的攤銷方法，文件沒要求平均攤銷，只要不間斷攤銷，每年攤銷金額可大可小，由企業自行掌握。

新成立的企業何時起算開始生產經營呢？長期以來，房地產開發企業一般是把開始基礎工程施工的日期做為開始生產經營。但是，實際情況是，房地產企業取得土地使用權後，便開始進行項目開發前的水文地質勘察、測繪、規劃、設計、可行性研究、項目部籌建、場地通平等項開工前的準備工作，已經開始房地產的開發建設，應當作為生產經營的開始。把開始生產經營日期提前到取得土地使用權，就是把原來計入“開辦費”的那部分費用列入“開發成本——前期工程費”，可以享受到計算土地增值額的30%的加計扣除政策。

《國家稅務總局關於外商投資企業從事房地產開發經營徵收所得稅有關問題的通知》（國稅發〔1995〕153號，現已廢止）第二條關於實際經營期起始日期的確定問題曾經規定：“專業從事房地產開發經營的企業，應以其首次取得房地產開發經營項目之日，確定為實際開始生產、經營之日。如其首次取得房地產開發經營項目的日期是在營業執照簽發日之前，則應以其營業執照簽發之日確定為的實際開始生產、經營之日”。雖然這個文件現已廢止，但是，文件給人們一個提示，房地產開發企業取得土地使用權之後即已經開始生產經營。房地產開發企業在取得土地使用權之後所做的一系列工作，包括水文地質勘察、測繪、規劃、設計、可行性研究、項目部籌建、場地通平等項工作恰好符合《房地產開發經營業務企業所得稅處理辦法》（國稅發〔2009〕31號）第二十七條關於“開發成本——前期工程費”核算內容的規定。

【例7-14】某房地產開發公司於2010年1月取得一宗土地使用權，支付土地出讓金5 600萬元，規劃為普通標準住宅。然後，公司開始辦理土地使用權過戶的手續，搞水文地質勘察測量、規劃設計、進行“場地通平”等項前期準備工作。該小區規劃為普通標準住宅，一直到2011年3月各項手續辦理齊全，取得了“施工許可證”，開工施工建設。在這期間發生費用400萬元，財會部經理原來從事工業企業的會計工作，將這部分費用作為開辦費處理，計入“長期待攤費用——開辦費”，留待以後分配計入“管理費用”中。工程經過近二年的施工，於2012年12月末竣工。開發成本10 400萬

元，可售面积 40 000m²，以每平方米均价 6 800 元对外销售，2013 年 9 月末，房产全部售出，符合应当进行清算的规定。这期间又发生期间费用 300 万元，借款利息 890 万元，但不能取得银行借款证明。请计算应交土地增值税。

【案例分析】土地增值税的计算：

- (1) 销售收入总额 = 6 800 × 4 = 27 200 (万元)
- (2) 扣除项目金额 = (5 600 + 10 400) × 130% + 27 200 × 5.5%
= 20 800 + 1 496 = 22 296 (万元)
- (3) 增值额 = 27 200 - 22 296 = 4 904 (万元)
- (4) 增值率 = 4 904 ÷ 22 296 × 100% = 21.99%
- 适用税率 30%，速算扣除率为 0
- (5) 应交土地增值税 = 4 904 × 30% - 0 = 1 471.2 (万元)



筹划方案

该公司取得土地使用权之后发生的费用计入了“长期待摊费用——开办费”，摊销时计入管理费用，对开发成本没有拉动作用。如果该公司在取得土地使用权之后发生的费用为 400 万元，按照《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发[2009] 31 号）的规定进行账务处理，计入“开发成本——前期工程费”，在土地增值税清算时按照 130% 计算扣除，就会影响土地增值税的增值额，拉动增值率下降，从而影响土地增值税的应纳税额。

土地增值税的计算：

- (1) 销售收入总额 = 6 700 × 40 000 = 27 200 (万元)
- (2) 扣除项目金额 = (5 600 + 10 400 + 400) × 130% + 27 200 × 5.5% = 21 320 + 1 496 = 22 816 (万元)
- (3) 增值额 = 27 200 - 22 816 = 4 384 (万元)
- (4) 增值率 = 4 384 ÷ 22 816 × 100% = 19.21%

普通标准住宅当增值率不大于 20% 时，免征土地增值税，少缴土地增值税 1 471.2 万元。



结论

最近几年，由于国家对大城市的房地产进行宏观调控，有些房地产开发公司开始向中小城市发展。在中小城市取得土地使用权之后，当地政府为了本地的经济利益，往往不允许房地产开发企业设立分公司，而要求设立独立的法人单位，这时，如何核算开办费就显得十分重要。开办费筹划法在无涉税风险的前提下，可以帮助房地产开发企业节省土地增值税的支出。

四、增加開發投入籌劃法

【例 7-15】新宏廣房地產開發公司 2008 年 12 月末，以 8 000 萬元拍得一塊土地使用權，沒有進行任何形式的土地開發，2012 年 3 月，準備把土地使用權轉讓，評估價為 21 000 萬元。經過測算，土地增值稅稅負很重。請稅務師事務所的專家進行納稅籌劃，專家建議該公司對土地進行一級開發後再轉讓，就可以享受到加計扣除的稅收政策，降低土地增值稅。專家指的一級開發是指對土地進行前期開發，如舊建築物拆除、場地平整，臨時水、電、路的開通等，並且特別強調不要進行建築施工，因為如進行建築施工後再轉讓，既屬於銷售不動產，在計算營業稅時，取得土地使用權所支付的金額不得減除，會多交營業稅。預計開發費用需要 1 000 萬元，開發後評估價為 22 500 萬元。請計算兩個方案土地增值稅納稅效果的差別。

【案例分析】《土地增值稅宣傳提綱》（國稅函發〔1995〕110 號）第六條規定，在具体計算增值額時，要區分以下幾種情況進行處理：

（1）為了抑制“炒”買“炒”賣地皮的行为，對取得土地或房地產使用權後，未進行開發即轉讓的，計算其增值額時，只允許扣除取得土地使用權時支付的地價款，交納的有關費用，以及在轉讓環節繳納的稅金。

（2）為了鼓勵投資者將更多的資金投向房地產開發，對取得土地使用權後投入資金，將生地變為熟地轉讓的，計算其增值額時，允許扣除取得土地使用權時支付的地價款、交納的有關費用，和開發土地所需成本再加計開發成本的 20 % 以及在轉讓環節繳納的稅金。

（3）對取得土地使用權後進行房地產開發建造的，在計算其增值額時，允許扣除取得土地使用權時支付的地價款和有關費用、開發土地和新建房及配套設施的成本和規定的費用、轉讓房地產有關的稅金，並允許加計 20 % 的扣除。這可以使從事房地產開發的納稅人有一個基本的投資回報，以調動其從事正常房地產開發的積極性。

《土地增值稅清算鑒證業務準則》（國稅發〔2007〕132 號）規定：對取得土地（不論是生地還是熟地）使用權後，未進行任何形式的開發即轉讓的，在計算扣除項目金額時，不得加計扣除。

根據上述規定，房地產開發企業取得土地使用權後，不進行開發就將土地使用權轉讓的，在計算增值額時不得加計扣除，降低了扣除項目金額，使得增值額加大，增值率提高，會多交土地增值稅。但是，在進行土地開發時，應當掌握開發到何種程度，如果在開發時做了基礎工程，再轉讓該項目時就屬於銷售不動產，計算營業稅的應稅營業額時，取得土地使用權支付的價款不得扣除，會多交營業稅及附加。

下面比較不開發就轉讓土地使用權和開發後再轉讓納稅效果的差異。

方案一：取得土地使用權不開發就轉讓，土地增值稅的納稅情況：

（1）扣除項目金額 = 8 000 + (21 000 - 8 000) × 5.5 % = 8 715（萬元）



(2) 增值额 = $21\,000 - 8\,715 = 12\,285$ (万元)

(3) 增值率 = $12\,285 \div 8\,715 \times 100\% = 140.96\%$

适用税率 50%，速算扣除率 15%

(4) 应交土地增值税 = $12\,285 \times 50\% - 8\,715 \times 15\% = 6\,142.5 - 1\,307.25 = 4\,835.25$ (万元)

方案二：进行旧建筑物拆除、场地平整，临时水、电、路的开通等土地一级开发后转让，但是，不能进行基础的施工。

(1) 扣除项目金额 = $(8\,000 + 1\,000) \times 120\% + (22\,500 - 8\,000) \times 5.5\% = 10\,800 + 797.5 = 11\,597.5$ (万元)

(2) 增值额 = $22\,500 - 11\,597.5 = 10\,902.50$ (万元)

(3) 增值率 = $10\,902.5 \div 11\,597.5 \times 100\% = 94.01\%$

适用税率 40%，速算扣除率为 5%

(4) 应交土地增值税 = $10\,902.5 \times 40\% - 11\,597.5 \times 5\% = 4\,361.0 - 579.875 = 3\,781.125$ (万元)

第二方案较第一方案节税 = $4\,835.25 - 3\,781.125 = 1\,054.125$ (万元)



结论

在计算土地增值税时的附加扣除政策是一种鼓励房地产开发企业取得土地使用权之后进行实质性开发的税收政策。第一，这种扣除只适用于房地产开发企业，其他企业不得享受。第二，房地产开发企业享受附加扣除在扣除幅度上有三个层次：①取得土地或房地产后，未进行开发即转让的，不得附加扣除；②取得土地使用权后投入资金，将生地变为熟地转让的，只能附加扣除 20%；③取得土地使用权进行房地产开发，建成商品房销售的，可以附加扣除 30%。

五、财政补助的处理技巧

有些中小城市为了招商引资进行旧城改造，在土地使用权出让时往往会附带一些优惠政策，把一部分土地出让金以各种名义返还给房地产开发企业，例如返还的资金称为基础设施建设基金等，这些返还的资金如何进行税务处理可以降低土地增值税，是取得土地出让金返还的房地产开发企业需要解决的实际问题。

【例 7-16】A 县为了招商引资，在土地使用权出让时给予优惠，把房地产开发企业支付的土地出让金返还 30%。甲房地产开发公司 2011 年 2 月支付土地出让金 12 000 万元在 A 县取得一项土地使用权。按照当地政府的规定，土地出让金返还 30%，6 月 16 日甲公司收到县财政局拨付的“基础设施建设基金”3 600 万元，应当如何做账务处理可以降低土地增值税？



【案例分析】

1. 土地出让金返还的处理技巧

房地产开发企业取得的土地出让金返还,属于“政府补助”的范畴,根据《财政部 国家税务总局关于财政性资金、行政事业性收费、政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》(财税〔2008〕151号)规定:“企业取得的各类财政性资金,除属于国家投资和资金使用后要求归还本金的以外,均应计入企业当年收入总额。所称财政性资金,是指企业取得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息,以及其他各类财政专项资金,包括直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收,但不包括企业按规定取得的出口退税款。所称国家投资,是指国家以投资者身份投入企业、并按有关规定相应增加企业实收资本(股本)的直接投资。”

《企业会计准则第16号——政府补助》(以下简称《政府补助准则》)规定,政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。与资产相关的政府补助,是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。与收益相关的政府补助,是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。

《政府补助准则》第七条规定,与资产相关的政府补助,应当确认为递延收益,并在相关资产使用寿命内平均分配,计入当期损益。但是,按照名义金额计量的政府补助,直接计入当期损益。第八条规定,与收益相关的政府补助,应当分别下列情况处理:①用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的,确认为递延收益,并在确认相关费用的期间,计入当期损益;②用于补偿企业已发生的相关费用或损失的,直接计入当期损益。

《政府补助准则》所称与资产相关的政府补助是指与固定资产、无形资产相关的政府补助,企业取得政府补助之后先计入“递延收益”科目,在固定资产折旧或无形资产摊销期间,由政府补助补偿折旧、摊销使企业产生的支出。

房地产开发企业取得土地使用权是用于建造对外出售的开发产品的,开发产品属于存货,不属于长期资产,相关的土地使用权账面价值应当计入所建造的开发产品成本,因此,房地产开发企业取得的土地出让金返还还有以下两种处理方法。

方案一:根据企业《政府补助准则》的规定,将土地出让金返还计入“营业外收入”。

借:银行存款	36 000 000
贷:营业外收入	36 000 000
借:营业外收入	36 000 000
贷:本年利润	36 000 000



纳税效果分析

(1) 土地使用权支付的金额仍然是12 000万元,土地增值税清算时,按照130%计算扣除项目金额,扣除项目金额=12 000×130%=15 600(万元)。

(2) 营业外收入3 600万元有可能形成利润总额,应缴纳企业所得税900万元。

方案二：将土地出让金返还 3 600 万元冲减“开发成本——土地征用及拆迁补偿费”。

借：银行存款	36 000 000
贷：开发成本——土地征用及拆迁补偿费	36 000 000



纳税效果分析

(1) 土地使用权支付的金额减少到 8 400 万元。

土地增值税清算时，按 130% 计算扣除项目金额为

扣除项目金额 = $8\,400 \times 130\% = 10\,920$ (万元)

土地增值税清算时

减少扣除项目金额 = $15\,600 - 10\,920 = 4\,680$ (万元)

形成了土地增值税的增值额，按最低税率 30% 计算：

增加土地增值税应纳税额 = $4\,680 \times 30\% = 1\,404$ (万元)

(2) 开发成本减少 3 600 万元，企业所得税汇算清缴时：

增加应纳税所得额 = $3\,600 - 1\,404 = 2\,196$ (万元)

应缴所得税增加额 = $2\,196 \times 25\% = 549$ (万元)

应交税费总额 = $1\,404 + 549 = 1\,953$ (万元)

方案二比方案一多交税费 = $1\,953 - 900 = 1\,053$ (万元)

结论：房地产开发企业取得的土地出让金返还，不应当冲减土地成本，应当计入当期损益。企业在取得土地出让金返还时，一般处在项目的开发建设阶段，只有期间费用，没有收入，企业会出现亏损。企业取得的返还资金弥补亏损后有余额的缴纳企业所得税，没余额的不交税，所以，实际缴纳企业所得税的金额比 900 万元要少。

土地增值税属于地方税种，现在有的省税务机关对地方政府返还给企业的土地出让金做出比较严格的规定，例如某省地方税务局《关于明确土地增值税清算有关问题的通知》规定：“房地产开发企业从政府部门取得各种形式的返还款，地方税务机关在土地增值税清算时，其返还款不允许扣除，直接冲减土地成本。”

为此，建议房地产企业应当向税务机关说明两点：

(1) 房地产企业取得的不是土地出让金返还，而是某项专用基金，根据财税 [2008] 151 号文件的规定，企业取得的各类财政性资金，均应计入企业当年收入总额。另外，政府补助准则规定，用于补偿企业已发生的相关费用或损失的，应当通过“营业外收入”科目，计入当期损益，而不是冲减成本。

(2) 房地产企业取得的某项专用基金如果符合《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》(财税 [2011] 70 号) 规定，认定为不征税收入，按照《政府补助准则》第七条的规定，与资产相关的政府补助，应当确认为“递延收益”，并在相关资产使用寿命内平均分配，计入当期损益。财政部并没有做出

把財政補助沖減成本的规定。

由于土地增值稅属于地方稅种，地方稅务机关有比較大的自由裁量权，請房地產开发企业多向当地稅务机关解釋，取得他们的理解。

2. 土地出让金返還变成“不征稅收入”的处理技巧

《財政部 国家稅务总局关于专项用途財政性资金企业所得税处理问题的通知》（財稅〔2011〕70号）规定：企业从县级以上各级人民政府財政部门及其他部门取得的应計入收入总额的財政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征稅收入，在計算应纳税所得额时从收入总额中减除。

（1）企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件。

（2）財政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求。

（3）企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

根据实施条例第二十八條的规定，上述不征稅收入用于支出所形成的费用，不得在計算应纳税所得额时扣除；用于支出所形成的资产，其計算的折旧、摊销不得在計算应纳税所得额时扣除。企业将符合本通知第一條规定条件的財政性资金作不征稅收入处理后，在5年（60个月）内未发生支出且未繳回財政部门或其他拨付资金的政府部门的部分，应計入取得该资金第六年的应税收入总额；計入应税收入总额的財政性资金发生的支出，允许在計算应纳税所得额时扣除。

在这个文件之前，財政部和国家稅务总局还曾经发过一个財稅〔2009〕87号文件，两个文件内容基本相同，不同点在于財稅〔2009〕87号文件有效期为2008年1月1日起至2010年12月31日止；而財稅〔2011〕70号文件自2011年1月1日起执行，无截止日期。在本案例中，县財政局对于拨款已经明确用途是“基础设施建设基金”，只是没有与该专项资金配套的资金管理办法或具体管理要求。房地产开发企业应当向政府反映，既然政府部门给予企业专项用途財政性资金是对企业的一种扶持，就应该将这一补助措施做完善，真正使企业得到实惠。对于长期的、固定的、大额的专项財政性资金的拨付，相关部门应考虑制定一个专项资金配套的管理办法和绩效考核要求。对于短期的、非固定性的专项用途財政资金，如果实在无必要制定一个配套管理办法进行规范的，相关部门应考虑在资金拨付文件中专门明确资金的具体管理要求，哪怕只是把原则性的几句话写在“拨款通知”中，对于企业都是有用的。这样企业就可以作为“不征稅收入”从当期收入总额中扣除。

实际上，不征稅收入对于企业只是递延納稅，因为《企业所得税法实施条例》第二十八條规定：“企业的不征稅收入用于支出所形成的费用或者财产，不得扣除或者計算对应的折旧、摊销扣除”。企业发生的费用、折旧、摊销不得扣除，增加了应纳税所得额，最终还是要交稅的。

第八章 土地增值税纳税 筹划成功案例分析

案例一 变转让土地使用权为以土地使用权投资



咨询案例

顾先生于5年前以400万元取得了10亩（1亩=666.6 m²）土地的使用权。由于近几年地价不断上涨，顾先生打算以2 000万元的价格转让这宗土地使用权。考虑到当年取得土地的价格与转让价格相差悬殊，由此可能要承担大额的税款。顾先生请注册税务师事务所帮助进行纳税筹划，税务师事务所给顾先生提供两个纳税筹划方案，请他比较后进行选择。

方案一：顾先生直接将土地使用权转让，由购买方甲公司（非房地产开发企业）向其支付转让费2 000万元。

方案二：顾先生将该土地使用权折合成股份作为对甲公司的投资，甲公司净资产50 000万元，原注册资本10 000万元，顾先生投资后取得股权2 000万股，可以参加甲公司利润分配。根据近年来甲公司的经营状况，顾先生预计每年可分得股息收入不低于200万元，当地城市维护建设税7%，教育费附加3%，不考虑地方教育费附加。同时按协议规定，4年后，顾先生按照2 000万元的价格将股权转让给甲公司。请计算，哪一个方案对顾某更为有利？

【案例分析】

方案一：顾先生直接转让土地使用权的纳税测算

- (1) 应缴纳营业税金 = $(2\,000 - 400) \times 5\% = 80.0$ （万元）。
 - (2) 应缴纳城镇维护建设税 = $80.0 \times 7\% = 5.60$ （万元）。
 - (3) 应缴纳教育费附加 = $80.0 \times 3\% = 2.40$ （万元）。
 - (4) 应缴纳印花税 = $2\,000 \times 0.5\text{‰} = 1.0$ （万元）。
 - (5) 应缴纳土地增值税：
- 土地所有权的转让收入总额 = 2 000 万元

扣除项目金额=400+80.0+5.6+2.4+1.0=489.0 (万元)

增值额=2 000-489=1 511 (万元)

增值率=1 511÷489×100%=309.00%

适用税率 60%，速算扣除率 35%

应交土地增值税=1 511×60%-489×35%=735.45 (万元)

(6) 应缴纳个人所得税=(2 000-400-88-1-735.45)×20%=155.11(万元)。

(7) 各种税费合计=88+1+735.45+155.11=979.56 (万元)。

(8) 顾先生个人净所得=2 000-400-979.56=620.44 (万元)。

方案二：顾先生以土地使用权投资入股

(1) 关于营业税及附加。根据《财政部 国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》(财税[2002] 191号)的规定：“以无形资产、不动产投资入股，参与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为，不征收营业税。对股权转让不征收营业税”。因此，顾先生以土地使用权投资入股时可以不征营业税及附加，股权转让时也可以不征收营业税及附加。

(2) 关于股息、红利所得缴纳个人所得税。依照《财政部 国家税务总局关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》(财税[2005] 35号)规定：“员工因拥有股权而参与企业税后利润分配取得的所得，应按照‘利息、股息、红利所得’适用的规定计算缴纳个人所得税。”因此，顾先生在股权持有期间，每年取得的股息、红利所得 200 万元，应按 20%的税率缴纳个人所得税。

顾先生 4 年应交纳个人所得税=200×20%×4=160 (万元)。

(3) 关于土地增值税：依据《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字[1995] 48号)规定：“对于以房地产进行投资、联营的，投资、联营的一方以土地(房地产)作价入股进行投资或作为联营条件，将房地产转让到所投资、联营的企业中时，暂免征收土地增值税。对投资、联营企业将上述房地产再转让的，应征收土地增值税”。

《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)规定：对于以土地(房地产)作价入股进行投资或联营的，凡所投资、联营的企业从事房地产开发的，或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的，均不适用《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字[1995] 48号)第一条暂免征收土地增值税的规定。

由于财税[2006] 21号文件对于以土地使用权对非房地产企业投资没有规定征收土地增值税，因此，现在税务机关对以土地使用权投资到非房地产企业是不征土地增值税的。顾先生投资的是非房地产企业，可以免交土地增值税。

(4) 以评估价 2 000 万元投资，评估增值部分要交个人所得税。《国家税务总局关于个人资产评估增值计征个人所得税问题的通知》(国税发[2008] 115号)第二条规

定：个人以评估增值的非货币性资产对外投资取得股权的，对个人取得相应股权价值高于该资产原值的部分，属于个人所得，按照“财产转让所得”项目计征个人所得税。税款由被投资企业在个人取得股权时代扣代缴。

甲公司代扣代缴个人所得税 = $(2\,000 - 400) \times 20\% = 320$ (万元)

顾先生获得的股权的计税基础为 2 000 万元，四年后按 2 000 万元转让股权，无个人股权投资转让所得，不征个人所得税。

(5) 以土地投资和股权转让两次发生资产转让行为，应交印花税 = $2\,000 \times 0.5\text{‰} \times 2 = 2.0$ (万元)。

方案二应缴纳税费合计 = $320 + 160 + 2.0 = 482.0$ (万元)

顾某个人实际所得 = $2\,000 + 200 \times 4 - 482 - 400 = 1\,918.0$ (万元)

方案一与方案二比较

(1) 应交税费差额 = $979.56 - 482.0 = 497.56$ (万元)。

(2) 顾先生个人所得差额 = $1\,918.0 - 620.44 = 1\,297.56$ (万元)。

结论：从应交税费和顾先生个人净所得两个方面分析，顾先生应当选择方案二。



风险分析

方案一没有风险，土地使用权转让收入 2 000 万元减去成本 400 万元，再减去应交税费 979.56 万元，余额 620.44 万元为顾先生个人净所得，税负较重，税负率达到转让收入的 48.98%；而且，这笔收入是固定的，不可能有升值的期望。

方案二虽然应交税费较少，但风险较大。顾先生以土地使用权投资参加利润分配，同时，也要承担投资风险，每年预计分得 200 万元的股息红利所得，期望值过高，一旦甲公司效益下降，收益的期望便没有保障。

但是，如果乐观的估计，假设甲公司经营状况很好，发展较快，将来改制成股份有限公司，股票上市的话，顾先生会得到上市公司较丰厚的分红。根据《财政部 国家税务总局关于股息红利个人所得税有关政策的通知》（财税〔2005〕102 号）规定，从 2005 年 6 月 13 日起，对个人投资者从上市公司取得的股息红利所得，暂减按 50% 计入个人应纳税所得额，依照现行税法规定计征个人所得税。顾先生的税负会更轻，回报会更加实惠。

案例二 增加小区环境美化投入免缴土地增值税



咨询案例

朝宏房地产开发公司于 2009 年开发京丽苑小区，项目规划为普通标准住宅，2013

年初,小区建设已经接近尾声,商品房正在销售中。财会人员开始测算土地增值税的税负,该项目取得土地使用权支付的金额为4 000万元,房地产开发成本6 000万元,项目管理部发生开发间接费100万元。该小区可售面积43 000m²,预计每平方米均价4 000元,预计销售收入总额17 200万元。城市建设维护税7%,教育费附加3%,房地产开发费用允许按10%扣除。请问,如何操作能够降低土地增值税的税负?



土地增值税测算

(1) 营业税及附加=17 200×5.5%=946(万元)。

(2) 扣除项目金额=(4 000+6 000+100)×130%+946=13 130+946=14 076(万元)。

(3) 增值额=17 200-14 076=3 124(万元)。

(4) 增值率=3 124÷14 076×100%=22.19%

适用税率30%,速算扣除率为0。

(5) 应交土地增值税=3 124×30%-0=937.2(万元)。



政策分析

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》(国税字[2006]187号)规定,土地增值税清算以国家有关部门审批的房地产开发项目为单位进行清算,对于分期开发的项目,以分期开发的项目为单位清算。开发项目中同时包含普通住宅和非普通住宅的,应分别计算增值额。

《中华人民共和国土地增值税暂行条例》规定,纳税人建造普通标准住宅出售,增值额未超过扣除项目金额之和20%的,免征土地增值税。因此企业出售普通标准住宅可以控制售价,控制增值率,享受到免征土地增值税的税收优惠。



筹划方案

京丽苑小区可售面积,销售收入总额已经确定,企业打算降低土地增值税的税负,可采用的方法就是“适度加大建造成本法”。经过项目管理部负责人、财会人员、工程人员共同研究,决定增加园林绿化投入,进一步美化小区的环境。那么,园林绿化需要投入多少资金呢?

设投入资金后,扣除项目增加额为 Y_1 ,使得

$$[17\,200 - (14\,076 + Y_1)] \div (14\,076 + Y_1) \leq 20\%$$

解不等式, $Y_1 = 257.30$ (万元)

扣除项目等于130%的建造成本加上营业税及附加,由于销售收入总额不变,营业税及附加也不变, Y_1 就是130%的开发成本增加额,将257.30万元除以130%,等于197.95万元,可以理解为园林绿化投入只要大于197.95万元,即可以使得增值率

不大于 20%，享受到免缴土地增值税的税收优惠。

验算：假设，增加园林绿化费投入 198 万元

(1) 扣除项目金额 = $(4\,000 + 6\,000 + 100 + 198) \times 130\% + 946 = 13\,387.4 + 946 = 14\,333.4$ (万元)

(2) 增值额 = $17\,200 - 14\,333.4 = 2\,866.6$ (万元)

(3) 增值率 = $2\,866.6 \div 14\,333.4 \times 100\% = 19.999\%$

增值率不大于 20%，根据《土地增值税暂行条例》规定，纳税人建造普通标准住宅出售，增值额未超过扣除项目金额之和 20% 的，免征土地增值税。

结论：企业再投入 198 万元园林绿化费用，美化了小区的环境，增加了小区的卖点，投入的资金，可以通过提高售价得到补偿。开发企业却免掉了 937.2 万元的土地增值税。

企业在进行这种税收筹划时，需要注意，增值率应当略低于 20% 为好，否则，投入的绿化费用会很大，有可能造成投入的成本无法收回，就会得不偿失。

案例三 企业重组比清算少交土地增值税



咨询案例

B 公司由于长期经营亏损，经过股东会讨论作出决定，准备将其破产清算。在 B 公司的清算资产中，土地、房产所占比例较大。土地使用权购置原价 1 000 万元，已经摊销 10 年，摊余价值 800 万元；房产购置原价 1 400 万元，已经计提折旧 10 年，净值 950 万元。经过评估机构评估，土地评估价值 5 000 万元，房产评估价值 1 500 万元。从纳税角度分析，B 公司应当破产清算还是与其他企业合并？



政策分析

《财政部 国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税 [2009] 60 号）规定，企业在不再持续经营，发生结束自身业务、处置资产、偿还债务以及向所有者分配剩余财产等经济行为时，应当对清算所得、清算所得税、股息分配等事项进行企业清算的所得税处理。

企业应将整个清算期作为一个独立的纳税年度计算清算所得。企业的全部资产可变现价值或交易价格，减除资产的计税基础、清算费用、相关税费，加上债务清偿损益等后的余额，为清算所得。用公式表示如下：

清算所得 = 全部资产可变现价值或交易价格 - 资产的计税基础 - 清算费用 - 相关税费 + 债务清偿损益 - 弥补以前年度亏损

债务清偿损益=债务实际偿还的金额-债务的计税基础

相关税费是指企业在清算过程中发生的税费，不包括以前年度所欠税款。企业清算应交土地增值税，计算如下：

《土地增值税暂行条例》第六条规定，转让旧房及建筑物按照评估价格计算土地增值税的扣除项目金额。《土地增值税暂行条例实施细则》第七条第（四）项规定：“旧房及建筑物的评估价格，是指在转让已使用的房屋及建筑物时，由政府批准设立的房地产评估机构评定的重置成本价乘以成新度折扣率后的价格。评估价格须经当地税务机关确认。”

《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）第二条关于转让旧房准予扣除项目的计算问题规定：“纳税人转让旧房及建筑物，凡不能取得评估价格，但能提供购房发票的，经当地税务部门确认，《条例》第六条第（一）、（三）项规定的扣除项目的金额，可按发票所载金额并从购买年度起至转让年度止每年加计5%计算。对纳税人购房时缴纳的契税，凡能提供契税完税凭证的，准予作为‘与转让房地产有关的税金’予以扣除，但不作为加计5%的基数。对于转让旧房及建筑物，既没有评估价格，又不能提供购房发票的，地方税务机关可以根据《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）第35条的规定，实行核定征收。”

《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220号）规定，《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）第二条第一款规定“纳税人转让旧房及建筑物，凡不能取得评估价格，但能提供购房发票的，经当地税务部门确认，《条例》第六条第（一）、（三）项规定的扣除项目的金额，可按发票所载金额并从购买年度起至转让年度止每年加计5%计算”。计算扣除项目时“每年”按购房发票所载日期起至售房发票开具之日止，每满12个月计一年；超过一年，未满12个月但超过6个月的，可以视同为一年。

B公司取得土地使用权支付价款1000万元，房产购置原价1400万元，房地产总成本2400万元，已经折旧（摊销）10年，每年加计扣除5%。土地评估价值5000万元，房产评估价值1500万元，房地产评估价格6500万元。根据《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税〔2003〕16号）第（二十）项规定：“单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权，以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额。单位和个人销售或转让抵债所得的不动产、土地使用权的，以全部收入减去抵债时该项不动产或土地使用权作价后的余额为营业额。”



纳税测算

扣除项目金额=（2400+2400×5%×10）+（6500-2400）×5.5%=3600+

$225.5 = 3\,825.5$ (万元)

增值额 $= 6\,500 - 3\,825.5 = 2\,674.5$ (万元)

增值率 $= 2\,674.5 \div 3\,825.5 \times 100\% = 69.91\%$, 适用税率 40% , 速算扣除率 5%

应纳土地增值税 $= 2\,674.5 \times 40\% - 3\,825.5 \times 5\% = 878.53$ (万元)

很显然, 如果 B 公司破产清算, 土地增值税的税负很重, 与其他企业合并, 可以免征土地增值税。

根据《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字[1995] 48 号) 第三条规定: 在企业兼并中, 对被兼并企业将房地产转让到兼并企业中的, 暂免征收土地增值税。

建议 B 公司找一家经营较好的企业与其进行企业重组, 为 B 公司原股东换取目标公司的股权, 成为购买方公司的股东。这样, B 公司就可以免交土地增值税 878.53 万元。

案例四 分房产类别进行清算, 可以降低土地增值税



咨询案例

山东省某市宏昌置业房地产开发公司于 2008 年取得一宗土地使用权, 面积 $46\,000\text{m}^2$, 支付土地出让金 2 100 万元, 正在拟定的开发计划为: 一部分土地建造别墅 50 套, 每套可售面积 300m^2 , 建筑总面积 $15\,000\text{m}^2$, 占地面积 $19\,700\text{m}^2$, 土地成本为 900 万元; 另外一部分土地建造普通标准住宅, 建筑面积 $35\,600\text{m}^2$, 占地面积 $26\,300\text{m}^2$, 土地成本为 1 200 万元, 小区土地容积率为 1.10。经测算, 建筑安装总成本为 7 180 万元, 其中: 别墅建造成本 2 800 万元、普通住宅建造成本 4 380 万元。据公司销售部预测别墅均价每平方米 7 000 元, 销售收入额为 10 500 万元; 普通住宅均价每平方米 2 600 元, 销售收入额为 9 256 万元, 该小区销售收入总额 19 756 万元。财会部门测算土地增值税时发现, 如果将别墅和普通标准住宅综合清算, 土地增值税会很高。怎样清算可以降低土地增值税的税负?

方案一: 综合清算应交土地增值税

根据《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字[1995] 48 号) 第十三条规定: “对纳税人既建普通标准住宅又搞其他房地产开发的, 应分别核算增值额。不分别核算增值额或不能准确核算增值额的, 其建造的普通标准住宅不能适用条例第八条(一)项的免税规定。”

如果宏昌置业公司不按照房产类别核算增值额, 其建造的普通标准住宅不能享受免税优惠, 该开发项目统一计算缴纳土地增值税, 应纳税额计算如下:

(1) 房地产开发成本 $= 2\,100 + 7\,180 = 9\,280$ (万元)。

(2) 扣除项目金额 = $9\,280 \times 130\% + 19\,756 \times 5.5\% = 12\,064 + 1086.58 = 13\,150.58$ (万元)。

(3) 增值额 = $19\,756 - 13\,150.58 = 6\,605.42$ (万元)。

(4) 增值率 = $6\,605.42 \div 13\,150.58 \times 100\% = 50.23\%$

适用税率 40%，速算扣除率为 5%。

(5) 土地增值税 = $6\,605.42 \times 40\% - 13\,150.58 \times 5\% = 2\,642.168 - 657.529 = 1\,984.64$ (万元)。

方案二：分类清算应交土地增值税

《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)文件规定，开发项目中同时包含普通住宅和非普通住宅的，应分别计算增值额，然后计算应交土地增值税。

《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税[1995]48号)第十三条规定：对纳税人既建普通标准住宅又搞其他房地产开发的，应分别核算增值额。不分别核算增值额或不能准确核算增值额的，其建造的普通标准住宅不能适用条例第八条(一)项的免税规定(即不享受免税待遇)。

根据上述文件的规定，纳税人既建普通标准住宅又搞其他房地产开发的，既可以分别计算增值额，也可以综合计算增值额，由纳税人自行选择。北京市地税局《房地产开发企业土地增值税清算管理办法》(京地税地[2008]92号)第三条规定：“土地增值税清算以纳税人初始填报的《土地增值税项目登记表》中房地产开发项目为对象，对一个清算项目中既有普通标准住宅工程又有其他商品房工程的，应分别核算增值额。不分别核算增值额或不能准确核算增值额的，建造的普通标准住宅不能适用《土地增值税暂行条例》第八条(一)项的免税规定”。北京市地税局的文件，为纳税人自主选择增值额的计算方法提供了法律依据。

但是，国税发[2009]91号文发布的《土地增值税清算管理规程》第十七条规定，税务机关应审核“对不同类型房地产是否分别计算增值额、增值率，缴纳土地增值税”。该文件强调的是对于不同类型的房产应当分别计算缴纳土地增值税，纳税人再无选择余地。



筹划方案

宏昌置业公司开发的项目，包括普通标准住宅和别墅两类房产，根据《土地增值税清算管理规程》(国税发[2009]91号)规定：“土地增值税清算时，对不同类型房地产应当分别计算增值额、增值率，缴纳土地增值税”。所以，该公司应当分别计算各类房产的销售额、扣除项目金额、增值额、增值率，分别计算应交土地增值税额，如果开发项目中的普通标准住宅增值率不大于 20%，即可享受到免征土地增值税的优惠，使开发项目整体税率下降。



(1) 普通住宅部分应交土地增值税计算如下:

建造成本 $=1\,200+4\,380=5\,580$ (万元)

扣除项目金额 $=5\,580\times 130\%+9\,256\times 5.5\%=7\,254+509.08=7\,763.08$ (万元)

增值额 $=9\,256-7\,763.08=1\,492.92$ (万元)

增值率 $=1\,492.92\div 7\,763.08\times 100\%=19.23\%$

增值率不大于20%, 免缴土地增值税

(2) 别墅部分应交土地增值税计算如下:

房地产开发成本 $=900+2\,800=3\,700$ (万元)

扣除项目金额 $=3\,700\times 130\%+10\,500\times 5.5\%=4\,810+577.5=5\,387.5$ (万元)

增值额 $=10\,500-5\,387.5=5\,112.5$ (万元)

增值率 $=5\,112.5\div 5\,387.5\times 100\%=94.90\%$

适用税率40%, 速算扣除率5%

应交土地增值税 $=5\,112.5\times 40\%-5\,387.5\times 5\%=2\,045.0-269.38=1\,775.62$ (万元)

方案二交纳土地增值税合计 $=1\,775.62+0=1\,775.62$ (万元)

对不同类型的房产分别计算土地增值税比统一计算土地增值税使税负下降额 $=1\,984.64-1\,775.62=209.02$ (万元)



结论

为了贯彻《国家税务总局关于进一步做好土地增值税征管工作的通知》(税总发[2013] 67号), 自2013年下半年开始, 各地已经加强了对土地增值税的征收管理工作, 一是对近几年积压未清算的项目进行全面清理, 制定工作计划, 督促企业限期自行清算, 对拒不清算的要严肃处理。二是要严格执行核定征收规定, 不得擅自扩大核定征收的范围, 对不符合核定征收条件的, 坚决不得核定征收, 对符合条件、确需核定的, 要根据实际情况从严确定核定征收率, 不搞一刀切。三是清算审核时要严格依照政策和规定执行, 必须按照不同房地产类别分别计算增值额、增值率和应纳税额, 不得擅自扩大扣除项目范围。

案例五 纳税人投资时机的最佳选择

下面是一个真实的案例, 只是隐去了公司的真实名称和投资金额。



咨询案例

景泰房地产开发公司2009年投入15 000万元, 取得一项土地使用权, 土地出让合

同规定,应当将土地的20%建造宾馆和娱乐中心。经过董事会会议决定,按照土地出让合同规定将其中的20%的土地用于建造宾馆和餐饮娱乐中心,建成之后注册设立国泰国际大酒店。

宾馆的建设期为2年,建设投资预计需要13 000万元,预计建成后宾馆房产的公允价为28 800万元。请计算按照这个方案需要交纳多少税费?当地契税税率4%,城市维护建设税税率7%,教育费附加3%,不考虑地方教育费附加。

有无其他方案可以降低景泰公司该项目的应纳税费?



原纳税方案分析

1. 关于营业税及附加。《财政部 国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》(财税[2002]191号)的规定,以无形资产、不动产投资入股,与接受投资方利润分配,共同承担投资风险的行为,不征收营业税。景泰房地产公司建成宾馆大厦之后,投资设立酒店公司不征营业税及附加。

2. 关于契税。《契税暂行条例》第一条的规定:“在中华人民共和国境内转移土地、房屋权属,承受的单位和个人为契税的纳税人,应当依照本条例的规定缴纳契税”。

国泰国际大酒店接承受景泰房地产公司的土地、房产投资,应当缴纳契税。当地规定契税税率为4%。

应缴纳契税 $=28\,800\times4\%=1\,152$ 万元

国泰酒店是景泰公司的全资子公司,所以,契税的承担者仍然是景泰房地产公司。

3. 关于土地增值税。《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)第三条规定,房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等,发生所有权转移时应视同销售房地产,征收土地增值税。其收入按下列方法和顺序确认:

(1) 按本企业在同一地区、同一年度销售的同类房地产的平均价格确定。

(2) 由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

酒店建造总成本 $=15\,000\times20\%+13\,000=16\,000$ (万元)

扣除项目金额 $=16\,000\times130\%+0=20\,800$ (万元)

增值额 $=28\,800-20\,800=8\,000$ (万元)

增值率 $=8\,000\div20\,800\times100\%=38.46\%$

适用税率30%,速算扣除率0

应交土地增值税 $=8\,000\times30\%-0=2\,400$ (万元)

4. 关于印花税。根据《中华人民共和国印花税暂行条例》规定,产权转移书据,包括财产所有权和版权、商标专用权、专利权、专有技术使用权等转移书据,按所载金额万分之五贴花。



应交印花税 = $28\,800 \times 0.5\% = 14.4$ (万元)

5. 关于企业所得税。《企业所得税法实施条例》第二十五条规定,企业发生非货币性资产交换,以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的,应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务,但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)文件第七条规定,企业将开发产品用于捐赠、赞助、职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他企事业单位和个人的非货币性资产等行为,应视同销售,于开发产品所有权或使用权转移,或于实际取得利益权利时确认收入(或利润)的实现。确认收入(或利润)的方法和顺序为

(1) 按本企业近期或本年度最近月份同类开发产品市场销售价格确定。

(2) 由主管税务机关参照当地同类开发产品市场公允价值确定。

(3) 按开发产品的成本利润率确定。开发产品的成本利润率不得低于15%,具体比例由主管税务机关确定。

应纳税所得额 = $28\,800 - (16\,000 + 1\,152 + 2\,400 + 14.4)$
= $28\,800 - 19\,566.4 = 9\,233.6$ (万元)

应交企业所得税 = $9\,233.6 \times 25\% = 2\,308.4$ (万元)

应交税费合计 = $1\,152 + 2\,400 + 14.4 + 2\,308.4 = 4\,874.8$ (万元)

显然,税负太重。

【纳税筹划方案一】建议景泰房地产开发公司用20%的土地使用权作价(即3 000万元)和13 000万元的资金注册设立国泰酒店公司,再由酒店公司委托景泰房地产公司代建,纳税情况变化如下:

1. 营业税及及附加:根据财税[2002]191号文件规定,以无形资产——土地使用权投资不征营业税,也就不征附加税。

2. 应交契税

应交契税 = $15\,000 \times 20\% \times 4\% = 120$ (万元)

3. 应交印花税

应交印花税 = $15\,000 \times 20\% \times 0.5\% = 1.5$ (万元)

4. 应交土地增值税

《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字[1995]48号)第一条规定:“对于以房地产进行投资联营的(含单位及个人),投资联营一方以土地(房地产)作价入股,将房地产转让到投资联营的企业中时,暂免征收土地增值税。对投资、联营企业将上述房地产再转让的,应征收土地增值税”。该文件中,包含了房地产开发企业,以土地(房地产)对房地产开发企业投资,或者是房地产开发企业以土地(房地产)对其他企业投资均免征土地增值税。

为了贯彻《国务院办公厅转发建设部等部门关于做好稳定住房价格工作意见的通知》(国办发〔2005〕26号)文件的精神,《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)剔除了房地产开发企业,该文件第五条关于以房地产进行投资或联营的征免税问题规定:“对于以土地(房地产)作价入股进行投资或联营的,凡所投资、联营的企业从事房地产开发的,或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的,均不适用财税字〔1995〕48号第一条暂免征收土地增值税的规定”。但是,该文件并没有规定房地产开发企业以土地使用权投资如何征税,可以推断得出如下结论:房地产开发企业以土地使用权对非房地产开发企业投资不征土地增值税,实际上,这些年税务机关也是这样执行的。

景泰房地产公司以20%的土地使用权对酒店公司投资,税法没有规定要征土地增值税,所以,可以不征土地增值税。

5. 关于企业所得税。景泰房地产公司刚刚取得土地使用权就对酒店公司投资,土地还没来得及增值,土地使用权按3 000万元作价,无所得不征企业所得税。

应交税费合计=120+1.5=121.5(万元)

【纳税筹划方案二】先由景泰房地产开发公司投资13 000万元注册成立国泰国际大酒店,酒店公司成立之后,景泰公司按照土地使用权的账面价值向酒店公司划转20%的土地使用权,土地账面价值3 000万元。

1. 关于营业税及附加,根据财税〔2002〕191号文件规定,不征营业税及附加。

2. 关于土地增值税,根据财税〔2006〕21号和国税发〔2006〕187号文件规定,土地使用权划转不是投资,不征收土地增值税。

3. 关于契税,《财政部 国家税务总局关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》(财税〔2012〕4号):“同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转,包括母公司与其全资子公司之间,同一公司所属全资子公司之间,同一自然人与其设立的个人独资企业、一人有限公司之间土地、房屋权属的划转,免征契税”。国泰国际大酒店属于景泰房地产公司的全资子公司,母公司与其全资子公司之间土地、房屋权属划转不征契税。

4. 关于印花税,应交印花税=15 000×20%×0.5‰=1.5(万元)

5. 关于企业所得税,《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函〔2008〕828号)第一条规定:企业发生下列情形的处置资产,除将资产转移至境外以外,由于资产所有权属在形式和实质上均不发生改变,可作为内部处置资产,不视同销售确认收入,相关资产的计税基础延续计算。

- (1) 将资产用于生产、制造、加工另一产品。
- (2) 改变资产形状、结构或性能。
- (3) 改变资产用途(如自建商品房转为自用或经营)。
- (4) 将资产在总机构及其分支机构之间转移。



(5) 上述两种或两种以上情形的混合。

(6) 其他不改变资产所有权属的用途。

请注意第(4)项:“将资产在总机构及其分支机构之间转移”,可以解释为将资产在总公司和具有法人资质的子公司之间转移,作为内部处置资产,不视同销售确认收入处理,关键的一句话是“相关资产的计税基础延续计算”。总公司将资产转移到子公司,没有做视同销售处理,不征企业所得税,该资产没有完成计税基础,将来子公司处置该资产计算应纳税所得额时,按该资产在总公司的计税基础在税前扣除,国家没有少征税,只是递延纳税,鼓励了企业对子公司的投资。

笔者以为,景泰公司与子公司之间的土地使用权做内部处置资产可以不征企业所得税。应纳税费合计为1.5万元。

【纳税筹划方案三】建议景泰房地产开发公司在与土地管理部门签订土地出让合同后,先将土地出让金交齐,暂不办理《土地使用权证》,向土地管理部门提出申请,本公司按照土地出让合同的要求,先去注册酒店公司,拿到酒店公司的《企业法人营业执照》后,请土地管理部门将土地使用权证直接办给酒店公司,避免土地二次转让,避免重复纳税。

【纳税筹划方案四】由于酒店属于特种行业,以上方案很难拿到《企业法人营业执照》。在这种情况下,房地产公司增加兼营住宿、餐饮业务,设立酒店分公司,经过一段时间的经营,再将酒店公司分立出去。

由于酒店、宾馆属于特种行业,在申请注册时需要取得多个城市管理部门的批准,包括:

(1) 住房及建设委员会的竣工备案手续。

(2) 城市规划局的规划验收备案手续。

(3) 经过消防局的消防验收,取得“消防安全许可证”。

(4) 经过卫生局疾控中心检验,出具《公共卫生评估报告》后,市卫生局发给公共卫生许可证、餐饮许可证。

(5) 环境保护局进行建设项目环保设施验收,并出具《排水水质监测报告》。

(6) 向公安局提出门牌号码申请,取得门牌号,经现场检验后发给《特种行业许可证》。

(7) 向技术监督局申请组织代码,进行电梯使用登记、锅炉使用登记、压力容器使用登记、重要压力管道使用登记,并经过验收合格,发给合格证。

(8) 工商行政管理局预先核名,申请人提供经营场所地址和以上有关部门的批准文件,经过资产评估,验资验资后,发给《企业法人营业执照》。

办理这一道道手续的前提是房产建成并验收合格,如果这样注册酒店公司就又回到方案一,以建成的酒店大楼注册酒店公司,需要缴纳太多的税费。为此,可以安排由房地产开发公司向工商行政管理部门提出增加兼营住宿、餐饮等经营范围,等酒店

大楼建成后,经过各部门验收合格后,设立“酒店分公司”,取得分公司的营业许可证后照样可以经营酒店业务,待经营一段时间以后,把酒店分公司从房地产开发公司分立出来,设立独立的法人企业。这样处理,可以得到以下税收方面的利益。

(1) 酒店公司经营初期一般会出现亏损,由于酒店是分公司,不具有法人地位,不是企业所得税的独立纳税人,应与房地产公司统一缴纳企业所得税,酒店亏损额可以抵扣房地产开发公司的营业利润,较少企业所得税的应纳税所得额,降低企业所得税的税负。

(2) 企业分立不征收土地增值税。企业分立不符合财税〔2006〕21号的规定:“房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的,不适用《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字〔1995〕48号)第一条暂免征收土地增值税的规定”。

企业分立不符合《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)的规定:“房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等,发生所有权转移时应视同销售房地产”。企业分立不是将开发产品对外投资,不符合上述文件的规定,不缴纳土地增值税。

(3) 企业分立不征收营业税。《国家税务总局关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告》(国家税务总局公告2011年第51号)规定:自2011年10月1日起,纳税人在资产重组过程中,通过合并、分立、出售、置换等方式,将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人的行为,不属于营业税征收范围,其中涉及的不动产、土地使用权转让,不征收营业税。

(4) 企业分立不征收增值税。《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》(国家税务总局公告2011年第13号)规定:自2011年3月1日起,纳税人在资产重组过程中,通过合并、分立、出售、置换等方式,将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人,不属于增值税的征税范围,其中涉及的货物转让,不征收增值税。

(5) 企业分立不征收契税。《财政部 国家税务总局关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》(财税〔2012〕4号)第四条规定:自2012年1月1日至2014年12月31日,公司依照法律规定、合同约定分设为两个或两个以上与原公司投资主体相同的公司,对派生方、新设方承受原企业土地、房屋权属,免征契税。

(6) 企业分立不征收印花税。《财政部 国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税法的通知》(财税〔2003〕183号)规定:以合并或分立方式成立的新企业,其新启用的资金账簿记载的资金,凡原已贴花的部分可不再贴花,未贴花的部分和以后新增加的资金按规定贴花。合并包括吸收合并和新设合并。分立包括存续分立和新设分立。企业因改制签订的产权转移书据免予贴花。



(7) 企业分立可以享受企业重组“特殊性税务处理”的优惠，递延缴纳企业所得税。《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59号，以下简称《通知》）规定：企业分立，是指一家企业（以下称为被分立企业）将部分或全部资产分离转让给现存或新设的企业（以下称为分立企业），被分立企业股东换取分立企业的股权或非股权支付，实现企业的依法分立。

企业分立选择特殊性税务处理的基本条件是：①具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的；②企业分立后的连续12个月内不改变资产原来的实质性经营活动，保持经营的连续性；③企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续12个月内，不得转让所取得的股权，保持权益的连续性。

之所以在房地产开发公司增加兼营住宿餐饮业务，注册酒店分公司，其目的就是为了让在企业分立时连续12个月内不改变资产原来的实质性经营活动。

《通知》第六条第（五）项规定，企业分立，被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权，分立企业和被分立企业均不改变原来的实质经营活动，且被分立企业股东在该企业分立发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，可以选择按特殊性税务处理：

1) 对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失。

2) 其非股权支付仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失，并调整相应资产的计税基础。

非股权支付对应的资产转让所得或损失 = (被转让资产的公允价值 - 被转让资产的计税基础) × (非股权支付金额 ÷ 被转让资产的公允价值)

3) 分立企业接受被分立企业资产和负债的计税基础，以被分立企业的原有计税基础确定。

4) 被分立企业已分立出去资产相应的所得税事项由分立企业继承。

5) 被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额，可按分立资产占全部资产的比例进行分配，由分立企业继续弥补。

6) 被分立企业的股东取得分立企业的股权（以下简称“新股”），如需部分或全部放弃原持有的被分立企业的股权（以下简称“旧股”），“新股”的计税基础应以放弃“旧股”的计税基础确定。如不需放弃“旧股”，则其取得“新股”的计税基础可从以下两种方法中选择确定：①直接将“新股”的计税基础确定为零；②以被分立企业分立出去的净资产占被分立企业全部净资产的比例先调减原持有的“旧股”的计税基础，再将调减的计税基础平均分配到“新股”上。

《通知》第十一条规定：“企业发生符合本通知规定的特殊性重组条件并选择特殊性税务处理的，当事各方应在该重组业务完成当年企业所得税年度申报时，向主管税务机关提交书面备案资料，证明其符合各类特殊性重组规定的条件。企业未按规定书面备案的，一律不得按特殊重组业务进行税务处理。”该项规定，选择特殊性企业重组

的企业必须高度重视，只有向主管税务机关提交书面备案资料才可以享受特殊性税务处理的税收待遇，否则只能按一般性税务处理的规定，当期纳税。

《企业重组业务企业所得税管理办法》（国家税务总局 2010 年 4 号公告，以下简称 4 号公告）规定：“符合《通知》规定条件并选择特殊性税务处理的，应按照《通知》第十一条规定进行备案；如企业重组各方需要税务机关确认，可以选择由重组主导方（被分立企业）向主管税务机关提出申请，层报省税务机关给予确认。采取申请确认的，主导方和其他当事方不在同一省（自治区、市）的，主导方省税务机关应将确认文件抄送其他当事方所在地省税务机关。省税务机关在收到确认申请时，原则上应在当年度企业所得税汇算清缴前完成确认。特殊情况，需要延长的，应将延长理由告知主导方。”请纳税人注意，如果重组企业已经按照《通知》第十一条规定，向主管税务机关呈报了书面备案资料，而且，主管税务机关没有提出异议，企业就不必向主管税务机关提出申请，层报省税务机关给予确认了，因为，这种申报程序复杂，很难得到批复。

案例六 土地使用权转让方式的选择



咨询案例

甲公司是由赵、钱二人出资 2 000 万元于 2006 年注册成立的非房地产开发企业。2008 年，为企业长远发展，通过招拍挂取得一宗土地使用权，支付土地出让金 7 000 万元。根据经营状况，2013 年初，准备将土地使用权转让，评估价格 12 000 万元，经过专家论证，提出以下四个土地使用权转让方案。营业税 5%，城市维护建设税 7%，教育费附加 3%，不考虑地方教育费附加。

方案一：直接转让土地使用权，应交税费计算

（1）营业税金及附加：《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税〔2003〕16 号）第三条（二十）项规定：“单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权，以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额。”计算营业税的营业额为

$$\text{营业税的营业额} = (12\,000 - 7\,000) = 5\,000 \text{ (万元)}$$

$$\text{营业税及附加} = (12\,000 - 7\,000) \times 5.5\% = 275 \text{ (万元)}$$

$$\text{(2) 印花税} = 12\,000 \times 0.05\% = 6 \text{ (万元)}$$

（3）土地增值税。《国家税务总局关于印发〈土地增值税宣传提纲〉的通知》（国税函发〔1995〕110 号）第六条第（一）项规定：为了抑制“炒”买“炒”卖地皮的行为，对取得土地或房地产使用权后，未进行开发即转让的，计算其增值额时，只允许扣除取得土地使用权时支付的地价款，交纳的有关费用，以及在转让环节缴纳的税金。



所以，甲公司在计算土地增值税的扣除项目金额时不得附加扣除。

$$\text{扣除项目金额} = 7\,000 + 275 = 7\,275 \text{ (万元)}$$

$$\text{增值额} = 12\,000 - 7\,275 = 4\,725 \text{ (万元)}$$

$$\text{增值率} = 4\,725 \div 7\,275 \times 100\% = 64.59\%$$

适用税率 40%，速算扣除率 5%

$$\text{应交土地增值税} = 4\,725 \times 40\% - 7\,275 \times 5\% = 1\,890 - 363.75 = 1\,526.25 \text{ (万元)}$$

$$\begin{aligned} (4) \text{ 企业所得税} &= (12\,000 - 7\,000 - 275 - 6 - 1\,526.25) \times 25\% \\ &= 3\,192.75 \times 25\% = 798.19 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$(5) \text{ 应交税费合计} = 275 + 6 + 1\,526.25 + 798.19 = 2\,605.69 \text{ (万元)}$$

方案二：以土地使用权对房地产开发企业投资，应交税费计算

(1) 营业税及附加：《财政部 国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》（财税〔2002〕191号）规定：以无形资产、不动产投资入股，参与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为，不征收营业税。对股权转让不征收营业税。

根据财税〔2002〕191号文件的规定不征营业税及附加。

$$(2) \text{ 印花税} = 12\,000 \times 0.05\% = 6 \text{ (万元)}$$

(3) 土地增值税。《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）第五条关于以房地产进行投资或联营的征免税问题规定：“对于以土地（房地产）作价入股进行投资或联营的，凡所投资、联营的企业从事房地产开发的，或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的，均不适用《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48号）第一条暂免征收土地增值税的规定。”甲公司以土地对房地产开发企业投资应当征收土地增值税。

在计算土地增值税时，由于甲公司属于非房地产开发企业，取得土地使用权之后没进行开发，根据国税函发〔1995〕110号文件规定，计算增值额时不得加计扣除。

$$\text{增值额} = 12\,000 - (7\,000 + 6) = 4\,994 \text{ (万元)}$$

$$\text{增值率} = 4\,994 \div 7\,006 \times 100\% = 71.28\%$$

适用税率 40%，速算扣除率 5%

$$\text{应交土地增值税} = 4\,994 \times 40\% - 7\,006 \times 5\% = 1\,997.6 - 350.3 = 1\,647.30 \text{ (万元)}$$

(4) 企业所得税。《企业所得税法实施条例》第二十五条规定：“企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。”甲公司以土地对外投资应当视同销售缴纳企业所得税。

$$\begin{aligned} \text{应缴企业所得税} &= (1\,200 - 7\,000 - 6 - 1\,647.3) \times 25\% = 3\,346.7 \times 25\% = 836.68 \\ &\text{(万元)} \end{aligned}$$

(5) 税费合计 = $6 + 1\,647.3 + 836.68 = 2\,489.98$ (万元)

方案三：以土地使用权参加合作建房

假设甲公司出土地，乙房地产企业出资金，双方合作建房，建成之后对半分房。甲公司分得的房产公允价值为 6 000 万元。甲公司在分得房产之后再出售，售价 12 000 万元。应交税费计算如下：

(1) 营业税及附加。根据国家税务总局关于印发《营业税问题解答（之一）的通知》（国税函发〔1995〕156号）的规定，在以取得房产为交换目的的合作建房中，甲公司以转让部分土地使用权为代价换取房产，发生了转让土地使用权的行为；乙公司以转让部分房产为代价，换取部分土地使用权，发生了销售不动产的行为。因而，合作双方都发生了营业税的应税行为，应当缴纳营业税。《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）文件规定，转让土地使用权按“应从该项目取得的开发产品的市场公允价值确认土地使用权转让所得或损失”。所以，甲公司应以地换房应交营业税及附加为

营业税及附加 = $6\,000 \times 5.5\% = 330$ (万元)

根据《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税〔2003〕16号）的规定，甲公司在转让分得的房产再转让，计税营业额按差额计算，应交营业税及附加 = $(12\,000 - 6\,000) \times 5.5\% = 330$ (万元)

(2) 印花税 = $12\,000 \times 0.05\% = 6$ (万元)。

(3) 土地增值税。根据《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48号）文件规定，对于一方出土地，一方出资金，双方合作建房，建成后按比例分房自用的，暂免征收土地增值税；建成后转让的，应征收土地增值税。

甲公司分得房产后再次转让，转让收入为 12 000 万元，房产的成本 = $7\,000 \times 50\% + 6\,000 = 9\,500$ (万元)

扣除项目金额 = $9\,500 + 330 = 9\,830$ (万元)

增值额 = $12\,000 - 9\,830 = 2\,170$ (万元)

增值率 = $2\,170 \div 9\,830 \times 100\% = 22.08\%$

适用税率 30%，速算扣除率 0

应交土地增值税 = $2\,170 \times 30\% = 651.0$ (万元)

(4) 企业所得税 = $(12\,000 - 7\,000 - 330 - 330 - 6 - 651.0) \times 25\% = 3\,683 \times 25\% = 920.75$ (万元)。

(5) 税费合计 = $330 + 330 + 6 + 651 + 920.75 = 2\,237.75$ (万元)。

方案四：转让公司股权，应交税费计算

假设甲公司两位股东将个人的股权以 7 000 万元转让给乙公司，甲公司的债务 5 000 万元由乙公司承担，甲公司存续。



- (1) 营业税及附加, 根据财税 [2002] 119 号文件的规定, 股权转让不征营业税。
- (2) 印花税 $7\,000 \times 0.05\% = 3.5$ (万元)。
- (3) 个人所得税 $= (7\,000 - 2\,000) \times 20\% = 1\,000$ (万元)。
- (4) 税费合计 $= 1\,000 + 3.5 = 1\,003.5$ (万元)。

四个方案缴纳税费比较:

方案一: 直接转让土地使用权应交税费 2 605.69 万元。

方案二: 以土地使用权对房地产开发企业投资应交税费 2 489.98 万元。

方案三: 以土地合作建房应交税费 2 237.75 万元。

方案四: 转让公司股权应交税费 1 003.5 万元。



筹划结论

从上述四种转让方案所缴纳的税费分析, 转让公司股权应交税费最低, 但是, 转让股权意味着企业易主, 这就要分析企业的具体情况, 除非各位股东不想继续经营才可以采取如此决策。

其他三个方案比较, 用土地使用权与房地产开发企业合作开发税费负担较低。这样操作一方面利用了房地产开发企业的开发资质, 又可以享受到财税 [1995] 48 号文件规定的合作建房, 建成后按比例分房自用, 暂免征收土地增值税的规定。分得房产后再转让, 用房产的公允价值替代了土地的初始成本, 加大了扣除项目金额, 降低了土地增值税。

案例七 先企业分立, 再转让股权降低税负



咨询案例

江阳房地产开发公司 2009 年在某市通过招拍挂取得 M 地块的土地使用权, 支付土地出让金 3 000 万元, 一直没有开发。由于公司当前资金紧张, 准备将该土地使用权转让, 天河房地产公司同意支付 6 000 万元受让该项土地使用权。经过测算, 在土地使用权转让过程中税负较重。当地城市维护建设税 7%, 教育费附加 3%, 契税 3%, 不考虑地方教育费附加。经过本市 A 税务师事务所进行筹划, 提出如下两个纳税筹划方案:

方案一: 经过测算, 该项目开发成本需要 8 000 万元, 江阳公司先向天河公司借款 2 000 万元, 对该项目进行开发建设, 在达到开发预算投资总额的 25% 以上时, 将该项目以 8 000 万元的价格转让给天河公司。由于江阳公司把借款全部用在该项目上, 按 8 000 万元转让在建项目, 实际转让土地使用权的收入还是 6 000 万元。

方案二: 以 M 地块设立项目管理部, 向天河公司借款 2 000 万元, 对该项目进行

开发建设，在达到开发预算投资总额的 25% 时，把项目部分立，设立独立的法人企业天阳房地产开发公司，注册资本 5 000 万元（含土地 3 000 万元，开发成本 2 000 万元），然后以 8 000 万元的价格转让股权给天河公司。

直接转让土地使用权纳税分析：

（1）营业税金及附加：《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税〔2003〕16 号）第三条（二十）项规定：“单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权，以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额。”计算营业税的营业额为 $(6\,000 - 3\,000) = 3\,000$ （万元）。

营业税及附加 = $(6\,000 - 3\,000) \times 5.5\% = 165$ （万元）

（2）印花税 = $6\,000 \times 0.5\text{‰} = 3$ （万元）。

（3）土地增值税。《国家税务总局关于印发〈土地增值税宣传提纲〉的通知》（国税函发〔1995〕110 号）第六条第（一）项规定：为了抑制“炒”买“炒”卖地皮的行为，对取得土地或房地产使用权后，未进行开发即转让的，计算其增值额时，只允许扣除取得土地使用权时支付的地价款，交纳的有关费用，以及在转让环节缴纳的税金。所以，江阳公司在计算土地增值税的扣除项目金额时不得附加扣除。

扣除项目金额 = $3\,000 + 165 + 3 = 3\,168$ （万元）

增值额 = $6\,000 - 3\,168 = 2\,832$ （万元）

增值率 = $2\,832 \div 3\,168 \times 100\% = 89.39\%$

适用税率 40%，速算扣除率 5%

应交土地增值税 = $2\,832 \times 40\% - 3\,168 \times 5\% = 1\,132.8 - 158.4 = 974.4$ （万元）

（4）企业所得税 = $(6\,000 - 3\,000 - 165 - 3 - 974.4) \times 25\% = 1\,857.6 \times 25\% = 464.4$ （万元）。

（5）应交税费合计 = $165 + 3 + 974.4 + 464.4 = 1\,606.8$ （万元）。



方案一纳税分析

（1）营业税及附加。由于江阳公司已经投资对该项目进行了开发建设，根据《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税〔2003〕16 号）的规定：“转让已进入建筑物施工阶段的在建项目，按”销售不动产“税目征收营业税。”取得土地使用权的金额不得扣除。

营业税及附加 = $8\,000 \times 5.5\% = 440$ （万元）。

（2）印花税 = $8\,000 \times 0.5\text{‰} = 4$ （万元）。

（3）土地增值税。《国家税务总局关于印发〈土地增值税宣传提纲〉的通知》（国税函发〔1995〕110 号）第六条第（三）项规定：为了调动房地产开发企业从事正常房地产开发的积极性，对取得土地使用权后进行房地产开发建造的，在计算其增值额时，允许扣除取得土地使用权时支付的地价款和有关费用、开发土地和新建房及配套设施



的成本和规定的费用、转让房地产有关的税金，并允许加计 20% 的扣除。

$$\text{扣除项目金额} = (3\,000 + 2\,000) \times 130\% + 440 = 6\,940 \text{ (万元)}$$

$$\text{增值额} = 8\,000 - 6\,940 = 1\,060 \text{ (万元)}$$

$$\text{增值率} = 1\,060 \div 6\,940 \times 100\% = 15.27\%$$

适用税率 30%，速算扣除率为零

$$\text{土地增值税} = 1\,060 \times 30\% = 318 \text{ (万元)}$$

$$(4) \text{ 企业所得税} = (8\,000 - 5\,000 - 440 - 4 - 318) \times 25\% = 2\,238 \times 25\% = 559.5 \text{ (万元)}$$

$$(5) \text{ 应交税费合计} = 440 + 4 + 318 + 559.5 = 1\,321.5 \text{ (万元)}$$



方案二纳税分析

(1) 企业分立过程中对房产、土地的分割不征收土地增值税

国家税务总局 2010 年 12 月 22 日对企业分立过程中涉及的房产土地分割是否征收土地增值税的问题答复如下：根据《土地增值税暂行条例》第二条规定，“转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人（以下简称纳税人），应当依照本条例缴纳土地增值税。”

《土地增值税暂行条例实施细则》（财法字 [1995] 6 号）第二条规定，条例第二条所称的转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入，是指以出售或者其他方式有偿转让房地产的行为。不包括以继承、赠予方式无偿转让房地产的行为。第五条规定，条例第二条所称的收入，包括转让房地产的全部价款及有关的经济收益。

企业分立属于企业重组的一种形式，企业在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、债务和劳动力一并转让给其他单位，不属于土地增值税征收范围，总局在上述答复的结论是：根据上述规定，企业分立过程中，对房产、土地的分割不缴纳土地增值税。

所以，江阳公司采取分立的方式设立全资的天阳房地产开发公司，不征收土地增值税。

实际上，国家税务总局公告 2011 年第 51 号《国家税务总局关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告》中对营业税也是这样规定的：“纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人的行为，其中涉及的不动产、土地使用权转让，不征收营业税。”

(2) 营业税及附加。《财政部 国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》（财税 [2002] 191 号）第二条规定：“对股权转让不征收营业税。”

所以，江阳公司转让天阳房地产开发公司 100% 的股权不征收营业税及附加。

(3) 印花税=8 000×0.5‰=4（万元）

(4) 土地增值税。江阳公司转让天阳房地产开发公司的股权，没有发生转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物的行为，不征收土地增值税。

(5) 企业所得税。《企业所得税法》第八条规定，企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。《实施条例》第七十一条规定，企业所得税法第十四条所称投资资产，是指企业对外进行权益性投资和债权性投资形成的资产。企业在转让或者处置投资资产时，投资资产的成本，准予扣除。

应缴企业所得税=（8 000-5 000-4）×25%=749（万元）

(6) 应交税费合计=4+749=753（万元）。

表 8-1 三种方案纳税情况比较表

	江阳公司					天河公司	两家公司 纳税合计
	营业税	印花税	土地增值税	企业所得税	合 计	契 税	
原方案	165	3	974.4	464.4	1 606.8	180	1 786.8
方案一	440	4	318.0	559.5	1 321.5	240	1 561.5
方案二	0	4	0	749.0	753.0	0	753.0

结论：从江阳公司单方面的利益考虑，公司原方案应纳税 1 606.8 万元。纳税筹划第一方案，经过对项目投资建设，转让在建项目计算土地增值税时可以享受按建造成本的 30%附加扣除的政策，土地增值税额大幅度下降，纳税总额为 1 321.5 万元。纳税筹划方案二，先将项目部分分立设立全资子公司，然后再转让股权，免征了营业税、土地增值税，使纳税总额降到 753.0 万元，比江阳公司原方案降低税负 853.8 万元。综合考虑两个公司的税负，也是纳税筹划方案二税负较低，应当选择此方案。但是，需要受让方天河公司的配合。

案例八 盘活烂尾楼的纳税筹划



咨询案例

近几年，建造城市商贸综合体比较盛行。2008 年 1 月，A 置业公司在东部沿海某市通过拍卖取得一个房地产开发项目，支付土地出让金 13 500 万元，城市规划为商贸综合体，由商场、步行街、娱乐中心、宾馆、餐饮服务等设施组成。经过两年的开发，到 2010 年末，商贸综合体的主体基本建成，投入资金 28 600 万元，其中 60%以上资金是银行借款，在建工程的帐面价值为 41 000 万元，期间费用 1 100 万元。由于多种原

因，筹资困难，工程被迫停工，停工两年多已成了烂尾楼。2013年7月份，董事会召开会议讨论对策，认为当前基本建设筹资困难，这样大型的工程长期停工损失太大，而且，银行借款到期，开始催收借款。最后，董事会议做出决定，将商贸综合体整体转让。聘请当地评估机构进行资产评估，评估价值为79 000万元。经过向专家咨询，最后提出如下转让方案：

方案一：将整个项目转让给B投资公司，对方愿意按评估价值受让该商贸综合体。

方案二：A置业公司与B投资公司共同出资设立C商贸经营管理公司，A公司在建工程投资，按评估价格占股份49%，B公司投入资金82 200万元，占股份51%，建成之后，共同经营，风险共担，利润分成。

方案三：A置业公司向B投资公司借款10 000万元，投资设立D商贸公司，将商贸综合体按账面价值划转到D公司，D公司开始运作之后再向B投资公司借款建设商贸综合体，大约累计借款为70 000万元左右，年利率为8%，两年建成商贸综合体之后，以D公司的股权偿还B投资公司的借款本息。

当地规定，城市维护建设税7%，教育费附加3%，不考虑地方教育费附加。

请分析，哪种纳税筹划方案较为适用？



方案一纳税分析

(1) 营业税及附加。A置业公司转让在建项目，属于销售不动产，根据《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税〔2003〕16号）的规定：“转让已进入建筑物施工阶段的在建项目，按‘销售不动产’税目征收营业税。”取得土地使用权的金额不得扣除。

营业税及附加 = $79\,000 \times 5.5\% = 4\,345$ （万元）

(2) 印花税 = $79\,000 \times 0.5\text{‰} = 39.5$ （万元）。

(3) 土地增值税。《国家税务总局关于印发〈土地增值税宣传提纲〉的通知》（国税函发〔1995〕110号）第六条第（三）项规定：为了调动房地产开发企业从事正常房地产开发的积极性，对取得土地使用权后进行房地产开发建造的，在计算其增值额时，允许扣除取得土地使用权时支付的地价款和有关费用、开发土地和新建房及配套设施的成本和规定的费用、转让房地产有关的税金，并允许加计20%的扣除。

扣除项目金额 = $41\,000 \times 130\% + 4\,345 = 57\,645$ （万元）

增值额 = $79\,000 - 57\,645 = 21\,355$ （万元）

增值率 = $21\,355 \div 57\,645 \times 100\% = 47.05\%$

适用税率30%，速算扣除率为零

土地增值税 = $21\,355 \times 30\% - 0 = 6\,406.5$ （万元）

(4) 企业所得税 = $(79\,000 - 41\,000 - 1\,100 - 4\,345 - 39.5 - 6\,406.5) \times 25\% = 26\,109 \times 25\% = 6\,527.25$ （万元）。

(5) 应交税费合计 = 4 345 + 39.5 + 6 406.5 + 6 527.25 = 17 318.25 (万元)。



方案二纳税分析

(1) 营业税及附加。《财政部 国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》(财税 [2002] 191 号) 规定: “以无形资产、不动产投资入股, 参与接受投资方利润分配, 共同承担投资风险的行为, 不征收营业税。”

因此, A 置业公司以在建工程投资 C 商贸经营管理公司, 不征收营业税及附加。

(2) 印花税。

印花税 = 79 000 × 0.5‰ = 39.5 (万元)

(3) 土地增值税。《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字 [1995] 48 号) 第一条规定: “对于以房地产进行投资、联营的, 投资、联营的一方以土地 (房地产) 作价入股进行投资或作为联营条件, 将房地产转让到所投资、联营的企业中时, 暂免征收土地增值税。对投资、联营企业将上述房地产再转让的, 应征收土地增值税。”

《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) 规定: 自 2006 年 3 月 2 日起, 对于以土地 (房地产) 作价入股进行投资或联营的, 凡所投资、联营的企业从事房地产开发的, 或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的, 均不适用《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字 [1995] 48 号) 第一条暂免征收土地增值税的规定。

在财税字 [1995] 48 号文件的免税优惠中, 本来是包括发产开发企业的, 即以土地 (房地产) 对房地产公司投资, 或者是房地产公司以土地 (房地产) 对其他企业投资, 均可以享受土地增值税的免税优惠。但是, 财税 [2006] 21 号文件在免税优惠中排除了房地产公司, 即以土地 (房地产) 对房地产公司投资, 或者房地产公司以土地 (房地产) 对其他企业投资均征收土地增值税; 而且, 还规定房地产开发公司以其建造的商品房进行投资和联营也要征收土地增值税。但是, 该文件没有规定房地产开发企业用在建工程对外投资如何征税, 可以这样推断: 房地产开发企业用在建工程对其他房地产开发企业投资, 符合本文件要征收土地增值税的规定, 应当征收土地增值税。房地产开发企业用在建工程对非房地产开发企业投资, 该文件没有要征税的规定, 根据“法无授权则不为”的原则得出这样的结论: 房地产开发企业用在建工程对非房地产开发企业投资不征土地增值税, 现在, 大多数税务机关也是这样掌握的。

所以, A 置业公司用在建工程作价 79 000 万元对 C 商贸经营管理公司投资, 可以享受暂免征税的规定, 暂不征收土地增值税。

(4) 企业所得税。《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发 [2009] 31 号) 第七条规定: 房地产开发企业将开发产品用于捐赠、赞助、职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他企事业单位和个人的非货币性

资产等行为，应视同销售，于开发产品所有权或使用权转移，或于实际取得利益权利时确认收入（或利润）的实现。确认收入（或利润）的方法和顺序为：

按本企业近期或本年度最近月份同类开发产品市场销售价格确定；由主管税务机关参照当地同类开发产品市场公允价值确定；按开发产品的成本利润率确定。开发产品的成本利润率不得低于15%，具体比例由主管税务机关确定。

$$\begin{aligned}\text{企业所得税} &= (79\,000 - 41\,000 - 1\,100 - 39.5) \times 25\% \\ &= 36\,860.5 \times 25\% = 9\,215.13 \text{ (万元)}\end{aligned}$$

$$(5) \text{ 应交税费合计} = 39.5 + 9\,215.13 = 9\,254.63 \text{ (万元)}。$$



方案三纳税分析

(1) 营业税及附加。A置业公司以10 000万元注册设立D商贸公司，将商贸综合体按账面价值划转到D公司，属于投资行为，根据财税〔2002〕191号文件规定：“以无形资产、不动产投资入股，参与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为，不征收营业税。”

$$(2) \text{ 印花税。印花税} = 41\,000 \times 0.5\text{‰} = 20.5 \text{ (万元)}$$

(3) 契税。《财政部 国家税务总局关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》（财税〔2012〕4号）自2012年1月1日至2014年12月31日，“对承受县级以上人民政府或国有资产管理部门按规定进行行政性调整、划转国有土地、房屋权属的单位，免征契税。同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转，包括母公司与其全资子公司之间，同一公司所属全资子公司之间，同一自然人与其设立的个人独资企业、一人有限公司之间土地、房屋权属的划转，免征契税。”

D商贸公司承受A置业公司的在建工程41 000万元，免征契税。所称“资产划转”是指按照资产的账面价值进行无偿划拨。由于按照资产的账面价值划转，不征税，受让资产方再转让资产时，按照资产转让方的原账面价值计税，只是划转企业之间的税负转移，国家没有少征税，企业也没有少纳税。

(4) 土地增值税。《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）第三条非直接销售和自用房地产的收入确定：房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产，其收入按下列方法和顺序确认：按本企业在同一地区、同一年度销售的同类房地产的平均价格确定；由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

但是，同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转，不属于对外投资，不征收土地增值税。

(5) 企业所得税。A置业公司向B投资公司借款进行商贸综合体的开发，累计借款约为70 000万元，按年利率8%计息，两年的本息合计约为82 000万元，形成A置

业公司的负债，商贸综合体建成后，用 D 商贸公司的一部分股权抵债，假设为 51%，形成债权转股权的债务重组。

《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59 号，以下简称《通知》）规定：债务重组，是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的书面协议或者法院裁定书，就其债务人的债务作出让步的事项。债务重组属于企业重组形式之一。企业重组的税务处理区分不同条件分别适用一般性税务处理规定和特殊性税务处理规定，除符合《通知》规定适用特殊性税务处理规定的外，按一般性税务处理规定进行税务处理。

《通知》第五条规定，企业重组同时符合下列基本条件的，适用特殊性税务处理规定：

- （1）具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。
- （2）被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例。
- （3）企业重组后的连续 12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。
- （4）重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例。

（5）企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。

《通知》第六条规定，企业重组符合本《通知》第五条规定条件的，交易各方对其交易中的股权支付部分，可以按以下规定进行特殊性税务处理：

（1）企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额 50% 以上，可以在 5 个纳税年度的期间内，均匀计入各年度的应纳税所得额。

（2）企业发生债权转股权业务，对债务清偿和股权投资两项业务暂不确认有关债务清偿所得或损失，股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定。企业的其他相关所得税事项保持不变。

根据《通知》规定，A 置业公司债权转股权暂免征收企业所得税。但是，A 置业公司必须按照《通知》规定，企业发生符合本通知规定的特殊性重组条件并选择特殊性税务处理的，当事各方应在该重组业务完成当年企业所得税年度申报时，向主管税务机关提交书面备案资料，证明其符合各类特殊性重组规定的条件。企业未按规定书面备案的，一律不得按特殊重组业务进行税务处理。

如果 A、B 两个公司对于采取特殊性税务处理掌握不准，还可以按照《国家税务总局关于发布〈企业重组业务企业所得税管理办法〉的公告》（2010 年第 4 号）第十六条的规定：“企业重组业务，符合《通知》规定条件并选择特殊性税务处理的，应按照《通知》第十一条规定进行备案；如企业重组各方需要税务机关确认，可以选择由重组主导方向主管税务机关提出申请，层报省税务机关给予确认。采取申请确认的，主导方和其他当事方不在同一省（自治区、市）的，主导方省税务机关应将确认文件抄送其他当事方所在地省税务机关。省税务机关在收到确认申请时，原则上应在当年度企



业所得税汇算清缴前完成确认。特殊情况，需要延长的，应将延长理由告知主导方。”

(6) 纳税总额为 20.5 万元。

三个方案比较结论：方案一是在建工程整体转让，A 置业公司纳税总额为 17 318.25 万元，税负较重。方案二是 A 置业公司以在建工程与 B 投资公司合作投资组建 C 商贸经营管理公司，享受了营业税、土地增值税的税收优惠政策，纳税总额为 9 254.63 万元，比方案一降低税负 8 063.62 万元。方案三采用 A 置业公司先向 B 投资公司借款分设 D 商贸公司，以 D 公司的部分股权抵债的企业重组方式，仅仅缴纳印花税 20.5 万元，税负大幅度下降，但是操作较为复杂，需要请中介机构帮助进行纳税筹划。

案例九 土地出让金返还筹划法

《企业所得税法》规定，企业取得的政府补助收入除国务院财政、税务主管部门规定有专项用途，并经国务院批准的以外，一般都属于应税范围，应当依法缴纳企业所得税。

《财政部 国家税务总局关于财政性资金、行政事业性收费、政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2008〕151 号）规定：“企业取得的各类财政性资金，除属于国家投资和资金使用后要求归还本金的以外，均应计入企业当年收入总额。”所称财政性资金，是指企业取得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息，以及其他各类财政专项资金，包括直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收，但不包括企业按规定取得的出口退税款；所称国家投资，是指国家以投资者身份投入企业，并按有关规定相应增加企业实收资本（股本）的直接投资。

房地产开发企业收到当地政府土地出让金返还属于税费返还，《企业所得税法》把企业实际收到的财政补贴和税费返还排除在“财政拨款”之外，计入当期损益，征收企业所得税，其原因有三：

(1) 企业从政府取得的补贴收入导致经济利益的流入和企业净资产增加，符合企业所得税法收入总额的立法精神。

(2) 为了规范财政补贴和加强减免税的管理。自 1994 年分税制财政体制改革以来，中央集中管理税权，各地不得自行或擅自减免税，个别地区为了促进地方经济发展采取各种“财政补贴”变相减免税，造成了对中央税权的侵蚀，对企业从当地政府取得的财政补贴征税，有利于加强对财政补贴收入和减免税的管理。

(3) 出于尽量减少税法与财务会计制度的差异，企业会计准则已经把政府补助计入了“营业外收入”，税法也没有必要在此问题上保持差异，这有利于降低纳税遵从成本和税收征管成本。



咨询案例

A 房地产开发公司 2008 年 2 月支付 2 000 万元取得一项土地使用权。按照当地政府的規定，土地出让金返还 20%，6 月 16 日 A 公司收到土地出让金返还 400 万元，应当如何做账务处理？

方案一：房地产企业收到当地政府的土地出让金返还，按照会计准则规定，将土地出让金返还 400 万元计入营业外收入。

借：银行存款	400 万元
贷：营业外收入	400 万元
借：营业外收入	400 万元
贷：本年利润	400 万元

纳税效果分析：

(1) 营业外收入 400 万元有可能形成利润总额，应缴企业所得税 100 万元。

(2) 土地使用权支付的金额仍然保持为 2 000 万元，在计算土地增值税时允许加计扣除 30%，所以，取得土地使用权支付的金额在计算土地增值税时，扣除项目金额为 $2\,000 \times 130\% = 2\,600$ 万元。

方案二：一般情况下，企业收到当地政府的土地出让金返还，会按照“资金从哪来回哪去”的习惯作法直接用来冲减“开发成本——土地征用及拆迁补偿费”，会计处理如下：

借：银行存款	400 万元
贷：开发成本——土地征用及拆迁费	400 万元



纳税效果分析

(1) 企业取得土地使用权所支付的金额由 2 000 万元减少到 1 600 万元，按照计算土地增值税时加计扣除 30% 计算，允许扣除额为

$$1\,600 \times 130\% = 2\,080 \text{ 万元}$$

土地增值税清算时少抵扣增值额 $= 2\,600 - 2\,080 = 520$ 万元，既增加土地增值税的增值额 520 万元，按照土地增值税最低税率 30% 计算，应交税为

$$520 \times 30\% = 156 \text{ 万元}$$

(2) 开发成本减少 400 万元，增加应付土地增值税 156 万元，企业所得税应纳税所得额增加 $(400 - 156) = 244$ 万元，应缴所得税为

$$244 \times 25\% = 61 \text{ (万元)}$$

由于土地出让金返还 400 万元冲减土地成本，而增加缴纳税费合计为

$$156 + 61 = 217 \text{ (万元)}$$

方案一与方案二相比，减少税费支出 117 万元。



筹划结论

税收对会计核算具有一定的依附性，税收要依据会计核算的结果来计税。因此，企业会计人员，在处理每一笔会计事项时，一定要考虑到以后的纳税效果，切忌按照习惯作法进行账务处理。

案例十 企业政策性搬迁综合筹划



咨询案例

某市国泰金属制品有限公司（以下简称国泰公司）是20世纪90年代建立的有限责任公司，由于城市的逐渐扩大，城市规划准备将该企业搬迁。该企业占地面积100 000m²，账面价值2 000万元，已摊销20年；房产原值3 000万元，已提折旧2 200万元；机器设备等固定资产原价3 600万元，已提折旧2 300万元。经某会计师事务所评估，土地的公允价6 000万元，房产公允价2 000万元，机器设备公允价1 000万元，搬迁中预计可以取得变价收入200万元。由于搬迁的影响，公司当年亏损300万元。2010年3月本市开发区政府已与国泰公司按照评估价达成搬迁协议，资产补偿9 000万元，另付职工安置费800万元。搬迁补偿款已经到账，财务部将其全部记入“营业外收入”。2010年年末，当地税务机关要求就搬迁补偿收入计入当年收入总额，征收企业所得税。按照当地税务机关要求，应纳企业所得税计算如下：

- (1) 土地摊余价值=2 000÷50×30=1 200（万元）
- (2) 固定资产余额=3 600-2 300=1 300（万元）
- (3) 房产余额=3 000-2 200=800（万元）
- 搬迁损失=1 200+1 300+800-200=3 100（万元）
- (4) 弥补当年亏损300万元，安置下岗职工800万元。
- (5) 应纳税所得额=9 800-3 100-300-800=5 600（万元）
- (6) 应交企业所得税=5 600×25%=1 400（万元）

请问，面对企业搬迁如此庞大的工程，如何进行综合性的纳税筹划可以降低企业的税费支出？

老师答疑：



财税法规分析

一、关于营业税

根据《营业税税目注释》（国税发〔1993〕149号）第八条的规定：土地使用者将

土地使用权归还给土地所有者的行为，不征收营业税。

《国家税务总局关于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者行为营业税问题的通知》国税函〔2008〕277号：纳税人只要出具县级（含）以上地方人民政府收回土地使用权的正式文件，无论支付征地补偿费的资金来源是否为政府财政资金，该行为均属于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的行为。

所称县级（含）以上地方人民政府收回土地使用权的正式文件，包括县级以上（含）地方人民政府出具的收回土地使用权文件，以及土地管理部门报经县级以上（含）地方人民政府同意后由该土地管理部门出具的收回土地使用权文件。

国泰公司已经与当地开发区政府签订了搬迁协议，取得的房地产搬迁补偿收入，不征收营业税。

二、关于土地增值税

《土地增值税暂行条例》第八条规定，因国家建设需要依法征用、收回的房地产免征土地增值税。《土地增值税暂行条例实施细则》规定，所称的因国家建设需要依法征用、收回的房地产，是指因城市实施规划、国家建设的需要而被政府批准征用的房产或收回的土地使用权。

所称“城市实施规划”而搬迁，是指因旧城改造或因企业污染、扰民（指产生过量废气、废水、废渣和噪声，使城市居民生活受到一定危害），而由政府或政府有关主管部门根据已审批通过的城市规划确定进行搬迁的情况；所称“国家建设的需要”而搬迁，是指因实施国务院、省级人民政府、国务院有关部委批准的建设项目而进行搬迁的情况。

根据上述规定，符合上述免税规定的单位和个人，须向房地产所在地税务机关提出免税申请，经税务机关审核后，免予征收土地增值税。

三、关于增值税

《财政部 国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》（财税〔2008〕170号）规定：

（1）纳税人销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的固定资产，按照适用税率征收增值税。

（2）2008年12月31日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人，销售自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产，按照4%征收率减半征收增值税。

应纳增值税额=销售收入÷(1÷4%)×2%

国泰公司处置机器设备等固定资产应当交纳增值税。

四、关于企业所得税

（一）企业政策性搬迁收入的税收法规

《国家税务总局关于企业政策性搬迁或处置收入有关企业所得税处理问题的通知》（国税函〔2009〕118号）规定：



1. 所称企业政策性搬迁和处置收入,是指因政府城市规划、基础设施建设等政策性原因,企业需要整体搬迁(包括部分搬迁或部分拆除)或处置相关资产而按规定标准从政府取得的搬迁补偿收入或处置相关资产而取得的收入,以及通过市场(招标、拍卖、挂牌等形式)取得的土地使用权转让收入。

2. 对企业取得的政策性搬迁或处置收入,应按以下方式进行企业所得税处理:

(1) 企业根据搬迁规划,异地重建后恢复原有或转换新的生产经营业务,用企业搬迁或处置收入购置或建造与搬迁前相同或类似性质、用途或者新的固定资产和土地使用权(以下简称重置固定资产),或对其他固定资产进行改良,或进行技术改造,或安置职工的,准予其搬迁或处置收入扣除固定资产重置或改良支出、技术改造支出和职工安置支出后的余额,计入企业应纳税所得额。

(2) 企业没有重置或改良固定资产、技术改造或购置其他固定资产的计划或立项报告,应将搬迁收入加上各类拆迁固定资产的变卖收入、减除各类拆迁固定资产的折余价值和处置费用后的余额计入企业当年应纳税所得额,计算缴纳企业所得税。

搬迁所得=搬迁收入+资产变价收入-固定资产余值-处置费用

(3) 企业利用政策性搬迁或处置收入购置或改良的固定资产,可以按照现行税收规定计算折旧或摊销,并在企业所得税税前扣除。

(4) 企业从规划搬迁次年起的五年内,其取得的搬迁收入或处置收入暂不计入企业当年应纳税所得额,在五年期内完成搬迁的,企业搬迁收入按上述规定处理。

3. 主管税务机关应对企业取得的政策性搬迁收入和原厂土地转让收入加强管理。重点审核有无政府搬迁文件或公告,有无搬迁协议和搬迁计划,有无企业技术改造、重置或改良固定资产的计划或立项,是否在规定期限内进行技术改造、重置或改良固定资产和购置其他固定资产等。

国税函[2009]118号文件以下简称“原政策”。

国家税务总局《企业政策性搬迁所得税管理办法》(2012年公告第40号,本办法自2012年10月1日起施行,简称新政策)规定:

1. 企业政策性搬迁的适用范围及税务管理要求

(1) 企业政策性搬迁适用范围:

所称政策性搬迁是指企业在政府主导下因社会公共利益的需要而进行的整体搬迁或部分搬迁。企业由于下列需要之一,提供相关文件证明资料的,属于政策性搬迁:

1) 国防和外交的需要。

2) 由政府组织实施的能源、交通、水利等基础设施的需要。

3) 由政府组织实施的科技、教育、文化、卫生、体育、环境和资源保护、防灾减灾、文物保护、社会福利、市政公用等公共事业的需要。

4) 由政府组织实施的保障性安居工程建设的需要。

5) 由政府依照《中华人民共和国城乡规划法》有关规定组织实施的对危房集中、基础设施落后等地段进行旧城区改建的需要。

6) 法律、行政法规规定的其他公共利益的需要。

不符合上述规定的搬迁属于非政策性搬迁，包括自行搬迁和商业性搬迁。

(2) 政策性搬迁的税务管理要求。

1) 企业应就政策性搬迁过程中涉及的搬迁收入、搬迁支出、搬迁资产税务处理、搬迁所得等所得税征收管理事项，单独进行税务管理和核算。

2) 不能单独进行税务管理和核算的，不得执行本办法。应视为企业自行搬迁或商业性搬迁等非政策性搬迁进行所得税处理。

2. 搬迁收入：分为搬迁补偿收入和资产处置收入

(1) 搬迁补偿收入，是指企业由于搬迁取得的货币性和非货币性补偿收入。具体包括：

- 1) 对被征用资产价值的补偿。
- 2) 因搬迁、安置而给予的补偿。
- 3) 对停产、停业形成的损失而给予的补偿。
- 4) 资产搬迁过程中遭到毁损而取得的保险赔款。
- 5) 其他补偿收入。

(2) 搬迁资产处置收入，是指企业由于搬迁而处置企业各类资产所取得的收入。

但是，搬迁收入不含处置存货而取得的收入，存货处置收入应按正常经营活动取得的收入进行所得税处理。

(3) 原政策与新政策的差异。

1) 原政策规定的政策性搬迁收入只包括从政府取得的和企业处置资产取得的收入；新政策中包括了从其他单位取得的收入，如搬迁过程中资产损坏取得的保险赔偿。

2) 新政策明确了企业取得的政策性搬迁收入的形态，包括货币性资产和非货币性资产。如企业在搬迁中采取土地置换形式的，以被征用土地的净值加上换入土地投入使用前所发生的各项费用支出作为换入土地的计税成本，被征用土地的净值作为资产处置收入。

3) 新政策明确了企业搬迁过程中处置存货取得的收入不作为企业搬迁收入，而按正常经营活动取得的收入进行所得税处理。

3. 搬迁支出：分为搬迁费用支出、资产处置支出

(1) 搬迁费用支出，企业搬迁期间所发生的各项费用，包括：

- 1) 安置职工实际发生的费用。
- 2) 停工期间支付给职工的工资及福利费。
- 3) 临时存放搬迁资产而发生的费用。
- 4) 各类资产搬迁安装费用。
- 5) 其他与搬迁相关的费用。

(2) 资产处置支出，是指企业由于搬迁而处置各类资产所发生的支出，包括：

- 1) 变卖及处置各类资产的净值。



2) 处置过程中所发生的税费等支出。

3) 企业由于搬迁而报废的资产, 如无转让价值, 其净值作为企业的资产处置支出。

4. 搬迁资产的税务处理

(1) 搬迁资产的后续支出。

1) 需要简单安装或不需要安装即可继续使用的。

应该在该项资产重新投入使用后, 就其净值按《企业所得税法》及其实施条例规定的该资产尚未折旧或摊销的年限, 继续计提折旧或摊销。如发生简单安装费用可以作为搬迁支出从搬迁收入中扣除。

2) 需要进行大修理后才能重新使用的。

应该就该资产的净值, 加上大修理过程所发生的支出, 为该资产的计税成本。在该项资产重新投入使用后, 按该资产尚可使用的年限, 计提折旧或摊销。

案例, 某搬迁企业有一台设备 A, 在搬迁过程需要安装和大修理, 设备原价 200 000 元, 法定折旧年限 10 年, 不留净残值, 已提折旧 4 年, 搬迁后安装、修理费用需要 30 000 元, 以银行存款支付, 安装后经鉴定尚可使用年限为 5 年。会计处理如下:

① 准备安装和大修理的固定资产, 将净值计入在建工程:

借: 在建工程——A 设备	120 000
累计折旧	80 000
贷: 固定资产——A 设备	200 000

② 行安装和修理, 完工后转回固定资产:

借: 在建工程——A 设备	30 000
贷: 银行存款	30 000
借: 固定资产——A 设备	150 000
贷: 在建工程	150 000

③ 折旧年限, 按照尚可使用年限 5 年计提折旧。

因为修理安装费用 30 000 元已经计入设备 A 的计税基础, 不得重复计入搬迁费用支出。

(2) 企业搬迁中被征用的土地。采取土地置换的, 换入土地的计税成本按被征用土地的净值, 以及该换入土地投入使用前所发生的各项费用支出, 作为该换入土地的“计税基础”, 在该换入土地投入使用后, 按《企业所得税法》及其实施条例规定年限摊销。在土地置换的情况下, 一般不存在价款的结算, 会计处理方法类似于不具有商业实质的非货币性资产交换。

案例, 某企业搬迁前土地使用权的原值为 1 000 万元, 累计摊销 200 万元, 由于旧城改造, 市政府决定进行土地置换, 在郊区划拨一块土地给该企业, 该企业进行土地一级开发发生费用 300 万元, 以银行存款支付。会计处理如下:

借: 无形资产——新土地使用权	11 000 000



累计摊销	2 000 000
贷：无形资产——原土地使用权	10 000 000
银行存款	3 000 000

说明：市政府划拨土地价值 800 万元确认为“搬迁收入——搬迁资产处置收入”，填入《企业政策性搬迁清算损益表》第 5 行；原土地净值确认为“搬迁支出——资产处置支出”填入《企业政策性搬迁清算损益表》第 12 行；土地开发费用计入土地成本，以后按规定摊销可以扣除，不得从搬迁补偿费中扣除。

(3) 企业搬迁期间新购置的各类资产。企业发生的购置资产支出，包括固定资产和无形资产，不得从搬迁收入中扣除。新购置的资产应当按《企业所得税法》及其实 施条例等有关规定，计算确定资产的计税成本、折旧或摊销年限，计提折旧或摊销。

原政策规定：企业在搬迁过程中重置资产支出可以从搬迁补偿中扣除，同时规定，重置资产的折旧与摊销在企业所得税前扣除。这项规定，使得搬迁补偿形成了“不征税收入”，税法规定不征税收入所形成资产的折旧与摊销是不能在税前扣除的。原政策又允许重置资产的折旧与摊销在企业所得税前扣除，这就形成了企业在搬迁中重置的固定资产重复扣除的问题，这一点是一直存在争议的问题。新政策规定企业发生的购置资产支出，不得从搬迁收入中扣除，新购置资产的折旧、摊销可以税前扣除，从而使重置资产支出的税收处理更加合理。

(4) 国家税务总局公告 2013 年第 11 号的补充规定。

1) 凡在国家税务总局 2012 年第 40 号公告生效前已经签订搬迁协议且尚未完成搬迁清算的企业政策性搬迁项目，企业在重建或恢复生产过程中购置的各类资产，可以作为搬迁支出，从搬迁收入中扣除。但购置的各类资产，应剔除该搬迁补偿收入后，作为该资产的计税基础，并按规定计算折旧或费用摊销。凡在国家税务总局 2012 年第 40 号公告生效后签订搬迁协议的政策性搬迁项目，应按国家税务总局 2012 年第 40 号公告有关规定执行。

这项规定的实质是用政策性搬迁补偿收入购建的资产，为避免重负扣除，其折旧或摊销额不得税前扣除。

2) 企业政策性搬迁被征用的资产，采取资产置换的，其换入资产的计税成本按被征用资产的净值，加上换入资产所支付的税费（涉及补价，还应加上补价款）计算确定。

5. 搬迁完成的标准

企业的搬迁收入，扣除搬迁支出后的余额，为企业的搬迁所得。即：

搬迁所得 = 搬迁收入 - 搬迁支出

企业在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出，可以暂不计入当期应纳税所得额，而在搬迁完成的年度，对搬迁收入和支出进行汇总清算。

企业应在搬迁完成年度，将搬迁所得计入当年度企业应纳税所得额计算纳税。所称完成搬迁分三种类型：



(1) 完成搬迁的：下列情形之一的，为搬迁完成年度，企业应进行搬迁清算，计算搬迁所得。

1) 从搬迁开始，5年内（包括搬迁当年）任何一年完成搬迁的。

2) 从搬迁开始，搬迁时间满5年（包括搬迁当年度）的年度。

(2) 视同完成搬迁的：企业同时符合下列条件的，视同已经完成搬迁：

1) 搬迁规划已基本完成。

2) 当年生产经营收入达到规划搬迁前年度生产经营收入50%以上。

(3) 边生产边搬迁的：搬迁年度应从实际开始搬迁的年度计算，满5年（包括搬迁当年度）即为完成搬迁。

6. 搬迁损失的确认与处理

(1) 企业搬迁收入扣除搬迁支出后为负数的，应为搬迁损失，即搬迁收入—搬迁支出 ≤ 0 。搬迁损失可在下列方法中选择其一进行税务处理：

1) 在搬迁完成年度，一次性作为损失进行扣除。

2) 自搬迁完成年度起分3个年度，均匀在税前扣除。

上述方法由企业自行选择，但一经选定，不得改变。

(2) 企业以前年度发生尚未弥补亏损的处理：

1) 凡企业由于搬迁停止生产经营无所得的，从搬迁年度次年起，至搬迁完成年度前一年度止，可作为停止生产经营活动年度，从法定亏损结转弥补年限（5年）中减除。

2) 企业边搬迁、边生产的，其亏损结转年度应连续计算。

7. 政策性搬迁所得的征收管理

(1) 企业迁出地和迁入地主管税务机关发生变化的，由迁入地主管税务机关负责企业搬迁清算。

(2) 企业应当自搬迁开始年度至次年5月31日前，向主管税务机关（包括迁出地和迁入地）报送政策性搬迁依据、搬迁规划等相关材料。包括：

1) 政府搬迁文件或公告。

2) 搬迁重置总体规划。

3) 拆迁补偿协议。

4) 资产处置计划。

5) 其他与搬迁相关的事项。

根据上述规定，国泰公司将政策性搬迁的如下安排报送税务机关：

1) 搬迁收入总额=搬迁补偿收入9000+职工安置费800+资产变价收入200=10000（万元）。

2) 资产损失和职工安置费=搬迁处置支出3300万元+弥补当年亏损300万元+支付职工安置费800万元=4400（万元）。

3) 为建造新厂，2009年1月在郊区取得一项土地使用权，支付土地出让金2600

万元，使用年限 50 年。

4) 2012 年 12 月完成购建设备等固定资产 3 500 万元，折旧年限 10 年，净残值率 为零。

5) 搬迁规划支出总额=3 300+300+800+ 2 600 + 3 500=10 500（万元）。

(3) 企业搬迁完成当年，在向主管税务机关报送企业所得税年度纳税申报表时，应同时报送《企业政策性搬迁清算损益表》（见表 8-2）及相关资料。

(4) 企业在本办法生效前尚未完成搬迁的，符合本办法规定的搬迁事项，一律按 本办法执行。本办法生效年度以前已经完成搬迁且已按原规定进行税务处理的，不再 调整。

(5) 40 号公告未规定的企业搬迁税务事项，按照《企业所得税法》及其实施条例 等相关规定进行税务处理。

表 8-2 中华人民共和国企业政策性搬迁清算损益表

纳税人名称： 政策性搬迁期间： 年 月 日至 年 月 日
纳税人识别号： 金额单位： 元（列至角分）

类 别	行 次	项 目	金 额
搬迁收入	1	对被征用资产价值的补偿	
	2	因搬迁、安置而给予的补偿	
	3	对停产停业形成的损失而给予的补偿	
	4	资产搬迁过程中遭到毁损而取得的保险赔款	
	5	搬迁资产处置收入	
	6	其他搬迁收入	
	7	搬迁收入合计（1+2+3+4+5+6）	
搬迁支出	8	安置职工实际发生的费用	
	9	停工期间支付给职工的工资及福利费	
	10	临时存放搬迁资产而发生的费用	
	11	各类资产搬迁安装费用	
	12	资产处置支出	
	13	其他搬迁支出	
	14	搬迁支出合计（8+9+10+11+12+13）	
搬迁所得 （或损失）	15	搬迁所得（或损失）（7-14）	
纳税人盖章： 经办人签字： 申报日期： 年 月 日		代理申报中介机构盖章： 经办人签字及执业证件号码： 代理申报日期： 年 月 日	主管税务机关受理专用章： 受理人签字： 受理日期： 年 月 日

（二）搬迁补偿收入的会计处理

《企业会计准则解释第3号》（财会〔2009〕8号）规定：企业因城镇整体规划、库区建设、棚户区改造、沉陷区治理等公共利益进行搬迁，收到政府从财政预算直接拨付的搬迁补偿款，应作为“专项应付款”处理。

其中，属于对企业在搬迁和重建过程中发生的固定资产和无形资产损失、有关费用性支出、停工损失及搬迁后拟新建资产进行补偿的，应自“专项应付款”转入“递延收益”，并按照《企业会计准则第16号——政府补助》进行会计处理。企业取得的搬迁补偿款扣除转入递延收益的金额后如有结余的，应当作为资本公积处理。

《企业会计准则第16号——政府补助》：政府补助，是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，但不包括政府作为企业所有者投入的资本。

（1）与资产（注：固定资产、无形资产）相关的政府补助，应当确认为递延收益，并在相关资产使用寿命内（即折旧或摊销期）平均分配，计入当期损益。但是，按照名义金额计量的政府补助，直接计入当期损益。

（2）与收益相关的政府补助，应当分别下列情况处理：

1) 用于补偿企业已发生的相关费用或损失的，直接计入当期损益。

2) 用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的，确认为递延收益，并在确认相关费用的期间，计入当期损益。

（三）本案例的会计处理与纳税调整

（1）2008年收到搬迁补偿款。

借：银行存款	98 000 000
贷：专项应付款	98 000 000

（2）属于对企业在搬迁和重建过程中发生的固定资产等资产损失及搬迁后拟新建资产进行补偿的，按照搬迁规划金额自“专项应付款”转入“递延收益”，如有余额转入“资本公积”科目，本案例无余额，将全部搬迁补偿款转入“递延收益”。

借：专项应付款	98 000 000
贷：递延收益	98 000 000

（3）在拆迁过程中，企业把搬迁损失4400万元计入当期损益，应当以“递延收益”补偿企业已发生的相关费用或损失，计入当期损益。

借：营业外支出	44 000 000
贷：固定资产清理等科目	44 000 000
借：递延收益	44 000 000
贷：营业外收入	44 000 000

计算完拆迁损失之后，递延收益余额5600万元。

（4）2009年1月取得一项土地使用权，以银行存款支付。

借：无形资产——土地使用权	26 000 000



贷：银行存款 26 000 000

(5) 2012 年 12 月完成购建设备等固定资产 3 500 万元，自 2013 年 1 月份开始计提折旧。至此，搬迁完成。

借：固定资产——设备 35 000 000

贷：银行存款等 35 000 000

至此，国泰公司完成了政策性搬迁。

根据国家税务总局公告 2013 年第 11 号的规定，国泰公司属于第 40 号公告生效前已经签订搬迁协议且尚未完成搬迁清算的企业，企业在重建或恢复生产过程中购置的各类资产，可以作为搬迁支出，从搬迁收入中扣除。但购置的各类资产，应剔除该搬迁补偿收入后，作为该资产的计税基础。国泰公司购建的固定资产和无形资产会计成本为 6 100 万元，由于其中 5 600 万元已经从政策性搬迁补偿中扣除，其计税基础为 500 万元。今后计提折旧和摊销时，会计计提的折旧和摊销额大于税收允许扣除的数额，应当调增应纳税所得额。

第九章

房地产开发的基础知识

第一节 房地产开发概述

房地产又称为不动产，是指土地、建筑物及固着在土地、建筑物上不可分离的部分及其附带的各种权益，具有位置固定、不可移动、使用时间长、个别性特征。

房地产开发是一个动态过程，简单地说，就是一种使土地和房屋不断地处于开发、改造、再开发状态的活动。具体地讲，房地产开发是指房地产企业按照城市规划的要求，对土地开发和房屋建设进行全面规划、合理布局、综合开发、配套建设，及相应的房地产营销与物业管理，以取得良好的经济效益、社会效益和环境效益为目的的综合性生产经营活动。《中华人民共和国城市房地产管理法》中所述的房地产开发，是指在依据本法取得国有土地使用权的土地上进行基础设施、房屋建设的行为。

房地产业被称为国民经济的晴雨表和风向标，与国民经济的发展密切相关。近十多年来，房地产业已经成为国民经济增长的支柱产业和基础产业，对房地产开发取得的税收收入已成为我国税收收入的重要组成部分。

一、房地产开发行业已成为我国国民经济的支柱产业之一

房地产开发行业的迅猛发展，目前不仅已成为我国国民经济的支柱产业之一，同时也是国家税收的一项重要来源。根据近期国家有关数据统计，2013 年我国与房地产有关的税收收入，包括城镇土地使用税、房产税、土地增值税、契税和耕地占用税五个税种的税收收入总额为 12 215 亿元，占当年税收收入 110 497 亿元的 11.05%。土地增值税实现收入 3 294 亿元，占全国税收收入的 2.70%，较上年增长 21.16% 倍。

二、房地产开发的特征

房地产开发是房地产业中最基本、最主要的物质生产活动，同时又在城市建设中担当着重要角色，因而房地产开发具有自身的特征。



1. 房地产开发最本质的特征是综合性

首先,综合性是房地产开发的内在要求。现代城市建设中的房地产开发要求在开发过程中必须坚持“全面规划、合理布局、综合开发、配套建设”的方针,也就是在开发过程中,不仅仅是对建设地块和房屋建筑进行有目的的建设,而且要对被开发区的一些必要的公用设施、公共建筑进行进行全面规划、协调建设。尤其是住宅开发,更要以人为本,以综合的思想来对居住用房、服务用房、文教卫生用房、福利娱乐用房等实行配套建设,并且注意生态环境的营造。

其次,综合性还表现为开发过程中工作关系的广泛性及项目操作的复杂性。房地产开发过程中环节很多,涉及的部门与关系也很多,不仅涉及到规划、设计、施工、供电、供水、供暖、电信、交通、教育、卫生、消防、环境和园林等部门,而且还要通过征地、拆迁、安置等工作与城市的居民生活密切联系。同时每一个开发项目所涉及的土地条件、融资方式、建筑设计和施工技术的要求、市场环境可能均有不同,开发商需要综合分析、统筹安排,制定最佳开发方案。

此外,房地产开发的综合性还体现在它作为一个基本的物质生产部门,必须与本国、本地区各行业的发展相协调,并起到一定的先导作用,脱离国情、省情、市情,发展速度过快或过缓,规模过大或过小都会给社会发展和企业经济带来不良的影响。

2. 房地产开发过程的长期性

房地产开发从投入资本到资本收回,从破土动工到产品建成,需要经过几个阶段的工作(如准备阶段、施工阶段、销售阶段等),尤其在施工阶段,需要集中大量的劳动力,通过一砖一石、一管一线的建造才能最终形成产品,并且这一过程与资金是否及时到位关系密切,因此整个过程往往需要较长的时间。一般来讲,一般的开发项目需要2~3年的时间,规模较大的综合性项目需要4~5年的时间,而一些成片开发的大型项目需要的时间更长。

3. 房地产开发具有很强的时序性

尽管房地产开发是一项涉及面广的复杂的经济活动,但从实务上来讲具有很强的操作时序性。从项目的可行性分析到土地的获取,从资金的融通到项目的实施,乃至房屋的租售管理等,虽然头绪繁多,但先后有序。这不仅是政府的土地、规划、建设等部门的行政管理,使许多工作受到审批程序的制约,而且也与房地产开发这种生产活动的内在要求有关。因此,房地产开发必须有周密的计划,使各个环节紧密衔接,协调进行,以缩短周期,降低风险。

4. 房地产开发具有很强的地域性

房地产是不能移动的,因此使房地产的使用、价值、市场等带有强烈的地域性特征,并且使房地产开发投资更为地域所限制。从微观来看,开发项目受区位或者说地段的影响很大,因为这里牵涉到诸如交通、购物、环境、升值潜力等很多与项目有关的因素,因此,开发商对项目的选址必须谨慎。从宏观上看,房地产开发的地域性主



要表现在投资地区的社会经济对项目的影响。每一个地区的投资开发政策、市场需求状况、消费者的支付能力都有可能不一样，这就要求开发商认真研究当地市场，制定相应的开发方案。

5. 房地产开发具有较高的风险性

房地产开发需要巨额资金，在市场经济条件下，筹集巨额资金是有风险的。由于开发周期长，很多因素有可能变化，会给开发项目带来一定的风险。房地产开发的产品是供人们居住或从事商业经营、工业生产的建筑物，这种产品具有很强的刚性，也就是说开发者的每一个项目在相当长的时间里几乎没有重新建造的可能性，因此，项目一旦启动就很难更改，可以说在开发的每一个环节上都充满着竞争（如土地使用权的竞争，规划设计上的竞争，营销过程中的竞争等）。归根结底，这些竞争关系到开发出来的房地产商品是否具有较高的市场占有率，是否具有较好的经济效益、社会效益和环境效益。这种激烈的竞争增加了房地产开发的风险。此外，房地产开发受宏观经济形势和有关经济政策的影响也较大。因此，房地产开发是一个高风险的投资行为，然而，风险与报酬同在，房地产开发又是一种高收益的经济活动。

三、房地产开发主要经营业务

- (1) 土地（建设场地）的开发经营。
- (2) 商品房の開発经营。
- (3) 城市基础设施和配套设施的开发和建设。
- (4) 代建房屋和工程的建设。
- (5) 经营房屋的出租和经营。
- (6) 其他多种经营业务。

四、房地产开发的外部监督管理体系

房地产开发业的外部监管部门在工作过程中形成的大量信息与房地产企业的财税管理密切相关。

1. 土地管理部门

负责办理国有土地出（转）让手续，收取土地出让金，核发《国有土地使用证》。从土地管理部门可获取土地使用权出让和转让信息，包括出（转）让方、出（转）让方地址、受让方地址、土地位置、土地面积、土地用途、土地成交价格、转让金额。

2. 发展和改革委员会

负责开发项目的立项审批。从发改委可获取开发项目的批准文号、建设单位、批复项目、投资概算、建设地址、项目备案号等信息。

3. 拆迁管理部门（拆迁办公室）

负责审查颁发《房屋拆迁许可证》，审查、备案开发企业与拆迁方签订的《房屋拆

迁安置补偿协议》。《房屋拆迁安置补偿协议》的主要内容包括补偿形式、补偿金额、支付方式、安置房屋面积、安置地点。

4. 规划部门

负责规划总图的评审，核发《建设用地规划许可证》，负责报建图的审查，核发《建设工程规划许可证》。从规划部门获取开发项目名称、性质、占地面积，规划的建筑面积、容积率、可销售面积、不可销售面积以及公共配套设施情况等信息。

5. 建设主管部门

负责对工程开工条件进行审查，核发《建筑工程施工许可证》。从建设主管部门可获取建筑工程施工许可证书编号、建设单位、工程名称、工程地址、工程概算、施工单位、监理单位、开工日期等信息。

6. 建筑工程质量监督部门

负责对建设单位提供的竣工验收报告进行备案审查，出具建设工程项目竣工综合验收备案证明。从建筑工程质量监督部门可获取开发项目完工的《工程竣工验收备案表》，采集工程竣工时间、竣工验收意见等信息。

7. 房产管理部门

负责审查商品房预售方案，核发《商品房预售许可证》；负责对房屋的建筑面积进行测量，出具测绘报告；负责核准新建商品房所有权初始（大产权证）登记以及分户产权登记。从房产管理部门可获取房产位置、建筑面积、产权证号、发证时间等房产交易、预售许可证发放信息。

五、房地产开发的经营流程及审批机关

1. 房地产建设项目的选址

由房地产开发企业填写“建设项目选址意见申请表”报当地城市规划管理部门，经过审查批准后，核发“建设项目选址意见书”。

2. 土地使用权的获取

(1) 土地使用权的出让。

1) 土地使用权出让主体。土地使用权的出让由市、县人民政府依法统一组织，有计划、有步骤地进行，出让计划由市县土地管理部门（国土资源局）拟定，经同级人民政府审核，报省、自治区、直辖市人民政府批准执行。

2) 土地使用权的出让方式。土地使用权的出让方式有 4 种（即协议、招标、拍卖、挂牌）。

3) 土地使用权证的领取。通过协议、招标、拍卖、挂牌方式取得土地使用权者，在签订土地出让合同时，应向市、县土地管理部门支付出让金总额 10% 的定金，在签订土地出让合同后 60 日内，土地使用者应当支付全部土地出让金。在支付土地出让金后 15 日内，土地使用者向市、县国土资源局申请办理土地使用权登记，领取“国有土



地使用证”，取得土地使用权。

(2) 土地使用权转让。土地使用权转让是指土地使用者将土地使用权再转让的行为，包括出售、交换和赠予。未按土地使用权出让合同规定的期限和条件投资开发、利用土地的，土地使用权不得转让。土地使用权转让应当签订转让合同。土地使用权转让时，土地使用权出让合同和登记文件中所载明的权利、义务随之转移。土地使用者通过转让方式取得的土地使用权，其使用年限为土地使用权出让合同规定的使用年限减去原土地使用者已使用年限后的剩余年限。土地使用权转让时，其地上建筑物、其他附着物所有权随之转让。土地使用权和地上建筑物、其他附着物所有权转让，应当按照规定办理过户登记。

3. 建设用地规划管理

建设用地规划管理是城市规划管理部门根据城市总体规划对建设单位和个人申请的建设项目用地进行审查，确定其建设地址、用地范围，核定其用地性质和土地开发强度等规划要求，核发“建设用地规划许可证”。

4. 建设工程规划管理

建设工程规划管理是根据城市规划管理的法规、规章，对建筑、管线、路桥和房屋等工程，由规划行政主管部门审核，并会同相关专业管理部门（住宅、环保、环卫、卫生防疫、消防、安保、国防、绿化、气象、防风、抗震、排水、河港、铁路、机场、交通、工程管线、地下工程、测量标志和农田水利等）协同审核意见，对拟建工程的性质、规模、位置、密度、高度、体型、体量、建筑面积、空间以及朝向、基底标高、建筑色彩和风格等进行核定，并核发建设工程法律凭证——“建设工程规划许可证”。

5. 规划设计

目前我国由于居住区的建设规模占到整个房地产开发规模的80%以上，所以，在此仅讨论居住区的规划设计和经济技术指标。

(1) 居住区规划设计分为控制性详细规划和修建性详细规划。控制性详细规划着重解决各类用地界线、建筑密度、建筑高度、容积率、道路红线位置、断面、控制点坐标和标高、工程管线走向、管径和用地范围等控制指标。修建性详细规划是根据建筑、绿化和空间要求布置平面图，进行道路、房屋建筑、工程管线的规划设计，进行竖向设计和土石方工程设计、编制工程概算。修建性详细规划主要包括居住建筑规划、公共建筑规划、道路规划和绿地规划。

(2) 居住区各类技术经济指标。

1) 居住区总用地： m^2 。

2) 居民人均占地： $\text{m}^2/\text{人}$ 。

3) 居住区总建筑面积： m^2 ，其中包括居住建筑面积、公共建筑面积。



4) 总户数、总人口、平均每户人口。

5) 户型比,是指各种户型在总户数中各占百分比,反映到住宅设计上,就是体现在一定数量住宅建筑中,各种不同套型住宅占住宅总套数的比重。

6) 平均每户居住建筑面积: $\text{m}^2/\text{户}$ 。

7) 住宅间距: m 。

8) 居住建筑密度(即建筑覆盖率),是指项目规划建设用地规范内所有建筑物的基底面积(即房屋首层的占地面积)之和与规划建设用地总面积之比。这里的建筑物基底面积应包括构筑物的基底面积。计算公式为

$$\text{建筑密度} = \text{建筑占地面积} \div \text{总用地面积} \times 100\%$$

9) 建筑容积率,是指项目规划建设用地范围内全部建筑面积(总建筑面积)与规划建设用地面积(总用地面积)之比。其计算公式为

$$\text{建筑容积率} = \text{总建筑面积} \div \text{总用地面积} \times 100\%$$

10) 绿地率,是指居住区用地范围内各类绿地的总和占居住区用地的比率。这里的绿地包括公共绿地、宅旁绿地、公共服务设施所属绿地和道路绿地(即道路红线内的绿地),不应包括屋顶、晒台的人工绿地。通常情况下,住宅项目的绿地率应不低于30%。

11) 居住区平均造价: $\text{元}/\text{m}^2$ 。

12) 停车位个数,是指地面和地下停车位。

13) 建设周期,是指工程开工至工程全部完工的持续时间。

6. 建设项目施工招标发包

建设项目实行施工招标,是为了适应市场经济体制的需要,营造公平竞争、规范运行的市场秩序,从而达到控制建设工期、确保工程质量和提高投资效益的目的。建设项目施工招标投标的管理部门是各市、县的建设工程招标投标管理办公室。对建设工程的土方、石方、桩基、玻璃幕墙、铝合金门窗、金属结构等专业承包或分包的交易都必须进入相应的交易市场公开交易。

7. 施工许可的申办

建设项目具备施工条件后,建设单位应向当地的建设主管部门申领建设工程施工许可证。申领施工许可证应填报“建设工程施工许可证申请表”并随带下列资料:①建设工程规划许可证;②资金入账凭证;③通水、通电、通路及场地平整等证明;④建设工程承包合同副本和廉洁协议;⑤监理合同;⑥建设工程质量和安全监督申报材料;⑦项目施工登记卡;⑧勘察、设计、施工中标通知书;⑨住宅新开工审核通知书;⑩“住宅建设项目配套建设条件审核申请表”等。经过建设主管部门审核批准发给“建设工程施工许可证”。

8. 建筑施工

(1) 基础设施建设。



1) 城市基础实施建设,包括能源系统、给排水系统、道路交通系统、邮电通信系统、环境系统、安全系统和土地平整工程。

2) 居住区基础设施建设,居住区的管线工程一般包括给水、排水、燃气、供热、供电等,这些管线的布置与楼层、道路和绿化关系密切,应互相配合,同时必须符合城市总体规划要求。居民区基础设施建设具有土方挖填量大、施工层次分明、隐蔽工程多、配套性强的特点,所以应统一综合开发,否则,不但浪费严重,而且后患无穷。

(2) 居民区建筑物的建设

1) 按建筑物的用途分类:①居住建筑:住宅、公寓、宿舍等;②公共建筑:生活服务性建筑、文教建筑、托幼建筑、科研建筑、商业建筑、体育建筑、文娱建筑、交通邮电建筑和其他建筑。

2) 按建筑物的结构类型和材料分类:①砖木结构建筑;②砖混结构建筑;③钢筋混凝土结构建筑;④钢结构建筑。

3) 按建筑物的层数分类:①低层建筑:一般指1~3层的房屋,多为住宅、别墅、幼儿园、中小学、小型的办公楼及工业厂房等;②多层建筑:一般是指4~7层的房屋,多为居民住宅楼、普通办公楼等;③高层建筑:目前国际上通行的做法是将高层建筑划分为4类,各类的主要特征为:第1类为小高层,层数8~16层,房屋的高度在25~50m之间,其结构形式一般为钢筋混凝土框架结构;第2类为中高层,层数在17~25层,最高达75m;第3类为高层,层数在26~40层,最高达100m,第4类为超高层,层数在40层以上,高度超过100m。目前世界上建成的超高建筑的高度已经超过了500m。

(3) 建筑设备。建筑设备主要包括给水、排水、采暖、通风、空调、电气和智能化楼宇设备。

9. 预售许可证的办理

商品房预售,是指房地产开发企业将正在建设中的商品房预先出售给买受人,并由买受人支付定金或者房价款的行为。《商品房预售许可证》是市、县人民政府房地产行政管理部门允许房地产开发企业销售商品房的批准文件。

(1) 预售许可证的主管部门。市、县人民政府建设行政主管部门或房地产行政主管部门(以下简称房地产管理部门)负责本行政区域内城市商品房预售管理。

(2) 商品房预售应当符合下列条件:

1) 已交付全部土地使用权出让金,取得土地使用权证书。

2) 持有建设工程规划许可证和施工许可证。

3) 按提供预售的商品房计算,投入开发建设的资金达到工程建设总投资的25%以上,并已经确定施工进度和竣工交付日期。

(3) 商品房预售实行许可制度。开发企业进行商品房预售,应当向房地产管理部

门申请预售许可，取得《商品房预售许可证》。未取得《商品房预售许可证》的，不得进行商品房预售。

10. 商品房销售许可证的办理

商品房销售包括商品房现售和商品房预售。商品房现售，是指房地产开发企业将竣工验收合格的商品房出售给买受人，并由买受人支付房价款的行为。房地产开发企业销售现房应当申领《商品房销售许可证》。

(1) 房产销售的主管部门。直辖市、市、县人民政府建设行政主管部门、房地产行政主管部门（以下统称房地产开发主管部门）按照职责分工，负责本行政区域内商品房的销售管理工作。

(2) 商品房现售，应当符合以下条件：

1) 现售商品房的房地产开发企业应当具有企业法人营业执照和房地产开发企业资质证书。

2) 取得土地使用权证书或者使用土地的批准文件。

3) 持有建设工程规划许可证和施工许可证。

4) 已通过竣工验收。

5) 拆迁安置已经落实。

6) 供水、供电、供热、燃气、通信等配套基础设施具备交付使用条件，其他配套基础设施和公共设施具备交付使用条件或者已确定施工进度和交付日期。

7) 物业管理方案已经落实。

(3) 申办商品房销售许可证应提供以下材料：

1) 商品房销售申请报告。

2) 填写《商品房销售登记表》。

3) 开发企业的营业执照及资质证书。

4) 商品房建设投资计划。

5) 《国有土地使用证》或《建设用地规划许可证》配核定用地图。

6) 《建设工程规划许可证》。

7) 建设项目的总平面图、首层及标准层平面图。

8) 供热配套证明。

9) 燃气证明。

10) 市物价局的商品房销售价格批复。

11) 属于预售商品房的，需提供完成主体工程投资额 20% 以上的证明文件。

12) 商品房申请销售明细表。

11. 工程的验收备案

(1) 竣工验收的主管部门。国务院建设行政主管部门负责全国房屋建筑工程和市政基础设施工程（以下统称工程）的竣工验收备案管理工作。县级以上地方人民政府



建设行政主管部门负责本行政区域内工程的竣工验收备案管理工作。

(2) 备案的期限。建设单位应当自工程竣工验收合格之日起 15 日内, 依照规定, 向工程所在地的县级以上地方人民政府建设行政主管部门 (以下简称备案机关) 备案。

(3) 建设单位办理工程竣工验收备案应当提交下列材料:

1) 工程竣工验收备案表。

2) 工程竣工验收报告。竣工验收报告应当包括工程报建日期, 施工许可证号, 施工图设计文件审查意见, 勘察、设计、施工、工程监理等单位分别签署的质量合格文件及验收人员签署的竣工验收原始文件, 市政基础设施的有关质量检测和功能性试验资料以及备案机关认为需要提供的有关资料。

3) 法律、行政法规规定应当由规划、公安消防、环保等部门出具的认可文件或者准许使用文件。

4) 施工单位签署的工程质量保修书。

5) 法规、规章规定必须提供的其他文件。

商品住宅还应当提交《住宅质量保证书》和《住宅使用说明书》。

12. 开发商办理房屋权属初始登记

(1) 办理房屋所有权证的主管单位。县级以上地方人民政府下属的区、县国土资源和房屋管理局统一负责房产管理和土地管理工作, 可以办理、颁发房地产权证书。

(2) 办理房屋权属初始登记需要提供的资料。房地产开发企业开发的房地产项目竣工后, 应到房地产权属管理部门申请房地产权属登记, 开发商办理房屋权属初始登记需要提供的资料有: 房屋所有权证登记申请表; 申请人身份证明 (法人及其他组织提交法人委托书、法人代表证、营业执照复印件、自然人提供身份证复印件); 建设用地使用权证明; 建设工程符合规划的证明 (规划许可证或修建许可证、建审图、施工许可证等); 房屋已竣工的证明; 房屋测绘报告; 其他必要材料。

只有在上述内容全部审核无误后, 才能确认产权, 颁发《房屋所有权证》, 即俗称的开发商的“大产权证”。

13. 房产交付, 为业主办《房屋所有权证》和《国有土地使用权证》

(1) 房产交付。房地产开发企业应当按照合同约定, 将符合交付使用条件的商品房按期交付给买受人。未能按期交付的, 房地产开发企业应当承担违约责任。

(2) 办理《房屋所有权证》。开发商在取得“大产权证”后, 才能为买房人办理《房屋产权证》, 即“小产权证”。届时, 开发商与买房人一同到当地房地产交易中心 (外销房) 或各区县的房地产交易部门 (内销房), 缴纳相应的契税、手续费等, 取得卖契后, 到产权登记部门申请办理买房人的房屋所有权证和土地使用权证。在办理时需要提交的证件包括房产卖契、房屋销售契约、有效的身份证明等, 如果是委托办理的, 代理人需要提供有效的授权委托书。

从一般意义上讲,房屋产权证具体又包括《房屋所有权证》和《国有土地使用权证》,但有些地方也可能是由房屋管理部门和土地管理部门统一开据的《房地产权证书》。

14. 物业管理

物业管理服务是物业管理企业接受业主、房地产开发企业和业主委员会委托,对已建成并已竣工验收投入使用的房屋建筑物及相关的公共设施进行全面管理服务的经营活动。

(1) 房地产开发企业与物业公司交接物业的内容。

1) 新建房接管验收,房地产公司应向物业管理公司提供资料,如产权资料、竣工图样为主的技术资料,包括总平面图、建筑、结构、设备、附属工程、隐蔽工程的全套图样。

2) 质量与实用功能的检验,包括主体结构、楼宇的外立面、地面、水、电、燃气、消防设施和其他设备在使用功能和质量上进行目测、检测和实测。可用满负荷运载实验法、调试法、灌水法、泼水法、灌球法等方法进行物业实用功能验收。验收时,对水、电、燃气等各种表具读数要一式两份当场纪录。

(2) 交接验收符合标准,7日内签署验收合格证,并正式实施物业管理。交付验收时如发现一般性质量问题,双方可达成协议,由房地产开发企业给予补偿,委托物业公司进行维修。房屋接管交付使用后,在保修期内如发生重大质量问题,应通过质量检验部门进行鉴定,如属于建设质量问题,由开发建设单位负责;如属于业主使用不当产生的质量问题,则由业主负责;如因管理不善产生的质量问题,则由物业公司负责处理。

六、中介机构

房地产开发业涉及的中介机构主要有工程监理公司和审计师(会计师)事务所。

1. 工程监理公司

主要职责是控制工程建设的投资、建设工期、工程质量;进行安全管理、工程建设合同管理;协调有关单位之间的工作关系。其在工程监理过程中形成的《监理日记》、《监理月报》、《监理工作总结》等资料,对保证工程质量、核实房地产开发成本的真实性具有重要参考价值。

2. 审计师(会计师)事务所

负责对工程预(决)算报告进行审计,出具审计报告。工程决算审计报告是编制工程决算的依据,对核实预(决)算差异的真实性具有重要参考价值,也是税务机关征税的重要参考资料。



第二节 物权的基本知识

一、物权

所称物，包括不动产和动产。法律规定权利作为物权客体的，依照其规定。所称物权，是指权利人（含自然人和法人）依法对特定的物享有直接支配和排他的权利，包括所有权、用益物权和担保物权。物权的客体主要是动产和不动产。

物权顾名思义就是权利人对物享有的权利。在法律上，物权是权利人在法律规定的范围内，直接支配物并排除他人干涉的财产性权利。民法上的物不同与现实生活上的物。民法上的物指在事实上、法律上能供人占有、使用、收益和处分的物质实体和自然力。

二、完全物权和限定物权

物权是一种对物支配权，根据对物支配范围的大小，物权有完全物权和限定物权之分，不同物权有不同的支配力。完全物权指所有权，它有全面的支配力，保障物的所有人能够依法按照自己的意志，对自有物享有占有、使用、收益、处分的权利。限定物权则只有部分的支配力，保障权利人能在法律和合同所限定的范围内，对他人的物享有占有、使用、收益、处分中的部分权利。

三、自物权和他物权

按照权利人是对于自有物享有物权还是对于他人之物享有物权，将物权分为自物权和他物权。所有物是自物权，自物权是权利人对自己所有的物排他享有的占有、使用、收益、处分的权利。他物权是指权利人对于不属于自己所有的物，依合同约定或法律规定所享有的占有、使用、收益的权利。

四、动产物权和不动产物权

根据标的物是动产还是不动产，将物权分为动产物权和不动产物权。不动产指土地、附着于土地的建筑物等不能移动或虽可移动，但移动就会损害价值的物。不动产之外的物就是动产。因为土地的重要性和有限性，不动产物权的重要性高于动产物权。他物权制度主要是为不动产设定的。

五、用益物权和担保物权

他物权根据设定的目的不同，又可分为用益物权和担保物权。用益物权顾名思义



就是以实现对物的使用、收益为目的而设立的他物权，如土地承包经营权、国有土地使用权等。担保物权是指为担保债务履行而在债务人或第三人的物上设立的他物权，如抵押权、质押权、留置权等。

物权分类中最主要的就是自物权与他物权。

第三节 房地产权

房地产权是指产权人对房屋的所有权和对该房屋所占用土地的使用权。房屋作为不动产与土地是不可分割的一个整体，房屋在发生转让等产权变更时，必然是房地一体进行的，不可能将房屋与土地分割开来处分。在具体的房地产项目销售中，房地产企业将房屋分别出售给个人（业主），而小区内配套建设的绿地、道路、公共用房等则出售给全体业主。《中华人民共和国物权法》第七十三条规定：“建筑区划内的道路，属于业主共有，但属于城镇公共道路的除外。建筑区划内的绿地，属于业主共有，但属于城镇公共绿地或者明示属于个人的除外。建筑区划内的其他公共场所、公用设施和物业服务用房，属于业主共有。”

一、如何办理产权

每套商品房产证的办理必须在房地产开发企业取得该套房屋所在整幢楼的大房屋产权证后才能进行分割，买卖双方必须持房屋买卖合同、购房发票、身份证明、企业相关资料文件等先到房屋交易部门缴纳相关税费后，办理过户手续。也可以委托中介机构或由房地产企业代办。

二、产权证书

产权证书是指“房屋所有权证”和“土地使用证”，是房地产权的法律凭证。房屋产权证书的内容包括产权类别、产权比例、房产坐落地址、产权来源、房屋结构、间数、建筑面积、使用面积、共有人纪要、他项权利纪要和附记，并配有房地产测量部门绘制的房屋平面图。

三、所有权

房屋的所有权，是指在法律规定的范围内，对房屋全面支配的权利。

根据《中华人民共和国物权法》第三十九条规定：“所有权人对自己的不动产或者动产，依法享有占有、使用、收益和处分的权利。”

四、占有权

《物权法》规定，私人对其合法的收入、房屋、生活用品、生产工具、原材料等不



动产和动产享有所有权。私人的合法财产受法律保护，禁止任何单位和个人侵占、哄抢、破坏。国家依照法律规定保护私人的继承权及其他合法权益。

房屋的占有权，通常由所有权人来行使（所有权人在房地产买卖中也称业主或者房主）。但有时也由别人来行使，这也就是使用权与所有权分离。例如房屋出租，房屋出租合同将房屋的占有、使用权转给非所有权人（房客）来行使。这时，房屋所有权人并不因此而丧失对房屋的所有权。

五、使用权

房屋的使用权，是指房主按照住房性能对房屋进行事实上的利用。同样通过一定法律契约，非房屋所有权人也可获得房屋的使用权。房主将房屋租给他人使用，并不丧失对房屋的所有权。

六、收益权

房屋的收益权，是指房主收取房屋这项财产所产生的某种收益，例如出租房屋，房主从房客处收取租金。有时房主也将部分收益权通过法律形式转让给非房屋所有权人，例如，房客利用租来的房屋改建为从事经营活动的场所，所获收益按比例分配，一部分给房主，一部分留给房客。

七、处分权

房屋的处分权，表示房屋所有权的归属，是所有权中一项最基本的权能。房屋的处分权一般由房主行使，房主可以确定房屋使用权、继承、赠予的对象。有时房屋处分权也与所有权分离，例如房主作为债务人以住房作抵押向债权人举债，若是到期不能清偿债务，房屋的所有权也就依法转移给债权人所有，债权人依法获得房屋后，就可以行使房屋的处分权。

第四节 与房地产开发业务相关的企业

一、房地产开发企业

房地产开发企业是指依法设立，具有企业法人资格的，从事房地产开发经营的经济组织。

房地产开发企业应当按照《房地产开发企业资质管理规定》申请核定企业资质等级。未取得房地产开发资质等级证书（以下简称资质证书）的企业，不得从事房地产开发经营业务。



房产质量是购房人非常关心的问题,购房者在购房时通常会考察房地产开发企业的实力和资信,因为优秀的房地产开发企业是房产质量的最有效的保障。在考察时,他们通常关注开发商的合法性、资质等级、曾经开发过的项目等等。

对于一个合法的在售项目,房地产企业应当首先取得《国有土地使用权证》、《建设工程规划许可证》、《建设用地规划许可证》、《建设工程施工证》和《预售许可证》等相关证书。

另外,开发企业的资质等级也是购房者极为关注的,高等级的房地产开发企业更容易获得购房者的信赖。房地产开发企业按照资质条件划分为四个等级。

(一) 房地产开发企业的资质管理

为了加强房地产开发企业资质管理,规范房地产开发企业经营行为,国家建设部(2008年3月改为住房和城乡建设部)于2000年以建设部令第77号发布了《房地产开发企业资质管理规定》。房地产开发企业按照企业条件分为四个资质等级。各级资质的相关条件如下:

一级资质

- (1) 注册资本不低于5 000万元。
- (2) 从事房地产开发经营5年以上。
- (3) 近3年房屋建筑面积累计竣工30万 m^2 以上,或者累计完成与此相当的房地产开发投资额(提供竣工验收备案证)。
- (4) 连续5年建筑工程质量合格率达100%。
- (5) 上一年房屋建筑施工面积15万 m^2 以上,或者完成与此相当的房地产开发投资额。
- (6) 有职称的建筑、结构、财务、房地产及有关经济类的专业管理人员不少于40人,其中具有中级以上职称的管理人员不少于20人,持有资格证书的专职会计人员不少于4人(以上人员需提供劳动合同及社保缴纳证明)。
- (7) 工程技术、财务、统计等业务负责人具有相应专业中级以上职称。
- (8) 具有完善的质量保证体系,商品住宅销售中实行了《住宅质量保证书》和《住宅使用说明书》制度。
- (9) 未发生过重大工程质量事故。

二级资质

- (1) 注册资本不低于2 000万元。
- (2) 从事房地产开发经营3年以上。
- (3) 近3年房屋建筑面积累计竣工15万 m^2 以上,或者累计完成与此相当的房地产开发投资额。
- (4) 连续3年建筑工程质量合格率达100%。



(5) 上一年房屋建筑施工面积 10 万 m^2 以上, 或者完成与此相当的房地产开发投资额。

(6) 有职称的建筑、结构、财务、房地产及有关经济类的专业管理人员不少于 20 人, 其中具有中级以上职称的管理人员不少于 10 人, 持有资格证书的专职会计人员不少于 3 人。

(7) 工程技术、财务、统计等业务负责人具有相应专业中级以上职称。

(8) 具有完善的质量保证体系, 商品住宅销售中实行了《住宅质量保证书》和《住宅使用说明书》制度。

(9) 未发生过重大工程质量事故。

三级资质

(1) 注册资本不低于 800 万元。

(2) 从事房地产开发经营 2 年以上。

(3) 房屋建筑面积累计竣工 5 万 m^2 以上, 或者累计完成与此相当的房地产开发投资额。

(4) 连续 2 年建筑工程质量合格率达 100%。

(5) 有职称的建筑、结构、财务、房地产及有关经济类的专业管理人员不少于 10 人, 其中具有中级以上职称的管理人员不少于 5 人, 持有资格证书的专职会计人员不少于 2 人。

(6) 工程技术、财务等业务负责人具有相应专业中级以上职称, 统计等其他业务负责人具有相应专业初级以上职称。

(7) 具有完善的质量保证体系, 商品住宅销售中实行了《住宅质量保证书》和《住宅使用说明书》制度。

(8) 未发生过重大工程质量事故。

四级资质

(1) 注册资本不低于 100 万元。

(2) 从事房地产开发经营 1 年以上。

(3) 已竣工的建筑工程质量合格率达 100%。

(4) 有职称的建筑、结构、财务、房地产及有关经济类的专业管理人员不少于 5 人, 持有资格证书的专职会计人员不少于 2 人。

(5) 工程技术负责人具有相应专业中级以上职称, 财务负责人具有相应专业初级以上职称, 配有专业统计人员。

(6) 商品住宅销售中实行了《住宅质量保证书》和《住宅使用说明书》制度。

(7) 未发生过重大工程质量事故。

上述规定的条件归纳为《房地产开发企业资质等级表》见表 9-1。

表 9-1 房地产开发企业资质等级表

条 件	一 级	二 级	三 级	四 级
注册资金	≥5 000 万元	≥2 000 万元	≥800 万元	≥100 万元
累计经营年限	≥5 年	≥3 年	≥2 年	≥1 年
累计竣工房屋建筑面积	≥30 万 m ² (近 3 年)	≥15 万 m ² (近 3 年)	≥5 万 m ² (全部年限)	—
建筑工程质量合格率	100 % (连续 5 年)	100 % (连续 3 年)	100 % (连续 2 年)	100 % (已竣工项目)
上一年房屋建筑施工面积	≥15 万 m ²	≥10 万 m ²	—	—
专业管理人员	≥ 40 人 (其中, 中级职称人员 ≥ 20 人, 会计 ≥ 4 人)	≥ 20 人 (其中, 中级职称人员 ≥ 10 人, 会计 ≥ 3 人)	≥ 10 人 (其中, 中级职称人员 ≥ 5 人, 会计 ≥ 2 人)	有职称人员 ≥ 5 人, 会计 ≥ 2 人
业务负责人职称	中级以上职称	中级以上职称	工程技术、财务 负责人具有中级以 上职称; 统计负责 人具有初 级 以 上 职称	工程技术负责人 具有中级以上职称, 财务负责人具有初 级以上职称, 配有 专业统计人员

新设立的房地产开发企业应当自领取《营业执照》之日起 30 日内, 持营业执照复印件、企业章程、验资证明、企业法定代表人的身份证明、专业技术人员的资格证书和劳动合同等文件到房地产开发主管部门备案。房地产开发主管部门应当在收到备案申请后 30 日内向符合条件的企业核发《暂定资质证书》。《暂定资质证书》有效期 1 年。房地产开发主管部门可以视企业经营情况延长《暂定资质证书》有效期, 但延长期限不得超过 2 年。房地产开发企业应当在《暂定资质证书》有效期满前 1 个月内向房地产开发主管部门申请核定资质等级。房地产开发主管部门应当根据其开发经营业绩核定相应的资质等级。

(二) 外商投资房地产企业的管理

《建设部、商务部、发展改革委、人民银行、工商总局、外汇局关于规范房地产市场外资准入和管理的意见》(建住房[2006] 171 号) 规定: 境外机构和个人在境内投资购买非自用房地产, 应当遵循商业存在的原则, 按照外商投资房地产的有关规定, 申请设立外商投资企业, 经有关部门批准并办理有关登记后方可按照核准的经营范围从事相关业务。外商投资设立房地产企业, 投资总额超 1 000 万美元 (含 1 000 万美元) 的, 注册资本不得低于投资总额的 50 %。投资总额低于 1 000 万美元的, 注册资本金仍按现行规定执行。设立外商投资房地产企业, 由商务主管部门和工商行政管理机关依法批准设立和办理注册登记手续, 颁发一年期《外商投资企业批准证书》和



《营业执照》，到税务机关办理税务登记。

企业取得土地使用权并付清土地出让金后，凭上述证照到土地管理部门申请办理《国有土地使用证》，根据《国有土地使用证》到商务主管部门换发正式的《外商投资企业批准证书》，再到工商管理部门换发与《外商投资企业批准证书》经营期限一致的《营业执照》，到税务机关进行税务登记。

外商投资房地产企业的股份和项目转让，以及境外投资者并购境内房地产企业，由商务主管等部门严格按照有关法律法规和政策规定进行审批。投资者应提交履行《国有土地使用权出让合同》、《建设用地规划许可证》、《建设工程规划许可证》等的保证函，《国有土地许可证》的变更备案证明，以及税务机关出具的相关纳税证明材料。境外投资者通过股权转让其他方式并购的境内房地产企业，收购合资企业中方股权的，需妥善安置职工，处理银行债务，并以自有资金一次性支付全部转让金。对有不良记录的境外投资者，不允许其在境内进行上述活动。

二、建筑施工企业

建筑施工企业，是指依法设立、具有企业法人资格的、具有建筑施工资格的企业。这里必须注意，建筑施工企业不是房地产开发企业。建筑施工企业是接受开发企业的委托、依照开发企业的要求专事建筑施工的企业。

（一）建筑施工企业的资质等级划分

施工企业的规模实力及企业的一贯优良作业理念是房产质量的直接保障。目前我国对施工企业划分为四个等级，特级企业资质等级最高，其实力强、信誉好、产品优良率高。

《建筑业企业资质等级标准》是根据《建筑业企业资质管理规定》，由建设部会同铁道部、交通部、水利部、信息产业部、民航总局等有关部门组织制定。

建设部颁布的《建筑业企业资质等级标准》，自2001年7月1日起施行，将房屋建筑工程施工总承包企业资质分为特级、一级、二级、三级。

特级资质标准：

- (1) 企业注册资本金3亿元以上。
- (2) 企业净资产3.6亿元以上。
- (3) 企业近3年年平均工程结算收入15亿元以上。
- (4) 企业其他条件均达到一级资质标准。

一级资质标准：

(1) 企业近5年承担过下列6项中的4项以上工程的施工总承包或主体工程承包，工程质量合格。

- 1) 25层以上的房屋建筑工程。
- 2) 高度100m以上的构筑物或建筑物。



- 3) 单体建筑面积 3 万 m^2 以上的房屋建筑工程。
- 4) 单跨跨度 30m 以上的房屋建筑工程。
- 5) 建筑面积 10 万 m^2 以上的住宅小区或建筑群体。
- 6) 单项建安合同额 1 亿元以上的房屋建筑工程。

(2) 企业经理具有 10 年以上从事工程管理工作经历或具有高级职称；总工程师具有 10 年以上从事建筑施工技术管理工作经历并具有本专业高级职称；总会计师具有高级会计职称；总经济师具有高级职称。

企业有职称的工程技术和经济管理人员不少于 300 人，其中工程技术人员不少于 200 人；工程技术人员中，具有高级职称的人员不少于 10 人，具有中级职称的人员不少于 60 人。企业具有的一级资质项目经理不少于 12 人。

- (3) 企业注册资本金 5 000 万元以上，企业净资产 6 000 万元以上。
- (4) 企业近 3 年最高年工程结算收入 2 亿元以上。
- (5) 企业具有与承包工程范围相适应的施工机械和质量检测设备。

二级资质标准：

(1) 企业近 5 年承担过下列 6 项中的 4 项以上工程的施工总承包或主体工程承包，工程质量合格。

- 1) 12 层以上的房屋建筑工程。
- 2) 高度 50m 以上的构筑物或建筑物。
- 3) 单体建筑面积 1 万 m^2 以上的房屋建筑工程。
- 4) 单跨跨度 21m 以上的房屋建筑工程。
- 5) 建筑面积 5 万 m^2 以上的住宅小区或建筑群体。
- 6) 单项建安合同额 3 000 万元以上的房屋建筑工程。

(2) 企业经理具有 8 年以上从事工程管理工作经历或具有中级以上职称；技术负责人具有 8 年以上从事建筑施工技术管理工作经历并具有本专业高级职称；财务负责人具有中级以上会计职称。

企业有职称的工程技术和经济管理人员不少于 150 人，其中工程技术人员不少于 100 人；工程技术人员中具有高级职称的人员不少于 2 人，具有中级职称的人员不少于 20 人。

企业具有的二级资质以上项目经理不少于 12 人。

- (3) 企业注册资本金 2 000 万元以上，企业净资产 2 500 万元以上。
- (4) 企业近 3 年最高年工程结算收入 8 000 万元以上。
- (5) 企业具有与承包工程范围相适应的施工机械和质量检测设备。

三级资质标准：

(1) 企业近 5 年承担过下列 5 项中的 3 项以上工程的施工总承包或主体工程承包，工程质量合格。



- 1) 6 层以上的房屋建筑工程。
- 2) 高度 25m 以上的构筑物或建筑物。
- 3) 单体建筑面积 5 000m² 以上的房屋建筑工程。
- 4) 单跨跨度 15m 以上的房屋建筑工程。
- 5) 单项建安合同额 500 万元以上的房屋建筑工程。

(2) 企业经理具有 5 年以上从事工程管理工作经历；技术负责人具有 5 年以上从事建筑施工技术管理工作经历并具有本专业中级以上职称；财务负责人具有初级以上会计职称。

企业有职称的工程技术和经济管理人员不少于 50 人，其中工程技术人员不少于 30 人。

工程技术人员中，具有中级以上职称的人员不少于 10 人。

企业具有的三级资质以上项目经理不少于 10 人。

- (3) 企业注册资本金 600 万元以上，企业净资产 700 万元以上。
- (4) 企业近 3 年最高年工程结算收入 2 400 万元以上。
- (5) 企业具有与承包工程范围相适应的施工机械和质量检测设备。

(二) 各级资质的房屋建筑施工企业承包工程范围

特级企业：可承担各类房屋建筑工程的施工。

一级企业：可承担单项建安合同额不超过企业注册资本金 5 倍的下列房屋建筑工程的施工。

- 1) 40 层及以下、各类跨度的房屋建筑工程。
- 2) 高度 240m 及以下的构筑物。
- 3) 建筑面积 20 万 m² 及以下的住宅小区或建筑群体。

二级企业：可承担单项建安合同额不超过企业注册资本金 5 倍的下列房屋建筑工程的施工。

- 1) 28 层及以下、单跨跨度 36 米及以下的房屋建筑工程。
- 2) 高度 120m 及以下的构筑物。
- 3) 建筑面积 12 万 m² 及以下的住宅小区或建筑群体。

三级企业：可承担单项建安合同额不超过企业注册资本金 5 倍的下列房屋建筑工程的施工：

- 1) 14 层及以下、单跨跨度 24m 及以下的房屋建筑工程。
- 2) 高度 70m 及以下的构筑物。
- 3) 建筑面积 6 万 m² 及以下的住宅小区或建筑群体。

注：房屋建筑工程是指工业、民用与公共建筑（建筑物、构筑物）工程。工程内容包括地基与基础工程，土石方工程，结构工程，屋面工程，内、外部的装修装饰工程，上下水、供暖、电气、卫生洁具、通风、照明、消防、防雷等安装工程。



（三）建筑工程的质量等级

国家对建筑施工质量通常以“优良”、“合格”来评定，一级施工企业由于其严格的质量管理制度和自身实力，“优良品率”是很高的。所以购房者除考察房地产开发企业外，还应当关注承建所购房屋的施工企业，对施工企业考察最简单的方法就是考察它的资质等级、信誉程度、已建成知名工程的多少，以及所建项目的工程质量评级情况。

三、供应商

房地产开发企业与建筑施工企业的发包方式包括包工包料方式、甲供材料方式和包工包料包设备方式。于是，房地产企业的供应商包括两类，即材料供应商和设备供应商。如果房地产开发企业在工程出包合同中注明部分材料由甲方提供，例如钢材由甲方提供，乙方现场领用，房地产开发企业可以自行采购钢材，所取得的增值税专用发票或增值税普通发票，房地产开发企业可以直接计入“开发成本——建筑安装工程费”，在施工现场甲方开出库单向乙方提供钢材。在包工包料发包方式中，包含了甲方提供工程中的设备，甲方采购设备直接计入开发成本。

财政部、国家税务总局在《关于印发〈营业税改征增值税试点方案〉的通知》（财税〔2011〕110号）文件中明确：建筑业、销售不动产和转让无形资产，原则上适用增值税一般计税方法，税率为11%，建筑业和房地产企业将在2015年实行营业税改征增值税，为适用税制改革的形势，加大增值税的抵扣金额，房地产开发企业应当逐步增加甲供材料、加工设备的比重。

四、监理公司

对于任何一个建设工程来说，都必须有一个工程监理企业进行工程的监督和管理，其职能就是对工程建设进行监督，以确保工程质量。

工程监理企业的资质等级分为甲级、乙级和丙级，并按照工程性质和技术特点划分为若干个工程类别。

第五节 房地产市场常识

一、房地产一级市场、二级市场和三级市场来源

1992年11月4日，国务院以国发〔1992〕61号文件发出的《关于发展房地产业若干问题的通知》提出，建立和培育完善的房地产市场体系。在房地产交易中应充分运用竞争机制。房地产一级市场即土地使用权的出让，要在城市总体规划指导下，尽量



通过招标、拍卖等方式进行，减少协议出让。房地产二级市场，即土地使用权出让后的房地产的开发经营。三级市场即投入使用后的房地产交易，以及抵押、租赁等多种经营方式，要在国家宏观调控下，放开搞活，实行市场调节。

二、土地一级开发市场和土地二级开发市场

我国的土地使用制度，将土地市场分为土地一级开发市场和土地二级开发市场。通俗地说，土地一级开发市场是国家做为交易主体，即国家拿出土地供应二级市场；土地二级开发市场是土地使用者作为交易主体，即土地使用者将达到规定条件可以转让的土地，进入流通领域进行交易的市场。

三、房地产一级开发市场

房地产一级市场，又称土地一级市场，是土地使用权出让的市场，即国家通过其指定的政府部门将城镇国有土地或将农村集体土地征为国有土地后出让给使用者的市场，出让的土地可以是生地，也可以是经过开发达到可建设状态的熟地。房地产一级市场是有国家垄断的市场。

土地一级开发是指由政府或其授权委托的企业，对一定区域范围内的城市国有土地（毛地）或乡村集体土地（生地）进行统一的征地、拆迁、安置，并进行适当的市政配套实施建设，使该区域范围内的土地达到“三通一平”、“七通一平”的建设条件（熟地），再对熟地进行有偿出让或转让的过程。

伴随着我国土地使用制度的改革，土地一级开发到目前为止已经经过了三个阶段：第一个阶段是由政府进行一级开发，然后进入市场。第二个层次是政府授权制，授权特定企业进行开发；第三个阶段是目前采取的由政府招标，由中标者实施开发。

土地一级开发分为三种形式，一种是土地整理储备中心负责实施土地开发，与之配合的房地产开发企业只需负责土地开发的具体管理工作，房地产企业报酬不高于土地储备开发成本的2%。另一种是由房地产开发企业直接进行开发，房地产企业的利润不高于预计成本的8%。第三种形式是由企业（以下称投资方）与地方政府合作，投资政府土地改造项目（包括企业搬迁、危房拆除、土地平整等土地整理工作）。其中，土地拆迁、安置及补偿工作由地方政府指定其他纳税人进行，投资方负责按计划支付土地整理所需资金；同时，投资方作为建设方与规划设计单位、施工单位签订合同，协助地方政府完成土地规划设计、场地平整、地块周边绿化等工作，并直接向规划设计单位和施工单位支付设计费和工程款。当该地块符合国家土地出让条件时，地方政府将该地块进行挂牌出让，若成交价格低于投资方投入的所有资金，亏损由投资方自行承担；若成交价格超过投资方投入的所有资金，则所获收益归投资方。

四、房地产二级开发市场

房地产二级市场，包括土地二级开发和房产开发，是指土地使用者经过开发建设，

将已建成的房地产进行出售和出租的市场。一般是指将建成的商品房首次进入流通领域进行交易形成的市场。交易的客体包括土地使用权和新商品房。

按房地产开发对象进行分类包括土地、房屋和综合开发三种形式。土地开发是指投资者依法取得土地使用权并完成征地、拆迁安置等工作之后,对土地进行平整和地下基础设施建设的开发。房屋开发是指在已经完成场地平整和地下基础设施建设的土地上,依据规划要求,建造各类房屋产品进行经营。综合开发是将土地、房屋、市政公用配套设施建设等方面统筹安排、综合开发的开发经营活动。

五、房地产三级开发市场

房地产三级市场,是购买房地产的单位和个人,再次将房地产转让或租赁的市场。也就是房地产再次进入流通领域进行交易而形成的市场,房地产的三级市场还包括房屋的交换。交易的客体是使用过的二手房,通俗地说是“旧房”。

六、房地产、土地使用权、建筑物和附着物的概念

1. 房地产业

房地产业是以土地和建筑物为经营对象,从事房地产开发、建设、经营、管理以及维修、装饰和服务的集多种经济活动为一体的综合性产业。

2. 房地产开发

房地产开发是指房地产开发企业在依法取得土地使用权的土地上按照使用性质的要求进行基础设施、房屋建筑的活动。

3. 房产

房产是指房屋的经济形态,在法律上有着明确的权属关系,在不同的所有者和使用者之间可以进行出租、出售或其他用途的房屋。

4. 地产

地产是指能够为其权利人带来收益或满足其权利人工作或生活需要的土地资产。地产与土地的根本区别在于有无权属关系,地产在法律上有着明确的权属关系而土地则没有明确的权属关系,它是一个统称。

5. 房地产

房地产是房产和地产的统称。国外一般根据房产座落在土地之上,而土地是不能移动的这一特点,将房地产称之为“不动产”,是指土地及附着在土地上的建筑物和构筑物及其附带的各种权利(所有权、管理权、转让权等)。在现实生活中,房产和地产是紧密联系的,从物质形态上看,房依地建、地为房载,两者不可分离,房产和地产是联为一体的。从价值形态上看,房价和地价虽然可以分别计算,是可以分开的,但从实际交易看,两者是不可分开的,目前我国是“地随房走”、“房随地卖”,都是合法的运转形式。在房地产交易价格中一般也不分别标明房价和地价,而是将房地产合

在一起计价。

6. 土地使用权

土地使用权是指土地使用人根据国家法律、合同（契约）的规定，在法律允许范围内对土地享有使用的权力。《中华人民共和国土地管理法》规定，中华人民共和国实行土地的社会主义公有制，即全民所有制和劳动群众集体所有制。城市市区的土地属于国家所有。农村和城市郊区的土地，除由法律规定属于国家所有的以外，属于农民集体所有；宅基地和自留地、自留山，属于农民集体所有。《中华人民共和国城镇国有土地使用权出让和转让暂行条例》规定（以下简称《条例》），我国境内外的公司、企业、其他组织和个人，除法律另有规定者外，均可依照《条例》的规定取得土地使用权，进行土地开发、利用、经营。依法取得的土地使用权在规定期限内可以转让、出租、抵押或用于其他经营活动。

7. 建筑物和附着物

建筑物是指地上地下的各种建筑，如厂房、仓库、商店、医院、学校、住宅、地下室、游泳池、围墙、烟囱等。地上、地下各种附属设施是指与建筑物不可分割的各种附属设施，如电梯、中央空调、暖气、管道、线路、智能化楼宇管理设施等。附着物是指附着于土地上不能移动、一经移动便会损坏的物品，如附着于土地上的各种花、草、树木等。

七、销售方式的分类

1. 转让国有土地使用权

这种情况是指土地使用者通过招拍挂等方式中标，向政府交纳土地出让金，有偿取得土地使用权之后，仅对土地进行旧建筑物拆除、平整土地和地下设施（如水、电、气、排水、通信、道路、排污等的基础设施）开发，不进行房产开发，即“将生地变成熟地”，然后，将具备建设条件的空地转让出去，属于国有土地的有偿转让。此种行为纳入土地增值税的征税范围。

2. 存量房地产的买卖

这种情况是指已经建成并投入使用的房地产，其房屋所有人将房屋产权和土地使用权一并转让给其他单位或个人，这种行为按照国家有关的房地产法律和法规的规定，应到有关部门办理房地产产权和土地使用权的转移变更手续，如果原土地使用权属于无偿划拨的，还应到土地管理部门补交土地出让金。这种情况既发生了产权的转让又取得了收入，应纳入土地增值税的征税范围。

3. 取得国有土地使用权后进行房屋开发建造再转让

这种情况即是一般所说的房地产开发。虽然这种行为通常被称作卖房，但是，按照国家有关房地产法律法规的规定，卖房的同时，土地使用权也随之转让，应当征收土地增值税，最近这些年，对房地产开发企业征收土地增值税是国家宏观调控的重点。

八、商品房销售

(一) 商品房预售

1. 商品房预售许可证

房地产开发企业为了及时收回资金,当房屋建到规定程度时可以预售房产,房地产开发企业进行商品房预售,应当向当地房地产管理部门申请预售许可,取得商品房预售许可证,否则,不得预售。申请办理预售许可证需要提供的资料:

(1) 已交付全部土地使用权出让金,取得土地使用权证书。

(2) 持有建设工程规划许可证和建设工程施工许可证。

(3) 按提供预售的商品房计算,投入开发建设的资金达到工程建设总投资的 25% 以上,并已经确定施工进度和竣工交付日期。

(4) 房地产开发企业的《企业法人营业执照》和资质等级证书。

(5) 工程施工合同。

(6) 商品房预售方案,应当说明商品房所在的地址、装修标准、预计竣工日期、预售总面积、交付使用后的物业管理等内容,并附商品房预售总平面图和分层平面图。

房地产开发企业进行商品房预售,应当向购房人出示“商品房预售许可证”,售楼广告和说明书应当载明“商品房预售许可证”的批准文号。房地产开发企业与承购人签订商品房预售合同后,30 天内持预售合同向房管部门备案。

2. 预售合同

房地产开发企业应当和承购人签订商品房预售合同。房地产开发企业应当自签约之日起 30 天之内,向当地房地产管理部门和市、县人民政府土地管理部门办理商品房预售合同登记备案手续。

3. 权属登记

(1) 预售的商品房自交付使用之日起 90 天内,购房人应当依法到房地产管理部门和市、县人民政府土地管理部门办理权属登记手续,房地产开发企业应当予以协助,提供必要的证明文件。

由于房地产开发企业的原因,购房人未能在房屋交付使用之后 90 天内取得房产权属证书的,除房地产开发企业和购房人有特殊约定外,房地产企业应当承担违约责任。

(2) 预售商品房的转让。为了抑制房价的过快上涨,国务院办公厅转发的建设部等七部委《关于做好稳定住房价格工作的意见》规定,禁止商品房预购人将购买的未竣工的预售商品房再行转让。在预售商品房竣工交付、预购人取得房屋所有权证之前,房地产主管部门不得为其办理转让等手续;房屋所有权申请人与登记备案的预售合同载明的预购人不一致的,房屋权属登记机关不得为其办理房屋权属登记手续。从而,“炒楼花”行为被制止。



（二）商品房现售

所称商品房现售，是指房地产开发企业将竣工验收合格的商品房出售给买受人，并由买受人支付房价款的行为。

1. 商品房现售的条件

（1）现售商品房的房地产开发企业应当具有企业法人营业执照和房地产开发企业资质证书。

（2）取得土地使用权证书或者使用土地的批准文件。

（3）持有建设工程规划许可证和施工许可证。

（4）已通过竣工验收。

（5）拆迁安置已经落实。

（6）供水、供电、供热、燃气、通信等配套基础设施具备交付使用条件，其他配套基础设施和公共设施具备交付使用条件或者已确定施工进度和交付日期。

（7）物业管理方案已经落实。

2. 商品房现售的要点

（1）开发项目主体竣工之后，房地产开发企业应组织对工程的验收，与施工企业进行工程价款的决算，并经过中介机构审计。

（2）房地产开发企业应当在商品房现售前将房地产开发项目手册及符合商品房现售条件的有关证明文件报送房地产开发主管部门备案。办理《房屋所有权证》（即大产权证），也称“确权”，每销售一套房屋向房管局核销，及时掌握商品房销售进度。

（3）商品住宅按套销售，不得分割拆零销售。房地产开发企业不得采取返本销售或者变相返本销售的方式销售商品房。房地产开发企业不得采取售后包租或者变相售后包租的方式销售未竣工商品房。

（4）商品房销售时，房地产开发企业和买受人应当订立书面商品房买卖合同。

（5）房地产开发企业应当在商品房交付使用前按项目委托具有房产测绘资格的单位实施测绘，测绘成果报房地产行政主管部门审核后用于房屋权属登记。

（6）房地产开发企业应当在商品房交付使用之日起 60 日内，将需要由其提供的办理房屋权属登记的资料报送房屋所在地房地产行政主管部门。

（三）购房人涉及的税费

（1）签订购房合同时，应交印花税，税率为 0.5‰。

（2）办理贷款时应交纳律师费、保险费、公证费等。

（3）办理产权证时缴纳契税、登记费。《中华人民共和国契税暂行条例》规定，契税税率为 3%~5%；契税的适用税率，由省，自治区，直辖市人民政府在前款规定的幅度内按照本地区的实际情况确定，并报财政部和国家税务总局备案。

（四）购房付款方式

（1）按揭是指购房人一次付清一定比例的房款后，由房地产开发企业担保，并以



购房人购买的房产作抵押,其余房款向银行申请借款付给房地产企业,再由购房人分期等额向银行归还本息的方法。

(2) 购房付款结算方式

1) 一次性收款销售。是指购房人一次性将购房款交付给房地产开发企业。

2) 分期收款销售。是指购房人在约定时间内分期、分批的将购房款付给房地产开发企业。

3) 银行按揭销售。又称购房抵押贷款,是指购房人以所购房产作抵押,由银行支付房款给房地产开发企业,购房人再按月向银行分期支付本息。

4) 委托销售。是指房地产开发企业委托房地产中介服务机构销售现房或期房收回售房款,房地产开发企业向受托方支付手续费的方式。房地产开发企业可以自行销售商品房,也可以委托房地产中介服务机构销售商品房。

5) 先租后售。是指购房人先租住商品房,到购房人有能力时,房地产开发企业如数退回此前收取的租金,再按租住时议定的价格将商品房出售给购房人。

6) 售后返租。是指购房人购买商品房后,以双方议定的租价和租期将房产返租给房地产开发企业,由房地产开发企业经营,购房人收取租金的方式。

(五) 五证、两书

1. 商品房的五证

(1)《国有土地使用证》:我国的《土地管理法》规定,土地属于国家或集体所有,能转让的只能是国有土地使用权,集体土地使用权只有通过征用等方式变成国有土地使用权才能转让,只有在国有土地上所建的房屋才能用于出售。如果不能取得国有土地使用权就不能取得房产证,房屋就不能进行正常的转让、抵押、出租等。要取得国有土地使用权就得向国家交纳土地出让金。

(2)《建设用地规划许可证》:根据我国《土地管理法》规定,建设用地要符合国家的土地利用总体规划。

(3)《建设工程规划许可证》:房屋建在什么地方、要建多高、容积率是多少,都要符合城市规划,经过规划部门的规划许可。

(4)《建设工程施工许可证》:只有拥有此证工程才能合法施工。

(5)《商品房预售许可证》:没有此证的房子不能销售或预售,一般来说,如果没有前面四证,就办不下来此证。

2. 商品房的两书

商品房的两书是指《住房质量保证书》和《住房使用说明书》。

“两书”可作为商品房买卖合同的补充约定,并且是房地产开发企业在商品房交付使用时,向购房人提供的对商品住宅承担质量责任的法律文件和保证文件。

内部认购房是房地产开发企业在未获得《商品房销售许可证》等有关证件之前,在小范围内以“内部认购”方式销售商品房。内部认购可以为房地产开发企业尽快收

回资金，内部认购的商品房价格较低，通常会吸引众多的购房人士。

第六节 土地储备制度

一、土地储备制度概述

土地储备制度，是指由城市人民政府委托的机构按照一定的法律程序，运用市场机制，按照土地利用总体规划和城市规划，通过征用、收购、换地、转制和到期收回等方式，从分散的土地使用者手中，把土地集中起来，并由政府或政府委托的机构进行土地开发，在完成房屋拆迁、土地平整等一系列前期开发工作后，根据城市土地出让年度计划，有计划地将土地投入市场，以供应和调控各类建设用地需求的一种经营管理机制和制度。

土地储备制度是一种创新，是城市土地改革的客观要求。美国和欧洲许多国家将这种土地储备机制称为“土地银行”。欧美土地银行发展较早，已有几十年甚至上百年的历史。我国土地储备起步较晚，1996年，上海市成立了我国第一家土地收购储备机构——上海市土地发展中心。紧接着，杭州市于1997年8月成立了杭州市土地储备中心，1999年杭州市土地储备制度建设的成果和经验在全国集约用地市长研讨班上推广，得到各地政府和土地管理部门的推崇。随后，为加强对土地一级市场的统一管理，优化城市存量土地资源配置，严格控制新增建设用地，培育公开、公正、公平的土地市场，更好地实施土地利用总体规划和城市规划，实现经济和社会的可持续发展，我国土地储备机构在南通、青岛、武汉等大中城市纷纷成立。

2001年4月30日，国务院发出《关于加强国有土地资产管理的通知》（国发[2001]15号，以下简称《通知》）文件指出：“为增强政府对土地市场的调控能力，有条件的地方政府要对建设用地试行收购储备制度。”为贯彻《通知》要求，2002年5月，国土资源部印发了《招标拍卖挂牌出让国有土地使用权规定》（国土资源部令第11号）明确规定“自2002年7月1日起，商业、旅游、娱乐和商品住宅等各类经营性用地，必须以招标、拍卖或者挂牌方式出让。”据不完全统计，截止到2010年末，全国已建立县以上国有土地储备机构一千多个，全国开展土地使用权招标拍卖的省市超过90%以上。

二、土地储备制度的运作主体

从我国土地储备制度的实际操作来看，建立了土地储备制度的城市一般都设立有专门的机构，负责土地储备制度的运作。建立城市土地储备运行机制，首先必须明确土地储备制度的运行主体及其性质和职能。城市土地的收购、储备、出让是政府行为，



但又不同于政府对土地的管理职能。据考察,各国政府在设计土地收购和开发储备中所采用的做法大体相同,一般是设立专门的土地储备中心,或者授权企业化运作的土地开发机构代理政府行使城市土地储备的有关职能。目前,我国不同试点城市土地储备运行主体的形式上存在一些差异,如上海市建立了城市土地发展公司,杭州市及大多数城市均设立了城市土地储备中心。

建立城市土地储备制度和土地基金,政府垄断土地一级市场,并非一定要由政府直接来运作,问题的关键在于,要提高土地资源配置效率并实施城市土地的公平交易,必须借助市场机制来运作。因此,可以考虑设立城市土地储备与开发公司这类的中介机构来运作土地的储备事宜,用企业化运作的模式来实现国有土地储备的委托经营。政府授权的城市土地储备与开发公司在性质上应当是一个国有独资的垄断性企业,城市土地储备与开发公司一方面严格地执行政府的土地收购、储备和出让计划,另一方面又借助市场机制来实现城市土地储备计划,以促进城市土地市场的高效运作。城市土地储备与开发公司的主要职能包括接受政府委托,实行统一的城市土地收购与出让计划,进行土地的开发与管理,实现所储备的城市土地资产的经营增值。

三、土地储备制度的运行机制

城市土地储备机制实际上是法律规范下的城市土地使用权的调节转换机制。也就是说,由政府授权的土地储备中心通过土地的征购行为,把分散的土地集中起来,然后进行土地的整理与开发,将这些城市用地变为“场地通平”的建设用地后,再根据城市经济发展对城市土地需求或土地供应计划,以出让或租赁等方式将储备后的城市土地投入市场。因此,城市土地储备机制运行模式主要是由“土地征购—土地储备—土地出让”三个环节构成。

(一) 土地征购

通过土地收购,实现土地资源由农村集体所有者或城市土地使用者手中向城市土地储备中心集中。广义的土地征购主要包括以下几种形式:

1. 回收

城市土地使用权的回收包括两个层面:①城市土地使用权的强制回收,即土地储备中心受政府的委托,收回闲置以及逾期未开发的国有土地使用权。根据《中华人民共和国国土资源部令第53号《闲置土地处理办法》的规定,所称闲置土地,是指国有建设用地使用权人超过国有建设用地使用权有偿使用合同或者划拨决定书约定、规定的动工开发日期满一年未动工开发的国有建设用地。未动工开发满两年的,由市、县国土资源主管部门按照《中华人民共和国土地管理法》第三十七条和《中华人民共和国城市房地产管理法》第二十六条的规定,报经有批准权的人民政府批准后,向国有建设用地使用权人下达《收回国有建设用地使用权决定书》,无偿收回国有建设用地使用权。闲置土地设有抵押权的,同时抄送相关土地抵押权人;②城市土地使用权的到期



回收,即土地储备中心受政府的委托,对出让的城市土地使用权到期而原土地受让人又不愿意继续支付土地出让金的土地,实施正常回收。

2. 收购

土地储备中心对于部分地段好、土地级差收益高但使用不合理的城市土地,或者在城市土地转让中价格明显偏低的地块,按政策和法律的规定,通过市场交易的方式从原土地使用者手中购回这些城市土地使用权。

3. 置换

在企业改制中,部分使用不合理的工业用地,土地储备中心可以利用价格杠杆和所储备的城市土地,以不同地块土地使用权的置换来达到收回这些土地使用权的目的,从而达到最合理利用城市土地资源的目的。

4. 征用

土地储备中心通过对农村集体所有制土地的预征或实征,将列入城市发展规划的集体土地转为国有土地,并将其纳入城市土地储备的来源。

5. 整理

土地储备中心在接受委托整理不同土地所有权或土地使用权的过程中,可以直接分享委托人的部分土地所有权或土地使用权,并将其作为城市土地储备的来源。

(二) 土地储备

城市土地储备包括了对收回土地的开发或再开发。政府委托或授权的土地储备中心在取得土地使用权后,可以自身或委托专门机构或单位,对城市土地实施开发或再开发,使生地、毛地变成完成“场地通平”的建设用地。实施城市土地的前期开发,可增加城市土地储备机构的经营利润。对于城市土地储备机构而言,只要按计划科学安排这些市场土地的前期开发,是有利可图的。城市土地的前期开发与整治,可以为城市土地的招标拍卖创造有利条件。政府无偿收回的城市土地,可直接进入城市土地储备库。需要政府收购储备或征用储备的城市土地,则可采用三种方式予以储备。

(1) 直接利用城市土地储备基金,以收购、征用土地的方式进行储备。

(2) 以贷款担保的方式收购、征用土地并予以储备。

其程序大致为,城市土地储备中心与被收购、征用土地的单位签订协议,商定收购、征用土地的价格;由城市土地储备中心作担保,由被收购、征用土地的单位到金融机构贷款,所贷款额可用于被收购单位的厂区移建或生产经营等,也可用于被征用土地单位的安置补偿、土地补偿等;由城市土地储备中心对所储备的城市土地实施开发整理,并予以招标拍卖,从其拍卖的收入中支付所商定的价格,用于还贷,同时撤销贷款担保。

(3) 以赊账方式购买、征用土地并予以储备。

城市土地储备中心与被收购、征用土地的单位协商,采用赊账的方式将土地纳入储备库,在该土地招标拍卖之后,将全部所得扣除应缴的税费,全额结算给被收购、

被征用土地的单位。

前两种方式虽必须提前支付收购、征用土地价款，但它所带给城市土地储备机构的收益较大；第三种方式虽不需提前支付收购、征用土地价款，但土地储备机构的垄断收益却不能得到充分体现。在城市土地储备的具体操作实践中，视具体情况，这三种方式可交替或选择使用。

城市土地储备时间的长短，应根据城市发展对土地的需求和政府财力的承受能力等情况确认。根据国外有关资料，一般城市土地的储备期为2~3年，较长的达7~10年。我国对于城市土地储备机制建立的初期，其土地的储备期可适当短些，以利用较少投入资金，加速土地储备资金循环与周转。随着城市土地制度的建立和完善，其土地的储备期可相应延长，在城市土地储备期间，储备的地块可以短期出租或适当利用，以增加储备期间城市土地的收益。

（三）土地出让

无论是通过收回、收购、置换还是征收进入城市土地储备中心储备的地块，其土地出让或年租时均视为城市土地一级市场行为，所以必须统一纳入城市土地供应总量计划，进入市场的方式可以是协议、招标和拍卖。随着土地市场交易行为的规范化，城市土地出让或年租的方式应逐步转化为招标、拍卖和挂牌交易，以最大限度地实现城市土地资产的收益。2002年上半年，国土资源部发布了《招标拍卖挂牌出让国有土地使用权规定》（国土资源部11号令），明确规定：“自2002年7月1日起，全国范围内凡商业、旅游、娱乐和商品住宅等各类经营性用地，必须以招标、拍卖、挂牌等方式出让国有土地使用权。”

建立城市土地储备制度后，既可采取出让长期土地使用权的方式，也可根据供需双方的要求，采取年租或短租的方式，以实现城市土地资源充分利用，增加国有土地资源收益。

第七节 土地及土地使用年限

一、土地

1. 土地所有制

在我国，现行全部土地实行的是社会主义土地公有制，分为全民所有制（即国家所有）和集体所有制（即集体所有）两种形式。任何个人均不能取得土地所有权。

2. 土地所有权

土地所有权，是指国家或集体经济组织对国家土地和集体土地依法享有的占有、使用、收益、处分的权利。土地所有权是不能出让或转让的。



在房地产开发中，房地产开发企业取得的只是土地使用权，而不是土地所有权。同样，消费者购买商品房后，对该房屋所占用的土地，不享有所有权，只拥有使用权。

3. 土地使用权

土地使用权是指土地使用者依法享有使用和取得土地利益得到的权利。土地使用权可以依法转让。

开发商要进行房地产开发，首先必须取得土地使用权，其获取土地的方式主要有以下几种：

(1) 土地使用权出让，是指国家以土地所有者的身份将土地使用权在一定年限内让与土地使用者，并由土地使用者向国家支付土地使用权出让金的行为。

(2) 土地使用权转让，是指土地使用者将土地使用权再转让的行为，包括出售、交换和赠予。未按土地使用权出让合同规定的期限和条件投资开发、利用土地的，土地使用权不得转让。

(3) 划拨土地使用权，是指土地使用者通过各种方式依法无偿取得的土地使用权。前款土地使用者应当依照《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》的规定缴纳土地使用税。以无偿划拨取得的土地使用权，须经政府及土地管理部门同意，并按规定补交出让金后方可进行转让、出租和抵押。

二、土地使用年限

首先应该明确，房屋的所有权是不存在年限问题的，也就是说，房屋一经购买并取得产权后，即作为业主个人所有的财产，并无居住年限的限制。但是，商品房所占用的、通过出让方式取得的国有土地的使用权是有限期的。

不同开发用途的土地使用年限不一样。开发商在取得土地用于房地产开发时，都要与国土局签订《土地使用权出让合同书》，其土地使用权出让最高年限按下列用途确定：

- (1) 居住用地七十年。
- (2) 工业用地五十年。
- (3) 教育、科技、文化、卫生、体育用地五十年。
- (4) 商业、旅游、娱乐用地四十年。
- (5) 综合或者其他用地五十年。

土地使用年限从土地使用者与政府土地管理部门签订土地出让合同，依法取得土地使用权之日起开始计算（通常在土地出让合同中有明确约定）。

必须注意的是，购房者所得到的土地使用权，是开发商转让给购房者的。根据我国《城市房地产管理法》四十二条规定：“以出让方式取得土地使用权的，转让房地产后，其土地使用权的使用年限减去原土地使用者已经使用年限后的剩余年限。”因此，购房者在签订购房合同或取得产权证时，其实际土地使用年限会短于国家规定的土地使用年限。



另外,有些购房者会关心土地使用年限到期后是不是房屋就要被国家收回,其实这种观点是错误的。土地使用年限到期后,只要向政府缴纳土地出让金就可以继续使用土地。

第八节 住宅的基本知识

一、住宅分类

(一) 按住宅的结构划分

1. 单元式住宅

单元式住宅又叫梯间式住宅,是多层、高层住宅中最常用的一种住宅建筑形式。每层楼面只有一个楼梯,住户由楼梯平台直接进入分户门,一般每个楼梯可以安排2~4户(大进深住宅每层一梯可安排5~8户)。

2. 公寓式住宅

公寓式住宅是相当于独院、独户的西式别墅住宅而言的。公寓式住宅一般建在大城市,大多数是高层大楼,标准较高,每一层内有若干单独使用的套房,包括卧室、起居室、客厅、浴室、厕所、厨房、阳台等等,还有一部分附设于旅馆酒店之内,供一些常常往来的中外客商及其家眷中短期租用。

3. 花园式住宅

花园式住宅也叫西式洋房或小洋楼,即花园别墅。一般都是带有花园草坪和车库的独院式平房或二三层小楼,建筑密度很低,内部居住功能完备,装修豪华,并富有变化,住宅水、电、暖供给一应俱全,户外道路、通信、购物、绿化也都有较高的标准,一般为高收入者购买。

4. 跃层住宅

跃层式住宅俗称“楼中楼”,是近年来推广的一种新颖住宅建筑形式。其特点是住宅占有上下两层楼面,卧室、起居室、客厅、卫生间、厨房及其他辅助用房可以分层分布,上下层之间的通道不通过公共楼梯,而采用户内独用的小楼梯连接。一般一层安排厨房、餐厅、起居室,楼上(有时是楼下)安排卧室。这样的好处是动静分区明确,互不干扰。

跃层式住宅的内部空间借鉴了欧美小二楼独院住宅的设计手法,颇受海外侨胞和港澳台胞的欢迎,在南方城市(尤其是福建、广东)较为流行,近年来在北方城市的一些高级住宅设计中,也开始得到推广。

5. 复式住宅

复式住宅在概念上是一层,并不具备完整的两层空间,但层高较普通住宅(普通



住宅层高通常为 2.8~3.0m) 高, 可在局部掏出夹层, 安排卧室或书房等, 用楼梯联系上下, 其目的是在有限空间里增加使用面积, 提高住宅的空间利用率。

6. 错层住宅

错层住宅内楼面高度不一致, 错开之处有楼梯联系。优点是和跃层一样能够动静分区, 但因为没有完全分为两层, 所有又有复式住宅丰富的空间感。可以利用错层住宅中不同的层高区分不同功能的房间。比如起居室比较高, 卧室比较低等。还有的利用地形地势的高差在坡地上设计错层式住宅, 可以减少挖土的土方量。错层带来空间丰富的感受, 如不是身临其境很难想象得到, 所以对于初次进入这种住宅的人有较大吸引力。但错层式住宅不利于结构抗震, 而且显得空间零散、容易使用小户型显得局促, 更适合于层数少、面积大的高档住宅。

7. 跃复式住宅

跃复式住宅是在复式住宅设计功能上的一种创新, 其特点是其中一楼层高在 2.2m 内, 通常设置在洗手间、厨房、餐厅、书房、工人房、储藏室等非主要活动区域; 一般情况下, 该种住宅的总层高在 3.8~4.9m 之间, 客厅为共享式。

8. 退台式住宅

退台式住宅又称为(台阶式)住宅, 其外形类似于台阶, 特点是住宅的建筑面积由底层向上逐渐减少, 下层减少的建筑面积成为上层的一个大平台, 可做花园使用。目前, 国内建造的退台式住宅通常都属于高档住宅。

9. 联排住宅

国外称为 Townhouse, 通俗的解释是联排住宅, 由几幢甚至十几幢小于 3 层的低层住宅并联组成, 每幢面积约 150~200m² 左右, 有自己的院落, 但院子一般不超过 50m², 另外还有专用车位或车库, 离城不太远, 价格不算太贵, 属中等偏高的水平。19 世纪四五十年代发源于英国新城镇时期, 目前在欧美十分普及。

Townhouse 的基本要求: 位置应位于城市边缘地带, 距市中心车程 5~30min, 满足第一居所的要求, 生活、工作便利。周边应有完善的交通道路网络, 临近高速公路, 强调交通的易达性和便捷性。不仅强调社区内环境, 周边也应有优美的自然环境。社区容积率一般不超过 0.6, 其规模最好在 15 万 m² 以上才能满足其社区配套和生活品味的要求。社区由于地处城市边缘, 其教育、商业、医疗、休闲等配套设施必须齐备。

10. 商住住宅

商住住宅是 SOHO(居家办公)住宅观念的一种延伸, 它属于住宅, 但同时又融入写字楼的诸多硬件设施, 尤其是网络功能发达, 使居住者在居住同时又能从事商业活动的住宅形式。商住住宅适合于小型公司、创业集体以及依赖网络进行社会活动的人群。

11. 酒店式公寓

酒店式公寓是指提供酒店式管理服务的公寓。始于 1994 年, 意为“酒店式的服



务,公寓式的管理”,市场定位很高。它集住宅、酒店、会所多功能于一体,具有“自用”和“投资”两大功效。除了提供传统酒店的各项服务外,更重要的是向住客提供家庭式的居住布局、家庭式的服务,让人有宾至如归的感觉。

12. 智能化小区

智能化住宅小区,是指通过综合配套住宅小区内的各个功能子系统,以综合布线为基础框架,以计算机网络为区内各种设备管理自动化的新型住宅小区。智能化住宅小区从现代生活需求出发,综合运用计算机、信息、通信、控制等科学技术,以智能控制系统、社区信息平台、安防系统、小区物业管理系统和综合服务系统为依托,用高科技手段构建小区高速互联网络信息服务平台,为小区住户提供安全、环保、高效、舒适、方便的生活空间。

(二) 按住宅经济性质划分

1. 商品房

商品房是指房地产开发企业开发的,建成后用于市场出售的房屋,包括住宅、商业用房以及其他建筑物。

商品房的种类繁多,主要分为普通住宅、公寓、别墅等,建筑形式分为楼板、塔楼、板塔结合,按是否享受政策优惠还可分为商品房、经济适用房、合作建房等。

商品房按销售对象可分为内销商品房和外销商品房。

(1) 内销商品房是指房地产开发企业通过实行土地使用权出让形式,经过政府计划主管部门审批,建成后用于在境内范围(目前不包括香港、澳门特别行政区和台湾)出售的住宅、商业用房以及其他建筑物。

(2) 外销商品房是指房地产开发企业按政府外资工作主管部门的规定,通过实行土地批租形式,报政府计划主管部门列入正式项目计划,建成后用于向境内外出租的住宅、商业用房及其他建筑物。

2. 经济适用房

经济适用住房是指已经列入国家计划,由城市政府组织房地产开发企业或者集资建房单位建造,以微利价向城镇中低收入家庭出售的住房。它是具有社会保障性质的商品住宅。具有经济性和适用性的特点。经济性,是指住房的价格相对同期市场价格来说是适中的,适合中等及低收入家庭的负担能力。适用性,是指在房屋的建筑标准上不能削减和降低,要达到一定的使用效果。和其他许多国家一样,经济适用房是国家为低收入人群解决住房问题所做出的政策性安排。经济适用房不是人人都可以买的,购买经济适用房必须符合当地政府所规定的条件,并经过摇号购买。

3. 公房

公房也称公有住房、国有住宅,它是指由国家以及国有企业、事业单位投资兴建、销售的住宅,在住宅未出售之前,住宅的产权(拥有权、占有权、处分权、收益权)归国家所有。



目前居民租用的公有住房，按房改政策分为两大类，一类是可售公有住房，一类是不可售公有住房。上述两类房均为使用权房。

所谓“使用权房”，是指由国家以及国有企业、事业单位投资兴建的住宅，政府以规定的租金标准出租给居民的公有住房。

4. 私房

私房也称私有住宅、私产住宅，它是由个人或家庭购买、建造的住宅。在农村，农民的住宅基本上是自建私有住宅。公有住房通过住宅消费市场出售给个人和家庭，也就转为私有住宅。随着住宅商品化的推进，城市私有住宅的比重将会随着房改的推进而不断提高。

5. 集资房

集资房是改变住房建设由国家和单位统包的制度，实行政府、单位、个人三方面共同承担，通过筹集资金建造的房屋。职工个人可按房价全额或部分出资、信贷、建材供应、税费等方面给予部分减免。集资所建住房的权属，按出资比例确定。个人按房价全额出资的，拥有全部产权；个人部分出资的，拥有部分产权。

6. 廉租房

国家房改方案中提出了“廉租房”这一概念，类似于香港的“廉租房”。廉租房是指政府以租金补贴或实物配租的方式，向符合城镇居民最低生活保障标准且住房困难的家庭提供社会保障性质的住房。廉租房的分配形式以租金补贴为主，实物配租和租金减免为辅。廉租房的来源主要是腾退的旧公房。

7. 安居房

安居房是指实施国家“安居（或康居）工程”而建设的住房（属于经济适用房的一类）。它是由国家安排的专项贷款和地方自筹资金共建的面向广大中低收入家庭的住房。

8. 会所

会所是指以所在物业业主为主要服务对象的综合性高级康体娱乐服务设施。会所具备的软硬件条件如下：康体设施应该包括泳池、网球或羽毛球场、高尔夫练习馆、保龄球馆、健身房等娱乐健身场所；中西餐厅、酒吧、咖啡厅等餐饮待客的社交场所；还应具有网吧、阅览室等其他服务设施。以上一般都是对业主免费或少量收费开放。

二、住宅的层数划分

1. 低层住宅

低层住宅是指层数为1~3层的住宅。低层住宅多出现于农村，在城市中的商品房由于土地资源的限制，很少有低层住宅的。

2. 多层住宅

多层住宅是指层数为4~7层的住宅。多层住宅常出现于中小城市，其性能价格比



较高,公共空间与氛围较好,公摊面积少,物业费较低,是广泛建造的一种住宅类型。同时,多层住宅也存在着公用部分不足、外观单调、需要爬楼梯而舒适性较差的缺点。

3. 小高层住宅

按照国际通行划分标准,小高层住宅是指层数为8~16层的住宅。小高层住宅介于多层住宅和高层住宅之间,其高度较为适中,深受广大消费者喜欢。

4. 高层住宅

高层住宅是指层数在16层以上的住宅。其中,层数在40层以上的为超高层住宅。对于商品房来说,超高层住宅是比较少见的,它一般多用于办公等用途。

三、住宅的开间、进深和层高

1. 住宅的开间

在住宅设计中,住宅的宽度是指一间房屋内一面墙的定位轴线到另一面墙的定位轴线之间的实际距离。

2. 住宅的进深

住宅的长度即进深,在建筑学中是指一间独立的房屋或一幢居住建筑内从前墙的定位轴线到后墙的定位轴线之间的实际长度。

3. 住宅的层高和净高

住宅的高度可以用“米”或“层”来计算,每一层的高度称为层高。具体地说,层高是指下层底板面或楼板上表面(或下表面)到相邻上层楼板上表面(或下表面)之间的竖向尺寸。《住宅建筑模数协调标准》(GB1100—1987)中规定,住宅的层高采用下列参数:2.6m、2.7m、2.8m、3.0m。目前一般的商品房的层高都在2.8~3.0m居多。

住宅的净高是指下层地板面或楼板上表面到上层楼板下表面之间的距离。净高和层高的关系可以用公式来表示:净高=层高一楼板厚度,即层高和楼板厚度的差叫“净高”。

四、住宅的完工程度

1. 期房

从专业的角度来说,期房是指从开发商取得商品房预售许可证后到完成商品房初始登记为止所售的商品房。习惯上,我们把市场上在售的、尚未完工的、不能马上交付使用的商品房称为期房。购房者在这一阶段购买商品房时应签预售合同。

2. 现房

现房是指消费者在购买时具备即买即可入住的商品房,或开发商已办妥所售的商品房的大产权的商品房,与消费者签订商品房买卖合同后,立即可以办理入住并取得产权证。

开发商完成房屋全部建筑工程、配套工程、使房屋具备正常使用功能,还要通过



建筑工程质量验收、规划竣工验收、消防验收、取得新建住宅交付使用许可证，才能到房地产管理部门进行房地产初始登记。

3. 准现房

准现房是指房屋主体已基本封顶完工，小区内的楼宇及设施的大致轮廓已初现，房型、楼间距等重要因素已经一目了然，工程正处在内外墙装修和进行配套施工阶段的房屋。

4. 尾房

尾房是房地产业进入散户零售时代的产物，是空置房中的一种。一般情况下，当商品住宅的销售量达到80%以后，一般就进入房地产项目的清盘销售阶段，此时所销售的房产，一般称为尾房。开发商经过正常的销售后留下了少量没有竞争力的房子，这些房或朝向不好、采光不足、或是楼层不佳，其中一层大多不带小花园且遮挡较严重。

5. 烂尾房

烂尾房是指那些由于开发商资金不足、盲目上马，或者错误判断供求形势，开发总量供大于求，导致大面积空置，无法回收前期投资，更无力进行后续建设，甚至全盘停滞的积压楼宇。

6. 二手房

二手房即旧房。新建的商品房进行第一次交易时为“一手”，第二次交易则为二手。二手房的书面称呼又叫存量房，是相对首次成交的商品房而言。

7. 毛坯房

“毛坯房”在工程建筑中有其专门的定义。按通常的理解，是指未经过处理或只经过部分装修处理的房屋，这些房屋大部分不能保证基本入住。要入住这样的房屋，往往要经过对其较大的改造装修。

8. 精装修房

简单地说是带上被子就能去睡的房子，但要说得精确点什么才是“精”却很难找到一个统一的标准来衡量。购房人只能参考建设部印发的《住宅装饰装修工程施工规范》，在合同附件三中对“精装修”的标准进行了具体约定。正是因为这样的概念模糊，造成了“精装修房”成为了开发商和购房者发生纠纷的导火线。

五、住宅的结构

1. 框架结构

框架结构住宅，是指钢筋混凝土浇捣成承重梁柱，再用预制的加气混凝土、膨胀珍珠岩、浮石、蛭石、陶粒等轻质板材隔墙分户装配而成的住宅。

框架结构住宅适合大规模工业化施工，效率较高，能为建筑提供灵活的使用空间，但抗震性能差。同时由于有框架结构的柱截面较大，不宜家具布置和装修，从而影响室内使用。



2. 剪力墙结构

剪力墙其实就是用钢筋混凝土墙板来代替框架结构中的梁柱，以钢筋混凝土墙板来承受来自竖向和水平力的结构。

剪力墙结构由纵横方向的墙体组成抗侧向力体系，它的刚度很大，空间整体性好，房间内不外露梁、柱棱角，便于室内布置，方便使用。

剪力墙结构形式是高层住宅最为广泛采用的一种结构形式。相比框架结构，剪力墙结构通常可以做到大空间住宅布局，此时，房间的分隔墙和预应力厨房卫生间分隔墙可以采用预制的轻质隔墙来分隔空间，此种方式为日后的室内装修改造带来了较大的方便之处，深受广大住户欢迎。

3. 框架-剪力墙结构

框架-剪力墙结构也称框剪结构，这种结构是在框架结构中布置一定数量的剪力墙，构成灵活自由的使用空间，满足不同建筑功能的要求，同时又有足够的剪力墙，有相当大的刚度。

框剪结构的受力特点，是由框架和剪力墙结构两种不同的抗侧力结构组成的新的受力形式，所以它的框架不同于纯框架结构中的框架，剪力墙也不同于剪力墙结构中的剪力墙。因为在下部楼层，剪力墙的位移较小，它拉着框架按弯曲型曲线变形，剪力墙承受大部分水平力；上部楼层则相反，剪力墙位移越来越大，有外侧的趋势，而框架则有内收的趋势，框架拉剪力墙按剪切型曲线变形，框架除了负担外荷载产生的水平力外，还额外负担了把剪力墙拉回来的附加水平力，剪力墙不但不承受荷载产生的水平力，还因为给框架一个附加水平力而承受负剪力，所以上部楼层即使外荷载产生的楼层剪力很小，框架中也出现相当大的剪力。

4. 钢筋混凝土结构

钢筋混凝土结构住宅是指房屋的主要承重结构（如柱、梁、板、楼梯、房屋盖）用钢筋混凝土制作，墙用砖或其他材料填充。

钢筋混凝土结构住宅具有抗震性能好、整体性强、抗腐蚀耐火能力强、经久耐用等优点，并且房间的开间、进深相对较大，室内活动空间也相应增加，室内空间分隔较自由。目前，高层住宅多采用这种结构，其缺点是工艺比较复杂，建筑造价较高。

5. 板楼

从建筑物本身来说，板楼和塔楼反映的只不过是一个建筑物的长、宽、高之比。从板楼的建筑特征来看，板楼就是东西长、南北短的建筑，也就是说在板楼的平面图上，长度要明显大于宽度，其外形为规则的条状，就像一个长方形，通常采用一梯两户布局，上到楼层后，左右各一户。

板楼有低层、多层，最近比较流行的是板式小高层。目前市场上流行的板楼主要有两种类型，一种是长走廊式的，各住户靠长走廊连在一起；第二种是单元式拼接，若干个单元在一起就拼成一个板楼。

综合而言，板楼有四个优点：

(1) 南北通透，便于采光通风。板式住宅多是正南北方向，进深在 15m 左右，南北通透，便于采光与通风，而且户型方正，平面布局合理，各功能空间尺度适宜。通常而言，由于板楼的面积充裕，因而户型设计更容易出精品。

(2) 均好性强。眼下一梯两户的小板楼非常受宠，正是因为整栋板楼中各套户型的优劣差距很小。板楼由于住户不多，居家生活也比较清静。

(3) 管理成本不高。通常而言，板楼的管理成本普遍较塔楼低廉，除一些配套设施要求较少外，仅外墙粉刷的日常维护费用就要比塔楼便宜得多。

(4) 面积使用率很高。使用率通常高于塔楼户型。因为塔楼内的电梯井、侯梯厅、变配电机房等公共设施面积较大，都将摊到每个业主的头上。

同时，板楼也有两项缺点：

(1) 建筑密度低，房价高。板楼社区多属低层低密度，容积率较低，尽管居住舒适性强，但房价一般比较高，特别是在城区内寸土寸金的地段，为数不多的板楼也许只有非工薪阶层才能消费得起。

(2) 户型格局不宜改造。板楼特别是砖混结构的板楼墙体起承重作用，不可以变化，这一点不如塔楼的可改造性强。

6. 塔楼

“塔楼”是现今商品房市场上采用得最多的一种建筑形态，它以电梯、楼梯为布局核心，通常为一梯六到八户，上到楼层之后，向四面走即进入各家户内。从塔楼的平面图来看，塔楼的平面长度和宽度大致相同。这种楼房的高度从 12 层以上到 35 层，超过 35 层是超高层。

塔楼也有四大优势：

(1) 节约土地资源，房价较低。由于塔楼社区的建筑密度较高，因而可以节约宝贵的土地资源，有效降低每平方米的房价，让更多的人安居。

(2) 空间结构灵活，宜于改造。塔楼多采用大框架结构，除少数承重梁之外，户内分隔墙基本都可以拆改，某些塔楼甚至可以将整层楼面打通，灵活分割户型。

(3) 结构强度高，抗震性好。高耸的塔楼由于采用了框架结构，现场浇筑楼板，因而其结构强度比板楼高，抗震性与安全性很好。

(4) 居高望远，视野开阔。塔楼住户可尽览都市美景，低层板楼的住房是无法领略这一份心旷神怡的感受的。

塔楼有两项缺点：

(1) 均好性差，居住密度高，通风采光不能保证。塔楼每层的住户多为 6 户以上，甚至高达 12 户，数百户人家挤在一栋大塔楼里，居住环境当然不如板楼优越。而且，因为进深大、户数多，塔楼每层都有部分住户的采光、通风、景观等条件比较差，且不可改变。

(2) 面积使用率不高,存在灰色空间。塔楼户型的使用率普遍低于板楼 10 个百分点左右,而且户型内部的厨房、餐厅与洗手间往往不可直接采光、通风,这样的地方被称为“灰色空间”。

第九节 建筑面积计算

一、建筑工程的施工单元划分

一个开发项目可以分为单项开发、分期开发、分用途开发。根据开发情况确认的清算单位,有可能是一个独立的开发项目,也有可能是单项工程或单位工程,这要根据实际开发情况确认。

现将单项工程和单位工程的有关内容说明如下:

(1) 单项工程是指具有独立的设计文件,竣工后可以独立发挥生产能力或效益的工程也称作工程项目。单项工程是建设工程项目的组成部分。一个工程项目由一个或多个单项工程组成。如工民建工程中,某开发小区中的每栋住宅楼、会所、幼儿园等即可成为单项工程;某学校建设项目中的教学楼、食堂、宿舍等也可称为单项工程,它是建设项目的组成部分。

(2) 单位工程是指具有独立的施工条件或有独立作用的工程,必须是若干个分部工程完成后才能运行使用或发挥一种功能的工程。单位工程是单项工程的组成部分。

(3) 分部工程、子分部工程。根据建筑部位及专业性质将一个单位工程划分为几个部分。一般情况下,一个单位工程最多可分为地基与基础、主体结构、建筑材料种类、装饰装修、建筑屋面、建筑给水排水及采暖、建筑电气、智能建筑、通风与空调及电梯等九大分部工程。当分部工程较大或较复杂,可按材料种类、施工特点、施工顺序、专业系统和类别等划分成若干子分部工程。

(4) 分项工程。分项工程是分部工程的组成部分,一般按照不同的施工方法,不同的材料或规格,将分部工程分解为一些简单的施工过程,即通常所指的各种实物工程量,分项工程可由一个或若干个检验批组成。

(5) 检验批。按同一生产条件或规定的方式汇总起来供检验用的,由一定数量样本组成的检验体。检验批可根据施工及质量控制和专业验收需要按楼层、施工段、变形缝等进行划分。

二、房屋建筑面积

1. 建筑面积计算方法

(1) 房屋面积计算系指外围水平面积与水平投影面积计算,其中包括房屋建筑面



积、共有建筑面积、使用面积等测算。

(2) 房屋建筑面积计算按房屋外墙(柱)勒角以上各层的外围水平投影面积(包括阳台、挑廊、地下室、室外楼梯等),且层高2.2m(含2.2m,下同)以上的永久性建筑。

(3) 房屋共有建筑面积系指各产权人共同占有或共同使用的建筑面积。

(4) 房屋使用面积系指房屋户内全部可供使用的空间面积,按房屋的内墙面水平面积计算。

(5) 房屋层数是指房屋的自然层数,一般按室内地坪±0米以上计算。假层、附层(夹层)、插层、阁楼(暗楼)、装饰性塔楼以及突出屋面的楼梯间、水箱间不计层数。

(6) 房屋所在层数是指本权属单元的房屋在该幢楼房中的第几层。地下层数以负数表示。

2. 建筑面积的测算原则

(1) 计算全部建筑面积的范围

1) 永久性结构的单层房屋按一层计算建筑面积。单层房屋内如带有部分楼层者,符合上述一般规定的亦应计算建筑面积。

2) 多层和高层房屋按各层建筑面积的总和计算。

3) 房屋内的技术层(管道层、附层、夹层等),层高在2.2m以上的按其墙外围水平面积计算。

4) 穿过房屋的过道,房屋内的门厅、大厅均按一层计算建筑面积。门厅、大厅内的回廊部分,层高在2.2m以上的,按其水平投影面积计算建筑面积。

5) 楼梯、楼梯间、电梯(观光梯)井、提物井、垃圾井、管道井等均按房屋自然层计算建筑面积。属永久性结构有上盖的室外楼梯,按各楼层外围水平投影面积计算。

(2) 建筑面积的测算原则

1) 房屋地面上属永久性建筑,层高在2.2m以上的楼梯间、水箱间、电梯机房按外围水平面积计算。

2) 工程设计斜面结构屋顶下加以利用的空间,高度在2.2m以上的部分,按其外围水平投影面积计算。

3) 挑楼、全封闭的阳台,按外围水平投影面积计算。

4) 与房屋相连的有柱走廊、两房屋间有上盖和柱的走廊,均按柱外围水平面积计算。房屋间永久性的、封闭的架空通廊,按外围水平投影面积计算。

5) 层高在2.2m以上的地下层(地下室、半地下室、地下车库、地下商场等)及其相应出入口,按其外墙(不包括采光井、防潮层及保护墙)计算。

6) 有柱或围护结构的门廊、门斗,按其柱或围护结构外围水平面积计算。

7) 玻璃幕墙、金属幕墙以及其他材料幕墙等作为房屋外墙的,按其外围水平面积计算建筑面积。既有主墙体又有幕墙时,以主墙体为准计算建筑面积,其墙厚亦按主



墙体厚度计算。

8) 属永久性建筑且层高在 2.2m 以上有柱的车棚、货棚等按柱外围水平面积计算。

9) 与房屋相同的有柱雨篷按柱外围水平面积计算。雨篷上盖面积小于柱外围水平面积时，按上盖水平投影面积计算。

10) 室内体育馆按实际层数计算建筑面积。体育馆（场）看台下空间加以利用的，高度在 2.2m 高度以上的部分，按其外围水平投影面积计算建筑面积（多层按多层计）。

11) 机械车库不论其高度和停放层数，均按一层计算。

12) 依坡地建筑的房屋，利用吊脚做架空层有围护结构的，按其高度在 2.2m 以上部分的外围水平投影面积计算。

13) 房屋的伸缩缝，若与室内相通的，伸缩缝计算建筑面积。

(3) 计算一半建筑面积的范围。

1) 与房屋相连有柱的走廊、檐廊，按其围护结构水平面积的一半计算。

2) 独立柱、单排柱的门廊、雨篷、车棚、货棚等，按其上盖水平投影面积的一半计算。

3) 未封闭的阳台、挑廊，按其围护结构外围水平投影面积的一半计算建筑面积。当围护结构向内倾斜时，按外围结构上沿外围水平投影面积的一半计算建筑面积；当围护结构向外倾斜或外凸时，按底板外沿水平投影面积的一半计算。

4) 无顶盖的室外楼梯按各楼层外围水平投影面积的一半计算。

5) 有顶盖不封闭的架空通廊，按其外围水平投影面积的一半计算。

(4) 不计算建筑面积的范围

1) 层高小于 2.2m 的房屋及房屋附属部位。

2) 突出房屋墙面的构件、配件、装饰柱、垛、勒脚、台阶、无柱雨棚等，以及有主墙体的玻璃幕、金属幕、及其他材料幕墙。

3) 房屋之间无上盖的架空通廊。

4) 房屋的天面、挑台、房屋天面上的花园、泳池。

5) 顶层挑台的底板局部是下层房屋的上盖时，挑台整体不计算建筑面积。

6) 房屋的平台、花台、晒台及与室内不相通的类似于阳台、挑廊、檐廊等。

7) 建筑物内的操作平台、上料平台及利用建筑物的空间安置箱、罐的平台。

8) 骑楼、过街楼的底层用作道路街巷通行的部分；临街楼房挑廊下用作社会公共通道的，不论其是否有柱，是否有围护结构，都不计算建筑面积。

9) 屋面上有柱有盖但无围护结构的一些观景建筑设施。

10) 利用引桥、高架路、高架桥路面作为顶盖的建筑。

11) 广场式室外楼梯。

12) 独立烟囱以及亭、塔、罐、池、地下人防干、支线。

13) 与房屋室内不相通的房屋间伸缩缝。



(5) 套内面积的计算

1) 套内建筑面积,指套内使用面积、套内墙体面积及套内阳台建筑面积之和。即
套内建筑面积=套内使用面积+套内墙体面积+阳台建筑面积

2) 套内使用面积。套内使用面积,系指房屋户内全部可供使用的空间面积,按房屋的内外墙水平投影计算。它包括卧室、起居室、餐厅、过道、厨房、卫生间、假层、厕所、储藏室、壁柜等分户门内面积的总和。计算住宅使用面积,可以比较直观地反映住宅的使用情况,但在住宅买卖中一般不采用使用面积来计算价格。

计算使用面积时有一些特殊规定:①跃层式住宅中的户内楼梯按自然层数的面积总和计入使用面积;②不包含在结构面积内的烟囱、通风道、管道井均计入使用面积;③内墙面装修厚度计入使用面积。计算住宅租金,都是按使用面积计算。

3) 套内墙体面积。套内墙体面积包括商品房套内使用空间周围的维护或承重墙体的面积,有共用墙及非共用墙两种:①共用墙,包括各套之间的分隔墙,套与公用建筑空间投影面积的分隔墙以及外墙(包括山墙);共用墙墙体水平投影面积的一半计入内墙体面积;②非共用墙,是指本套独用墙体,其墙体水平投影面积全部计入套内墙体面积。

4) 阳台建筑面积。套内阳台建筑面积,系指阳台地面底板外沿在水平面的投影。套内有多个阳台的,全部计算。

一般来说,阳台可以分为开放式阳台和封闭式阳台、外挑式阳台和内含式阳台的,计算一半。

(6) 共有建筑面积的构成。商品房应分摊的共有建筑面积主要包括以下两部分:

1) 电梯井、楼梯间、垃圾道、变电室、设备室、公共门厅和过道等其功能上为整栋楼建筑服务的公共用房和管理用房之建筑面积;单独具备使用功能的独立使用空间(如车库、自行车库、会所或俱乐部、仓库、人防工程等);为多幢房屋服务的警卫室、管理用房、设备间等,均不计入共有建筑面积。

2) 套(单元)与共有建筑空间之间的分隔墙以及外墙(包括山墙)的公共墙体,墙体水平面积一半的建筑面积。

(7) 实用面积是“建筑面积”扣除公共分摊面积后的余额。

1) 面积误差比。

面积误差比=(产权登记面积-合同约定面积)÷合同约定面积×100%

2) 产权面积。房屋的产权面积系指房产主依法拥有房屋所有权的房屋建筑面积。房屋产权面积由直辖市、市、县房地产行政主管部门登记确权认定。

3) 预测面积是指在商品房期房(有预售销售证的合法销售项目)销售中,根据国家规定,由房地产主管机构认定具有测绘资质的房屋测量机构,主要依据施工图纸、实地考察和国家测量规范对尚未施工的房屋面积进行一个预先测量计算的行为,它是开发商进行合法销售的面积依据。



4) 实测面积是指商品房竣工验收后, 工程规划相关主管部门审核合格, 开发商依据国家规定委托具有测绘资质的房屋测绘机构参考图纸、预测数据及国家测绘规范之规定对楼宇进行的实地勘测、绘图、计算而得出的面积。实测面积是开发商和业主的法律依据, 是业主办理产权证、结算物业费及相关费用的最终依据。

5) 实用率。实用率是套内建筑面积 (也就是套内使用面积+套内墙体面积+阳台面积) 与套 (单元) 建筑面积 (即销售面积) 的比率。即

$$\text{实用率} = \text{套内建筑面积} \div \text{商品房销售面积} \times 100\%$$

第十章 土地增值税纳税 筹划操作难题精解

第一节 取得土地使用权难题解答

第 1 题，转让土地使用权不办过户手续是否征收土地增值税？

学员提问：甲公司 2008 年以 2 300 万元取得一项土地使用权，未进行任何开发，2012 年 10 月份将该项土地使用权转让给乙工业企业用于建造厂房，转让价格 3 500 万元，为逃避纳税，双方约定，不办理土地使用权的过户手续，乙方未取得《国有土地被使用权证》，请问，这种情况是否征收土地增值税？

老师答疑：《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第二条规定：转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人（以下简称纳税人），应当依照本条例缴纳土地增值税。

《国家税务总局关于未办理土地使用权证转让土地有关税收问题的批复》（国税函[2007] 645 号）规定：土地使用者转让、抵押或置换土地，无论其是否取得了该土地的使用权属证书，无论其在转让、抵押或置换土地过程中是否与对方当事人办理了土地使用权属证书变更登记手续，只要土地使用者享有占有、使用、收益或处分该土地的权利，且有合同等证据表明其实质转让、抵押或置换了土地并取得了相应的经济利益，土地使用者及其对方当事人应当依照税法规定缴纳营业税、土地增值税和契税等相关税收。

甲、乙公司为逃避纳税，不办理土地使用权的过户手续，应当予以纠正，依法补交营业税、土地增值税、契税和企业所得税，并到土地管理部门办理土地过户手续，为乙公司办理《国有土地使用权证》。

第 2 题，取得土地使用权时交纳的大市政配套费可否计入“房地产开发成本”？

学员提问：2011 年我公司取得一个商品房开发项目，土地面积 203 500m²，支付土地出让金 11 200 万元，规划容积率 1.6，按当地规定的标准 160 元/m² 交纳市政配套费 5 210 万元，我公司根据《房地产开发业务企业所得税处理办法》（国税发[2009] 31 号）文件的规定，计入了“开发成本——土地征用及拆迁补偿费”科目，现在该项

目正在进行土地增值税的清算。主管地方税务局对大市政配套费计入房地产开发成本的核算不允许,更不允许加计扣除。请问房地产开发企业为取得土地使用权所支付的市政配套费、人防工程异地建设费是否属于地方性基金,在计算土地增值税时不允许扣除?企业支付的这些费用应当计入什么科目?

老师答疑:首先,应当肯定地讲,房地产开发企业为取得土地使用权支付的大市政配套费、人防工程异地建设费不属于《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字[1995]48号)第六条规定的“地方政府要求房地产开发企业代收的费用”,也不属于缴纳的政府性基金和行政事业收费,而是属于“取得土地使用权所支付的金额,即是纳税人为取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定交纳的有关费用”,理应计入“取得土地使用权所支付的金额”计算扣除。

下面再分析与房地产开发相关的税收法规。

《中华人民共和国契税暂行条例》第四条规定,契税的计税依据是国有土地使用权出让、土地使用权出售、房屋买卖,为成交价格。何谓“成交价格”?《财政部 国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》(财税[2004]134号)规定:“契税计税价格为成交价格。以协议方式出让的,成交价格包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、拆迁补偿费、市政建设配套费等承受者应支付的货币、实物、无形资产及其他经济利益。”

《房地产开发业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)文件规定的“开发成本(土地征用费及拆迁补偿费)为取得土地开发使用权(或开发权)而发生的各项费用,主要包括土地买价或出让金、大市政配套费、契税、耕地占用税、土地使用费、土地闲置费、土地变更用途和超面积补交的地价及相关税费、拆迁补偿支出、安置及动迁支出、回迁房建造支出、农作物补偿费、危房补偿费等。”

上述法规对土地成本的计算均包含了大市政配套费。人防工程异地建设费也属于为取得土地使用权支付的其他经济利益。

应当承认支付的地价款和土地的成交价格意思是一样的,只是语言表达的差异,房地产开发企业支付的大市政配套费、人防工程异地建设费都应当计入土地成本。另外,应当看到,我国改革开放以来,社会经济发展取得了举世瞩目的成就,国家的法规政策也是越来越科学化、人性化,在税收征管方面也应当转变观念,不是越征得越多越好,而应当贯彻“依法征税,应收尽收,坚决不收过头税”的指导思想。

《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》是1995年1月27日发布的,虽然有关土地增值税的有关法规强调,同一宗土地有多个开发项目,成本费用是否予以分摊,分摊办法是否合理、合规,具体金额的计算是否正确。但是,在相关的土地增值税征管文件中并没有完善的成本计算方法,《房地产开发业务企业所得税处理办法》第四章“计税成本的核算”中规定了符合房地产开发实际情况有符合税法规定的成本核算方法,在土地增值税清算时予以遵循是顺理成章的事。



第3题，土地评估增值可否作为房地产开发成本计算扣除？

学员提问：2012年6月份，我公司为了取得银行借款，老板要求财会部门请评估机构对2008年取得的一项土地使用权进行评估。2008年在世界性的经济危机中，我公司取得一宗土地支付出让金为3600万元，由于这些年土地增值，评估价值为8280万元，财会部按照评估价值调整了土地使用权的账面价值，在该项目进行土地增值税的清算时，税务机关不允许按评估价值计算土地成本，要求我公司按取得土地使用权支付的金额为土地成本。请问，我公司的做法是否恰当？

老师答疑：《国有资产评估管理办法》（国务院令第91号）第三条规定，国有资产占有单位（以下简称占有单位）有下列情形之一的，应当进行资产评估：

- （1）资产拍卖、转让。
- （2）企业兼并、出售、联营、股份经营。
- （3）与外国公司、企业和其他经济组织或者个人开办中外合资经营企业或者中外合作经营企业。
- （4）企业清算。
- （5）依照国家有关规定需要进行资产评估的其他情形。

《国有资产评估管理办法》（国务院令第91号）第四条规定，占有单位有下列情形之一的，当事人认为需要的，可以进行资产评估：

- （1）资产抵押及其他担保。
- （2）企业租赁。
- （3）需要进行资产评估的其他情形。

《国有资产评估管理办法实施细则》（国资办发〔1992〕36号）第六十二条规定：“集体企业资产评估可参照《办法》和本细则规定办理。”

根据上述文件，《国有资产评估管理办法》对我国所有企业均适用，包括国有企业、集体企业和民营企业等。你公司为取得银行借款以评估后的土地作抵押进行资产评估是正确的。但是，财会部调整了资产的账面价值是错误的。《财政部关于股份有限公司进行资产评估增值处理的复函》（财会二字〔1995〕25号）规定：“资产重估增值只有在法定重估和企业产权变动的情况下，才能调整被重估资产账面价值。你省海南会计师事务所来函中所提到的情况既不属于法定资产重估，也不属于产权变动所进行的重估，因此，不能将资产重估增值入账，调增资产价值。”请你公司把调高的资产价值调回至取得土地使用权所支付的原价。当地税务机关的执法是对的，你公司应当服从。

第4题，房地产开发企业以“修路拨地”方式取得的土地使用权可否作为土地成本扣除？

学员提问：我所在的县城正在进行旧城改造，县政府要求我公司修筑一条市内主要道路，并以我公司名称“惠民房地产开发有限公司”命名为“惠民路”，我公司委托

当地路桥公司承建，总投资 13 600 万元，取得了建筑业发票。道路竣工验收之后，县政府无偿划拨一块土地对我公司进行补偿，请问，我公司取得的建筑业发票可否作为“取得土地使用权支付的金额”扣除？

老师答疑：你说的这种建设项目一般称为 BT 模式。BT 是英文 Build（建设）和 Transfer（移交）缩写形式，意即“建设——移交”，是政府利用非政府资金来进行非经营性基础设施建设项目的一种融资模式。BT 模式是 BOT 模式的一种变换形式，指一个项目的运作通过项目公司总承包，融资、建设验收合格后移交给政府，政府向投资方支付项目总投资加上合理回报的过程。目前采用 BT 模式筹集建设资金成了项目融资的一种新模式。

政府根据当地社会和经济发展的需要对项目进行立项，完成项目建议书、可行性研究、筹划报批等前期工作，将项目融资和建设的特许权转让给投资方，政府与投资方签订 BT 投资合同。银行或其他金融机构根据项目未来的收益情况和对投资方的经济实力等情况为项目提供融资贷款。项目竣工后，按 BT 合同，投资方将完工验收合格的项目移交给政府，政府按约定总价（或计量总价加上合理回报）按比例分期偿还投资方的融资和建设费用。政府在 BT 投资全过程中行使监管，保证 BT 投资项目的顺利融资、建设、移交。投资方是否具有与项目规模相适应的实力，是 BT 项目能否顺利建设和移交的关键。

实施 BT 模式的依据是：《中华人民共和国政府采购法》第二条“政府采购是指各级国家机关、事业单位和团体组织，使用财政性资金采购依法制定的集中采购目录以内的或者采购限额标准以上的货物、工程和服务的行为”。《建设部关于培育发展工程总承包和工程项目管理企业的指导意见》（建市[2003]30号）第四章第七条“鼓励有投融资能力的工程总承包企业，对具备条件的工程项目，根据业主要求按照建设——转让(BT)、建设——经营——转让(BOT)、建设——拥有——经营(BOO)、建设——拥有——经营——转让(BOOT)等方式组织实施”。

你公司承建的“惠民路”工程项目，在“开发成本——BT 开发成本”科目核算，工程验收之后，转作“开发产品——BT 开发产品”。

市政府无偿划拨给你公司的土地使用权就是对你公司提供的开发产品给予的补偿，补偿价值的计算，可以按照土地的评估价值来确定，也可以按照《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发[2009]31号）第七条视同销售确认收入（或利润）的方法和顺序来确定：

- （1）按本企业近期或本年度最近月份同类开发产品市场销售价格确定。
- （2）由主管税务机关参照当地同类开发产品市场公允价值确定。
- （3）按开发产品的成本利润率确定。开发产品的成本利润率不得低于 15%，具体比例由主管税务机关确定。

你公司取得的收入，属于转让“开发产品”的收入，应当给政府道路管理部门开



具销售不动产发票,确认“主营业务收入”,按照税法的规定缴纳营业税及附加、印花税、企业所得税,不交土地增值税。转让的开发产品的成本结转“主营业务成本”。同时,要求县土地管理部门按你公司给道路管理部门开具的发票金额给你公司开具土地出让金收据,你公司办理土地过户手续,缴纳相关税费,取得“国有土地使用证”,取得土地使用权过程中的全部支出作为土地成本,在计算土地增值税时允许扣除。

第5题,以土地使用权对房地产开发企业投资,被投资企业如何计算扣除项目金额?

学员提问:M公司取得土地使用权所支付的金额为800万元,2005年12月份以土地使用权对N房地产开发公司进行投资,评估价值为1200万元,并按评估价值缴纳了企业所得税,根据当时的土地增值税税收政策规定免征土地增值税。2007年N公司对该项土地进行房地产开发,2010年项目建成并验收合格,达到了土地增值税的清算条件,请问,N公司在进行土地增值税清算时,如何确定取得土地使用权所支付的金额?

老师答疑:《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字[1995]48号)第一条关于以房地产进行投资、联营的征免税问题规定:“对于以房地产进行投资、联营的,投资、联营的一方以土地(房地产)作价入股进行投资或作为联营条件,将房地产转让到所投资、联营的企业中时,暂免征收土地增值税。对投资、联营企业将上述房地产再转让的,应征收土地增值税。”

2005年12月份M公司以土地使用权对N房地产开发公司投资,根据上述文件规定,免征了土地增值税,没有完成土地增值税的计税基础。

《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)第五条关于以房地产进行投资或联营的征免税问题规定:“自2006年3月2日起,对于以土地(房地产)作价入股进行投资或联营的,凡所投资、联营的企业从事房地产开发的,或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的,均不适用《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字[1995]48号)第一条暂免征收土地增值税的规定。”

根据上述规定,在2006年3月2日以后,以土地对房地产开发企业投资,在投资联营环节,已对土地使用权投资确认收入,并对投资人按规定征收了土地增值税,完成了土地增值税的计税基础,被投资企业允许以征税价格作为取得土地使用权所支付的金额据以扣除。

对于2006年3月2日之前,以土地作价入股进行投资或联营从事房地产开发的,投资方没有缴纳土地增值税,没有完成土地增值税的计税基础,所以,被投资企业在土地增值税清算时,应以投资者取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关税费作为其取得土地使用权所支付的金额据以扣除,投资或联营时评估形成的土地使用权益不得扣除。其中,对在2006年3月2日之前虽然未办理土地使用权变更手续,但是受让方已先行合法占有投资开发土地并已投入资金开始开发的,按照上

述规定处理。

N公司在土地增值税清算时,只能按M公司取得土地使用权所支付的金额800万元作为计算土地增值税扣除项目金额的基础,不得按M公司投资时的评估价格作为取得土地使用权支付的金额计算扣除。

第6题,回迁安置用房支出如何计入扣除项目金额?

学员提问:我公司通过招拍挂取得一项土地使用权,地块处于本市旧城地区,有比较多的旧房需要拆迁。市政府指示,为了维护被动迁户的利益,保持社会稳定,需要用本项目建造的房产安置动迁户。安置动迁户难度比较大,请问动迁户的回迁安置用房支出如何计入房地产开发成本,计算土地增值税时是否可以抵扣?

老师答疑:在各地的旧城改造工作中,拆迁补偿是一项政策性强、工作难度大的工作。《城市房屋拆迁管理条例》(国务院令第78号)第二十条规定:拆迁补偿实行产权调换、作价补偿,或者产权调换和作价补偿相结合的形式。产权调换的面积按照所拆房屋的建筑面积计算。作价补偿的金额按照所拆房屋建筑面积的重置价格结合成新结算。第二十二條规定:以产权调换形式偿还的非住宅房屋,偿还建筑面积与原建筑面积相等的部分,按照重置价格结算结构差价;偿还建筑面积超过原建筑面积的部分,按照商品房价格结算;偿还建筑面积不足原建筑面积的部分,按照重置价格结合成新结算。

由于房地产开发企业与拆迁后回迁的动迁户实行房屋产权调换,所以,房地产开发企业往往认为,本公司建造的房屋已经计入开发成本,对动迁户以新房进行了补偿,此项交易双方已经以房产调换结清,与房产销售和土地成本无关,不再做账务处理。造成的结果是少交或未交税款而面临被处罚的税务风险,更多的是因为少计算了土地成本而多交了土地增值税却浑然不知。为了解决上述问题,在此向读者介绍几种常见的拆迁补偿的土地增值税计税风险以及控制措施,期望能够帮助房地产开发企业正确处理安置动迁户用房中的土地增值税的计算问题:

(一) 回迁安置用房的四种涉税风险分析

1. 回迁安置用房未做视同销售处理

由于安置动迁户用房没有取得现金收入,所以,有的房地产开发企业在土地增值税清算时没有把回迁安置用房确认为土地增值税的销售收入,还有的对回迁安置用房不计算营业收入,而直接抵顶拆迁补偿费。关于土地增值税清算管理的相关文件曾规定:“房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等,发生所有权转移时应视同销售房地产”。房地产开发企业对动迁户的回迁安置用房属于换取其他单位和个人的非货币性资产,应当按照“视同销售”不动产确认销售的实现。

《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)的规定,房地产开发企业将开发产品用于换取其他单位和个人的非

货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产，其收入按下列方法和顺序确认：

- (1) 按本企业在同一地区、同一年度销售的同类房地产的平均价格确定。
- (2) 由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

2. 回迁安置用房未按规定计入房地产开发成本

《土地增值税暂行条例实施细则》第七条规定，土地征用及拆迁补偿费，包括土地征用费、耕地占用税、劳动力安置费及有关地上、地下附着物拆迁补偿的净支出、安置动迁用房支出等。根据上述规定，房地产开发企业安置动迁房的支出允许计入房地产开发成本扣除。但是，在纳税实务中，有的房地产开发企业因未发生现金支出而误认为这部分支出不允许扣除。这样操作，不但安置动迁用房的非货币性支出没有扣除，而且也没有扣除按建造成本计算的10%的房地产开发费用和按建造成本20%的加计扣除额，因而少扣除了扣除金额，虚增了增值额，多交了土地增值税。

例如，某房地产开发公司与动迁户约定，还建房屋1000m²，还建房屋的公允价值为800万元，该公司在土地增值税清算时，没有将这部分房产的公允价值计入土地成本，因而少扣除了房地产开发费用10%，即80万元，并少扣除了加计扣除额20%，即160万元，该项目多计算了增值额1040万元（800+80+160），假设适用税率为30%，则多交土地增值税312万元。

3. 回迁安置用房的价值确认有误

有人认为，以新建的商品房安置了动迁户，那么，回迁安置用房的开发成本就是房地产开发企业安置动迁户的对价，所以，按照回迁安置用房的开发成本计入土地征用及拆迁补偿费。事实上，房地产开发公司以新建的商品房换取被动迁户的旧房，本身是一种房产互换的交易，因此，一方面应按照换出房产的公允价值确认主营业务收入，同时，按照换出房产的公允价值确认房地产开发成本的土地征用及拆迁补偿费用。换出房产的公允价值可以按照《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）的规定进行处理。

4. 回迁安置用房的公允价值未正确分配计入开发产品

《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）的规定：“土地增值税以国家有关部门审批的房地产开发项目为单位进行清算，对于分期开发的项目，以分期项目为单位清算。”该文件还规定：“属于多个房地产项目共同的成本费用，应按清算项目可售建筑面积占多个项目可售总建筑面积的比例或其他合理的方法，计算确定清算项目的扣除金额。”

对于同一个项目中分期开发的，有些费用可能是各期共同发生的，应当在各期之间进行分摊。分摊方法有以下几种方法：①按照实际转让土地面积占全部土地面积的比例计算分摊；②按照实际转让的房产建筑面积占全部建筑面积的比例分摊；③按照税务机关规定的其他方法来分摊。

房地产开发是按照当地发改委审批的项目来立项的，一般来讲，开发项目的立项

是以土地使用权为基础的，一个项目分期开发，即是将一块土地分期开发。回迁用房的安置支出是计入土地征用及拆迁补偿费的，这样看来，对于分期开发的项目，首先，应当把回迁用房安置支出计入土地成本，然后再按照一定的方法进行分配。例如，某房地产开发公司开发的一个由当地发改委批准的商品房项目，占地面积 120 000m²，包括 A、B、C、D 四个地段，容积率为 1.67，建筑总面积为 200 000m²，因为 D 地段有一个六层的商住混合建筑还在进行拆迁，公司决定先对 A、B、C 三个地段作为第一期工程进行开发，建设完成了 24 栋住宅楼，建筑面积 163 000m²，销售面积达到 90% 以上，已经开始入住，当地主管税务机关要求对一期项目进行清算。在土地增值税清算时，如何计算土地成本就是这个项目的关键。D 地段被动迁的商户有 20 户，计划回迁安置商铺面积 5 000m²，按照 10 000 元/m² 计算，安置用房支出为 5 000 万元。如果全部计入第二期工程的成本，显然是不合理的。这笔安置动迁用房支出应当在整个项目中进行分配，即 $5\,000\text{ 万元} \div 200\,000 \times 163\,000 = 4\,075\text{ 万元}$ ，应当由第一期的 A、B、C 地段承担其成本，其余的 925 万元安置动迁用房支出计入第二期（即 D 地段）的土地开发成本。

（二）回迁安置用房涉税风险控制

（1）房地产企业用建造的本项目房地产安置回迁户的，安置用房视同销售处理，按《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）第三条第（一）款的规定确认收入，同时将此确认为房地产开发项目的拆迁补偿费。房地产开发企业支付给回迁户的补差价款，计入拆迁补偿费；回迁户支付给房地产开发企业的补差价款，应抵减本项目拆迁补偿费。

（2）开发企业采取异地安置，异地安置的房屋属于自行开发建造的，房屋价值按国税发〔2006〕187 号第三条第（一）款的规定计算，计入本项目的拆迁补偿费；异地安置的房屋属于购入的，以实际支付的购房支出计入拆迁补偿费。

（3）货币安置拆迁的，房地产开发企业凭合法有效凭据计入拆迁补偿费。拆迁补偿费按照支付给个人的拆迁补偿款、拆迁（回迁）合同、签收花名册或签收凭证核对相符的金额计算扣除。

第 7 题，参加土地竞拍所支付的佣金及项目管理部的差旅费可否作为土地增值税扣除项目？

学员提问：2013 年 3 月份，为取得一宗土地使用权我公司参加了异地土地管理中心举办的土地竞拍会，支付佣金 15 000 元，取得了拍卖行开具的发票，在计算土地增值税时，竞拍佣金可否作为“取得土地使用权所支付的金额”扣除？另外，为开发这个新项目，我公司在项目所在地设立了项目管理部，项目管理部人员经常到公司办事，请问项目部发生的差旅费可否计入“开发间接费”扣除？

老师答疑：《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第七条规定：“取得土地使用权所支付的金额，是指纳税人为取得土地使用权所支付的地价款和按国家统

一规定交纳的有关费用。”

佣金是商业活动中的一种劳务报酬，是具有独立地位和经营资格的中间人在商业活动中为他人提供服务所得到的报酬。佣金分为证券交易佣金、国际贸易佣金和销售佣金。土地拍卖佣金属于销售佣金。是指企业在销售业务发生时支付给中间人的报酬，中间人必须是有权从事中介服务的单位或个人，但不包括本企业的职工。

这样看来，企业为取得土地使用权所支付的拍卖佣金不属于为取得土地使用权按国家统一规定交纳的有关费用，在计算土地增值税时不得扣除。但是，可以计入“管理费用”在计算企业所得税时扣除。

《土地增值税暂行条例实施细则》对于开发间接费规定的开支范围是：为直接组织、管理开发项目发生的费用，包括工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、周转房摊销等。这种文体属于正列举式的规定，在规定范围内的开支均可以扣除。结尾处还有个“等”字，这就包含了上述列举之外的其他项目。项目部人员为工作需要发生的差旅费，属于为直接组织、管理开发项目发生的费用，准予计入“开发成本——开发间接费”计算扣除。

第8题，受让人替转让人缴纳的土地出让金，可否做土地增值税的扣除项目？

学员提问：最近，我公司取得一宗老国有企业出让的土地，因为该企业当年取得的土地属于划拨土地，没有缴纳土地出让金。为取得这宗土地，经过双方协商，我公司为该企业支付了1 653万元的土地出让金，国土管理部门为我公司开具了带财政章的收据。请问，我公司在计算土地增值税时，该笔土地出让金可否扣除？

老师答疑：根据《土地增值税暂行条例》第二条的规定：“转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人（以下简称纳税人），应当依照本条例缴纳土地增值税。”你所讲的老国企把土地使用权转让给你公司，成为土地增值税的纳税人，应当依法缴纳土地增值税。如何计算扣除项目金额，在《土地增值税暂行条例实施细则》第七条作了规定：“取得土地使用权所支付的金额，是指纳税人为取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定交纳的有关费用。”

国家土地管理局制定的《划拨土地使用权管理暂行办法》规定，划拨土地转让应由市、县人民政府土地管理部门代表政府收取土地使用权出让金。土地出让金应由原土地使用人缴纳，你公司代替老国企所支付的土地出让金不属于你公司取得土地使用权所支付的金额，你公司在计算土地增值税时不得扣除。

第9题，工业用地变性为商住用地，如何确定土地成本？

学员提问：A公司是工业企业，有一宗工业用地，取得土地使用权时支付价款10 000万元。2010年8月，A公司用该土地对B公司投资，评估价值20 000万元，取得B公司30%的股权，B公司将土地用于物流和仓储。2012年10月，A公司将B公司的股权转让给M公司，转让价格23 000万元。2013年2月，B公司经过土地管理部

门批准，准备对该宗土地进行商业性开发，建设商厦和住宅，补交土地变性费 16 000 万元。

(1) A 公司用土地对 B 公司投资是否征收土地增值税？

(2) A 公司土地评估价值 20 000 万元，其增值是否缴纳企业所得税？

(3) B 公司对该宗土地进行商业开发，在计算土地增值税时，土地成本按多少计算？

老师答疑：《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）第五条规定：“对于以土地（房地产）作价入股进行投资或联营的，凡所投资、联营的企业从事房地产开发的，或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的，均不适用《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48 号）第一条暂免征收土地增值税的规定。”

该项规定有两个要点：①以土地、房地产对房地产公司投资要征收土地增值税；②房地产公司以其建造的商品房投资要征收土地增值税。但是，这里没有对以“土地”投资作出明确规定。可以这样理解：房地产开发企业以土地使用权对非房地产开发企业投资不征收土地增值税，事实上现在各地税务机关也普遍这样掌握。A 公司将土地使用权投资于 B 公司（非房地产开发企业）继续执行《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48 号）第一条的规定：对于以房地产进行投资、联营的，投资、联营的一方以土地（房地产）作价入股进行投资或作为联营条件，将房地产转让到所投资、联营的企业中时，暂免征收土地增值税。对投资、联营企业将上述房地产再转让的，应征收土地增值税。

A 公司把股权以 23 000 万元的价格转让给 M 公司，不符合《土地增值税暂行条例》第二条的规定：“转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人（以下简称纳税人）”，不征收土地增值税。

(2) 《企业所得税法实施条例》第二十五条规定：“企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。”A 公司应当将评估增值 10 000 万元，计入当年应纳税所得额，缴纳企业所得税。

但是，如果转让企业 A 公司转让的资产不低于转让企业全部资产的 75%，且受让企业在该资产收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%，根据《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59 号）的规定，当事各方应在该重组业务完成当年企业所得税年度申报时，向主管税务机关提交书面备案资料，证明其符合各类特殊性重组规定的条件，可以按照特殊性税务处理的规定，即 A 公司评估增值额 10 000 万元暂免征收企业所得税，相应的，A



公司取得的 B 公司的股权的计税基础也按照 10 000 万元来确定,将来计算股权转让所得时,按照计税基础扣除。

(3) 由于 A 企业是暂免征收土地增值税, B 公司取得土地使用权时土地增值税的计税基础仍然为 10 000 万元,改变土地性质补交土地出让金 16 000 万元,计税基础合计为 26 000 万元,将来房产开发完成,计算土地增值税时按 26 000 万元作为计算土地增值税时的计税基础。

第 10 题, 房地产企业取得土地在闲置期间是否做无形资产摊销处理?

学员提问: 我公司 2012 年 4 月通过出让方式取得了土地使用权,准备用于商品房开发,但是,开发前的一系列审批手续极其繁杂,一直到 2013 年 10 月才取得《建设工程施工许可证》。请问,用于建造商品房的土地在进行开发之前是否进行无形资产的摊销?如果按月摊销之后,在进行房地产开发时,计入“开发成本”科目的土地成本就不是完整的成本,这样不但开发成本不实,而且,在日后土地增值税清算时,影响扣除项目金额,多交土地增值税。请问,如何处理才正确?

老师答疑:《企业会计准则第 6 号——无形资产》应用指南第六条土地使用权的处理规定:“企业取得的土地使用权通常应确认为无形资产,但改变土地使用权用途,用于赚取租金或资本增值的,应当将其转为投资性房地产。自行开发建造厂房等建筑物,相关的土地使用权与建筑物应当分别进行处理。外购土地及建筑物支付的价款应当在建筑物与土地使用权之间进行分配;难以合理分配的,应当全部作为固定资产。企业(房地产开发)取得土地用于建造对外出售的房屋建筑物,相关的土地使用权账面价值应当计入所建造的房屋建筑物成本。”

根据上述规定,《企业会计准则讲解》第七章第二节第四条对土地使用权的处理作如下解释:企业取得的土地使用权通常应确认为无形资产。土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时,土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算其成本,而仍作为无形资产进行核算,土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和提取折旧。但下列情况除外:

(1) 房地产开发企业取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物,相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本。

(2) 企业外购的房屋建筑物,实际支付的价款中包括土地以及建筑物的价值,则应当对支付的价款按照合理的方法(例如,公允价值)在土地和地上建筑物之间进行分配;如果确实无法在地上建筑物与土地使用权之间进行合理分配的,应当全部作为固定资产核算。企业改变土地使用权的用途,将其作为用于出租或增值目的时,应将其转为投资性房地产。

根据上述规定,《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)第二十七条开发成本中的土地征用费及拆迁补偿费是指为取得土地开发使用权(或开发权)而发生的各项费用,主要包括土地买价或出让金、大市政配套费、契税、

耕地占用税、土地使用费、土地闲置费、土地变更用途和超面积补交的地价及相关税费、拆迁补偿支出、安置及动迁支出、回迁房建造支出、农作物补偿费、危房补偿费等。

根据财税法规的有关规定，房地产开发企业为开发产品通过出让或转让方式取得的土地使用权，先在“无形资产”科目核算，不进行摊销，待进行房地产开发时，其成本计入“开发成本——土地征用费及拆迁补偿费”科目。

第 11 题，把无偿划拨的土地有偿转让如何征收土地增值税？

学员提问：我单位是一个老国有企业，因产品陈旧落后无销路早已停产，职工放假。为解决拖欠的职工工资，厂领导决定，把仅有的厂房及土地转让，但是，我厂的土地是 20 世纪 60 年代国家无偿划拨的土地，请问土地转让还征收土地增值税吗？

老师答疑：《土地增值税暂行条例》第二条规定，转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人（以下简称纳税人），应当依照本条例缴纳土地增值税。

《国家税务总局关于未办理土地使用权证转让土地有关税收问题的批复》（国税函[2007] 645 号）规定：“土地使用者转让、抵押或置换土地，无论其是否取得了该土地的使用权属证书，无论其在转让、抵押或置换土地过程中是否与对方当事人办理了土地使用权属证书变更登记手续，只要土地使用者享有占有、使用、收益或处分该土地的权利，且有合同等证据表明其实质转让、抵押或置换了土地并取得了相应的经济利益，土地使用者及其对方当事人应当依照税法规定缴纳营业税、土地增值税和契税等相关税收。”

根据上述规定，你公司转让土地使用权应当缴纳土地增值税。

另外，根据国家土地管理局 [1992] 第 1 号《划拨土地使用权管理暂行办法》规定，无偿划拨的土地使用权转让应当由市、县人民政府土地管理部门代表政府收取土地出让金。区别土地使用权转让、出租、抵押等不同方式，按标定地价的一定比例收取，最低不得低于标定地价的 40%。标定地价由所在地市、县人民政府土地管理部门根据基准地价，按土地使用权转让、出租、抵押期限和地块条件核定。

根据上述文件，你公司在转让划拨的土地前应当向当地土地管理部门补交土地出让金，补交的土地出让金在计算土地增值税时允许抵扣。

第二节 房地产开发成本难题解答

第 1 题，“统借统还”的借款费用在计算土地增值税是如何处理？

学员提问：我公司是一家具有集团性质的房地产开发企业，下属有几家房地产开发的子公司。由于金融企业对中小企业的贷款歧视，我公司采取由总公司统一借款分



拨给子公司使用的方法筹集资金。请问，总公司把对金融企业支付的利息分配给子公司，子公司可否按照《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第七条的规定：“财务费用中的利息支出，凡能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的，允许据实扣除”的方法进行处理？

老师答疑：《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第七条规定：“财务费用中的利息支出，凡能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的，允许据实扣除，但最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。其他房地产开发费用，按取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本计算的金额之和的5%以内计算扣除。凡不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明的，房地产开发费用按取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本计算的金额之和的10%以内计算扣除。”

统借统还，是指企业集团委托企业集团所属财务公司代理统借统还业务。是指企业集团从金融机构取得统借统还贷款后，由集团所属财务公司与企业集团或集团内下属企业签订统借统还贷款合同并分拨借款，按支付给金融机构的借款利率向企业集团或集团下属企业收取用于归还金融机构借款的利息，再转付企业集团，由企业集团统一归还金融机构的业务。“统借统还”必须符合下列条件：

(1) “统借统还”单位是企业主管部门、企业集团中的核心企业或企业主管部门、企业集团中的核心企业委托企业集团所属财务公司代理统借统还贷款业务。

(2) “统借统还”单位要与分拨贷款的企业集团或集团内的下属企业签订统借统还贷款合同并分拨贷款。

(3) “统借统还”单位要按支付给金融机构的借款利率向企业集团或集团内的下属企业收取用于归还金融机构的借款利息。

国税函〔2002〕837号文件规定，集团公司统一向金融机构借款，所属企业申请使用，只是资金管理方式的变化，不影响所属企业使用的银行信贷资金的性质，不属于关联企业之间的借款，因此，对集团公司所属企业从集团公司取得使用的金融机构借款支付的利息，不受“纳税人从关联方取得的借款金额超过规定比例的，超过部分的利息支出不得在税前扣除”的限制，凡集团公司能够出具从金融机构取得贷款的证明文件，其所属企业使用集团公司转贷的金融机构借款支付的利息，不高于金融机构同类同期贷款利率的部分，允许在税前全额扣除。

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）又把统借统还的范围扩大到集团中的成员企业统一向金融机构借款分摊给集团内部其他成员企业使用。文件规定：“企业集团或其成员企业统一向金融机构借款分摊集团内部其他成员企业使用的，借入方凡能出具从金融机构取得借款的证明文件，可以在使用借款的企业间合理的分摊利息费用，使用借款的企业分摊的合理利息准予在税前扣除。”

什么是金融机构借款证明？就是借款合同和计息清单（或计息发票），再加上总公

司借款使用说明就可以证明其借款利息属于金融企业借款利息。总公司要按照借款合同规定的利率，不提高也不降低，向使用借款的单位来分摊利息。

成员企业以什么凭证在税前扣除？总公司可以携带统借统还的证明，请地税局开具发票，不征营业税。根据是《财政部 国家税务总局关于非金融机构统借统还业务征收营业税问题的通知》（财税字〔2000〕7号）规定：“为缓解中小企业融资难的问题，对企业主管部门或企业集团中的核心企业等单位（以下简称统借方）向金融机构借款后，将所借资金分拨给下属单位（包括独立核算单位和非独立核算单位），并按支付给金融机构的借款利率水平向下属单位收取用于归还金融机构的利息不征收营业税。”

你公司由总公司统一借款分拨给成员企业使用，如果能按转让房地产项目计算分摊并提供上述金融机构证明的，可以按《土地增值税暂行条例实施细则》的规定，利息支出据实扣除。

第2题，混合投资利息可否计入“房地产开发成本”据实扣除？

学员提问：今年，我公司从信托公司筹集到混合投资，信托公司除向我公司收取保底利息外，在我公司赎回股权时，还有赎价与投资成本之间的差额。请问，哪些费用可以计入“房地产开发成本”？

2013年9月，A房地产开发公司拟在某地块开发一个总投资10亿元的项目，公司账面仅有存款3亿元。为此，A房地产开发公司与信托公司拟定混合投资方案：首先，由A房地产开发公司用3亿元资金注册设立项目子公司B公司，然后通过“股本+溢价回购”模式，由信托公司向社会投资者募集7亿元的资金，以增资入股的方式投入B公司。投资方案规定，该笔信托投资B公司每年需定期支付保底利息，年利率为6%，信托投资退出方案如下：3年后，B公司用8亿元的资金将信托公司名下的7亿元股权溢价回购，项目公司B作减资处理。

老师答疑：近年来，随着我国金融工具交易和金融产品创新快速发展，出现了许多既具有传统业务特征，同时有别于传统业务的创新业务。现行税法就这些问题，没有清晰规定，各方理解和认识角度不同，出现政策执行口径不一。鉴于混合性投资业务作为企业一项创新投资业务，已被许多企业大量运用。尤其是信托公司，开展此类投资业务甚多。因此，迫切需要研究、制定相关税收政策为之配套。根据当前税收实际征管需要，2013年7月份，国家税务总局制定下发了《国家税务总局关于企业混合性投资业务企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2013年第41号，以下简称《公告》）。

1. 混合投资业务的概念

混合性投资业务，是指兼具权益性投资和债权性投资双重特征的投资业务。

现行企业所得税制对此类投资业务取得回报的税务处理是不同的。权益性投资取得回报，一般体现为股息收入，按照规定可以免征企业所得税；同时，被投资企业支

付的股息不能作为费用在税前扣除。债权性投资取得回报为利息收入，按照规定应当缴纳营业税和企业所得税；同时，被投资企业支付的利息也准予在税前扣除。由于混合性投资业务兼具权益性投资和债权性投资双重特征，需要统一此类投资业务政策执行口径。因此，鉴于混合性投资业务的特点，《公告》将此类投资业务，归属于债权投资业务，并要求按照债权投资业务进行企业所得税处理。

2. 企业混合性投资业务应具备哪些条件

《公告》进行税务处理的混合性投资业务，列举了以下必须同时符合的五个条件：

(1) 被投资企业接受投资后，需要按投资合同或协议约定的利率定期支付利息（或定期支付保底利息、固定利润、固定股息，下同）。

此类投资回报不与被投资企业的经营业绩挂钩，不是按企业的投资效益进行分配，也不是按投资者的股份份额取得回报。投资者没有或很少承担投资风险的一种投资，实际为企业一种融资形式。

(2) 有明确的投资期限或特定的投资条件，并在投资期满或者满足特定投资条件后，被投资企业应当偿还本金或按投资合同或协议约定的价格赎回投资。

投资期限无论是否届满，只要合同或协议约定的、需要由被投资企业偿还本金或赎回投资的条件已经满足，被投资企业必须偿还本金或赎回投资。被投资企业偿还本金或赎回投资后，作减资处理。

(3) 投资企业对被投资企业净资产不拥有所有权。

被投资企业如果依法停止生产经营活动需要清算的，投资企业的投资额可以按债权进行优先清偿，但对被投资企业净资产不能按投资份额拥有索取权。

(4) 投资企业不具有选举权和被选举权。

被投资企业在选举董事会、监事会成员时，投资企业不能按持股份比例进行表决或被选为成员。

(5) 投资企业不参与被投资企业日常生产经营活动。

但是，投资资金如果指定了专门用途的，投资方企业可以监督其资金运用情况。

3. 被投资企业支付利息如何进行税务处理

《公告》规定，对于被投资企业支付的利息，投资企业应于被投资企业应付利息的日期，确认收入的实现并计入当期应纳税所得额；被投资企业应于应付利息的日期，确认利息支出，并按税法和《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（2011年第34号）第一条的规定，进行税前扣除。

B公司的会计处理：

(1) 接受A公司投资。

借：银行存款

30 000 万

贷：实收资本——A公司

30 000 万

(2) 信托公司向社会投资者募集7亿元的资金，以增资扩股的方式投入B公司。



借：银行存款

70 000 万

贷：实收资本——信托公司

70 000 万

(3) 第一年年末支付利息的会计处理。

《企业所得税法实施条例》第三十七条 企业在生产经营活动中发生的合理的不需要资本化的借款费用，准予扣除。企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过 12 个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的，在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用，应当作为资本性支出计入有关资产的成本，并依照本条例的规定扣除。

《房地产开发业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31 号）第二十一条 房地产开发企业为建造开发产品借入资金而发生的符合税收规定的借款费用，可按《企业会计准则》的规定进行归集和分配，其中属于财务费用性质的借款费用，可直接在税前扣除。

《企业会计准则第 17 号——借款费用》第四条 企业发生的借款费用，可直接归属于符合资本化条件的资产，应当予以资本化，计入相关资产成本。符合资本化条件的资产，是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。

《企业会计准则第 17 号——借款费用》第五条 借款费用同时满足下列条件的，才能开始资本化：

1) 资产支出已经发生，资产支出包括为购建或者生产符合资本化条件的资产而以支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式发生的支出。

2) 借款费用已经发生。

3) 为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始。

根据税法和企业会计准则的规定，B 公司利息支出应予资本化

借：开发成本——开发间接费（借款费用）

4 200 万元

贷：银行存款

4 200 万元

(4) 第二年年末支付利息，根据税法、准则规定应予资本化。

借：开发成本——开发间接费（借款费用）

4 200 万元

贷：银行存款

4 200 万元

(5) 第三年年末支付利息，根据税法、准则规定应予资本化。

借：开发成本——开发间接费（借款费用）

4 200 万元

贷：银行存款

4 200 万元

B 公司每年向信托公司支付的保底利息，信托公司应当开具利息收入发票，B 公司与信托公司签订有混合投资方案，信托公司属于非银行金融机构；如果 B 公司能按房地产项目分摊，完全符合《土地增值税暂行条例实施细则》第七条的规定，凡能够按

转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的，允许全部利息支出据实扣除。如果利息支出大于不含息建造成本的5%，据实扣除可以加大扣除项目金额，降低增值额和增值率，起到降低土地增值税的作用。

4. 被投资企业赎回投资如何进行税务处理

《公告》规定，对于被投资企业赎回的投资，投资双方应于赎回时将赎价与投资成本之间的差额确认为债务重组损益，分别计入当期应纳税所得额。

(1) 当实际赎价高于投资成本时，投资企业应将赎价与投资成本之间的差额，在赎回时确认为债务重组收益，并计入当期应纳税所得额；被投资企业应将赎价与投资成本之间的差额，在赎回当期确认为债务重组损失，并准予在税前扣除。

三年后，B公司用80 000万元回购股权的会计处理

借：实收资本——信托公司	70 000 万元
营业外支出——债务重组损失	10 000 万元
贷：银行存款	80 000 万元

股权赎价与投资成本之间的差额只允许在计算企业所得税时扣除，不得计入开发成本。

(2) 当实际赎价低于投资成本时，投资企业应将赎价与投资成本之间的差额，在赎回当期按规定确认为债务重组损失，并准予在税前扣除；被投资企业应将赎价与投资成本之间的差额，在赎回当期确认为债务重组收益，并计入当期应纳税所得额。

第3题，扣留“质量保证金”无发票可否计入房地产开发成本扣除？

学员提问：2013年10月，我公司开发的一个住宅小区已经竣工验收，在工程决算时，我公司最终审定的工程价款为24 600万元，按照工程出包合同的规定，扣留了建筑施工企业的工程决算价款的5%，即1 125万元作为工程质量保证金，施工企业不开具发票。请问，无发票的工程质量保证金在计算土地增值税时可否扣除？

老师答疑：建设工程质量保证金（保修金）（以下简称保证金）是指发包人与承包人在建设工程承包合同中约定，从应付的工程款中预留，用以保证承包人在缺陷责任期内对建设工程出现的缺陷进行维修的资金。《建设工程质量保证金管理暂行办法》（建质〔2005〕7号）规定，社会投资项目采用预留保证金方式的，预留保证金的比例可按工程价款结算总额5%左右的比例预留保证金。具体比例由发包方与承包方在合同中约定。缺陷责任期内，由承包人原因造成的缺陷，承包人应负责维修，并承担鉴定及维修费用。如承包人不维修也不承担费用，发包人可按合同约定扣除保证金，并由承包人承担违约责任。

你公司按工程承包合同约定扣留质量保证金的做法是正确的。《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220号）第二条房地产开发企业未支付的质量保证金，其扣除项目金额的确定问题规定：“房地产开发企业在工程竣工验收后，根据合同约定，扣留建筑安装施工企业一定比例的工程款，作为开发项目的质

量保证金，在计算土地增值税时，建筑安装施工企业就质量保证金对房地产开发企业开具发票的，按发票所载金额予以扣除；未开具发票的，扣留的质保金不得计算扣除。”由于你公司没有取得质量保证金的发票，这部分成本在计算土地增值税是不得扣除，也不得加计扣除。

之所以会出现这种情况，是由于建筑施工企业担心，现在好多房地产开发项目是一个项目一个公司，对这部分工程质量保证金如果施工企业开具了发票，没有收取工程款，到保修期结束，房地产公司可能会因房屋售完已经注销，使得施工企业无法收回这笔资金。所以，一般来讲，施工企业坚持收到多少钱开多少发票。如何解决呢？提两点建议：

(1) 在工程承包合同中明确，工程验收之后，房地产开发公司按照工程决算价款的 5% 扣留施工企业的质量保证金，施工企业必须开具发票。待质量保证期结束，房地产开发公司与施工企业进行质量保证金的决算，多退少补，否则，房地产开发公司和施工企业应当承当经济责任和法律责任。

(2) 房地产开发公司扣留的质量保证金，施工企业开具发票，请第三方提供付款保函，如果房地产开发公司不付款，担保方承担无条件付款责任。

第 4 题，因工程决算滞后未取得发票，土地增值税清算时可否预提成本？

学员提问：我公司有一个开发项目今年已经竣工验收，交付使用面积已经达到可售面积的 85% 以上，主管税务机关已经通知我公司在 2013 年企业所得税汇算清缴前，进行土地增值税的清算。但是，由于施工企业与我公司的工程决算迟迟没有进行，估计汇算清缴前也难以进行工程决算，我公司无法取得全部建筑安装工程的发票。以前年度在企业所得税汇算清缴时，我公司都可以预提成本，请问，土地增值税清算时没有进行工程决算的工程可否预提成本呢？

老师答疑：考虑到房地产开发企业与施工企业工程决算的滞后性，为了保证年度企业所得税汇算清缴时，收入与成本配比，《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31 号）第三十二条规定下列几项费用可以预提：

(1) 出包工程未最终办理结算而未取得全额发票的，在证明资料充分的前提下，其发票不足金额可以预提，但最高不得超过合同总金额的 10%。

(2) 公共配套设施尚未建造或尚未完工的，可按预算造价合理预提建造费用。此类公共配套设施必须符合已在售房合同、协议或广告、模型中明确承诺建造且不可撤销，或按照法律法规规定必须配套建造的条件。

(3) 应向政府上交但尚未上交的报批报建费用、物业完善费用可以按规定预提。物业完善费用是指按规定应由企业承担的物业管理基金、公建维修基金或其他专项基金。

上述费用在年度汇算清缴时预提可以作为扣除项目抵扣应纳税所得额，但是，企业应当注意的是，先预提、后决算，取得发票，否则在土地增值税清算时是不能扣除



的。请看下列文件的规定：

《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）第四条第（一）项规定：“房地产开发企业办理土地增值税清算时计算与清算项目有关的扣除项目金额，应根据土地增值税暂行条例第六条及其实施细则第七条的规定执行。除另有规定外，扣除取得土地使用权所支付的金额、房地产开发成本、费用及与转让房地产有关税金，须提供合法有效凭证；不能提供合法有效凭证的，不予扣除。”

《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91号）第二十一条规定：“审核扣除项目是否符合下列要求：

（1）在土地增值税清算中，扣除项目金额中所归集的各项成本和费用，必须是实际发生的。

（2）计算扣除项目金额时，其实际发生的支出应当取得但未取得合法凭据的不得扣除。

（3）扣除项目金额应当准确地在各扣除项目中分别归集，不得混淆。

（4）扣除项目金额中所归集的各项成本和费用必须是在清算项目开发中直接发生的或应当分摊的。

（5）纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的，或者同一项目中建造不同类型房地产的，应按照受益对象，采用合理的分配方法，分摊共同的成本费用。

必须引起房地产开发企业注意的是，土地增值税清算时，必须有合法、有效、真实的原始凭证，即一般所讲的发票，应当取得发票而未取得发票的一律不得扣除。你公司当前正面临着土地增值税的清算，提示你公司注意：第一，尽快地与施工企业进行工程决算，取得全部发票，无发票不得扣除，所缺失发票金额的130%会形成土地增值税的增值额，多交土地增值税，而且土地增值税是一次性清算，清算后再取得发票不得补计成本，不得进行第二次清算。第二，尽快地进行原始凭证的自查，已经计入成本费用的原始凭证是否真实、合法、有效？如果不是，应早日采取措施，补充发票，否则，不得扣除。为什么在这里两次用到“尽快地”这个词呢？因为对于税务机关确定需要进行清算的项目，由主管税务机关下达清算通知，纳税人应当在收到清算通知之日起90日内办理清算手续。在上述规定的期限内拒不清算或不提供清算资料的，主管税务机关可依据《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定从严从重处理。

第5题，对房地产的开发程度不同，如何计算扣除项目金额？

学员提问：我公司在2008年经济危机时抄底拿到几块土地使用权，各块土地的开发程度不同，有的已经建房销售，有的仅对土地进行了一级开发，有的没进行任何开发，对这些开发程度不同的房地产转让时，如何计算扣除项目金额？

老师答疑：对于不同程度的开发项目，在计算扣除项目金额时，要区分以下几种情况进行处理：

1. 对取得土地或房地产使用权后, 未进行开发即转让的, 计算其增值额时, 只允许扣除下列项目:

(1) 取得土地使用权时支付的地价款和按国家统一规定交纳的有关费用及契税。

(2) 交纳的有关费用。

(3) 在转让土地使用权环节缴纳的有关税金, 包括营业税、城市维护建设税和教育费附加。

2. 对取得土地使用权后投入资金进行土地的一级开发, 即旧建筑物拆除、场地通平等, 将生地变为熟地转让的, 计算扣除项目金额时, 允许扣除。

(1) 取得土地使用权时支付的地价款和按国家统一规定交纳的有关费用及契税。

(2) 开发土地的成本。

(3) 再加计开发成本的 20%。

(4) 在转让土地使用权环节缴纳的税金, 包括营业税、城市维护建设税、教育费附加。不包括地方教育费附加。

3. 对取得土地使用权后进行房地产开发建造的, 在计算扣除项目金额时, 允许扣除。

(1) 取得土地使用权时支付的地价款和按国家统一规定交纳的有关费用及契税。

(2) 开发土地和新建房及配套设施的成本和规定的费用。

(3) 房地产开发费用。

(4) 与转让房地产有关的税金, 包括营业税、城市维护建设税、教育费附加。不包括地方教育费附加。

(5) 允许按照取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本之和加计 20% 的扣除。

第 6 题, 房地产开发企业交纳的大市政配套费、人防工程异地建设费可否加计扣除?

学员提问: 我公司 2013 年 8 月在取得土地使用权时交纳了大市政配套费, 在审批“建设工程规划许可证”时, 因小区内没有设计人防工程, 市人防办决定征收人防工程异地建设费。请问, 这两项费用在房地产开发成本中的哪个成本项目中列支, 在计算土地增值税时可否加计扣除 10% 的房地产开发费用和 20% 的财政部规定的其他扣除项目?

老师答疑: 《土地增值税清算管理规程》(国税发[2009]91号)对房地产开发成本的归集做出明确的规定, 文件第二十一条规定, 扣除项目金额中所归集的各项成本和费用必须是在清算项目开发中直接发生的或应当分摊的, 扣除项目金额应当准确地在各扣除项目中分别归集, 不得混淆。此项规定房地产开发企业在归集成本时必须予以关注。

(1) 大市政配套费列入哪个成本项目的问题。《土地增值税暂行条例实施细则》规定, “房地产开发成本”中的土地征用及拆迁补偿费, 包括土地征用费、耕地占用税、

劳动力安置费及有关地上、地下附着物拆迁补偿的净支出、安置动迁用房支出等。因为在1995年制定《细则》时，各地还没有开始征收大市政配套费，而是在2000年后陆续开征，例如北京市是从2002年9月1日起开始征收“城市基础设施建设费”，天津市是从2011年1月1日起开始征收“市政公用基础设施大配套工程费”，因此，《细则》中并没有包括大市政配套费，这是不足为奇的。随着各地开始征收此类费用，《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）文件第二十七条开发产品计税成本支出的内容“土地征用费及拆迁补偿费”中包含了“大市政配套费”。因为，各地征收此类费用时叫法不同，但是，用途基本上是城市基础设施配套建设费，所以，31号文件笼统地称为“大市政配套费”。在财政部、国家税务总局下发的文件中，“市政建设配套费”也作为受让土地使用权时征收契税的依据。因此，可以理解为“大市政配套费”属于《土地增值税暂行条例实施细则》中规定的“土地征用费”，在计算土地增值税时，大市政配套费计入“房地产开发成本”中的土地征用及拆迁补偿费是正确的。

（2）人防工程异地建设费列入哪个成本项目的问题。与上述原因相同，在制定《土地增值税条例实施细则》时还没有要求在进行房产建设时按一定比例修建人民防空工程。《中华人民共和国人民防空法》是1996年10月29日中华人民共和国主席令第78号公布，自1997年1月1日起施行的，该法第二十二条规定：有关单位负责修建本单位的人员与物资掩蔽工程；城市新建民用建筑，按照国家有关规定修建战时可用于防空的地下室。第二十六条规定，国家鼓励平时利用人民防空工程为经济建设和人民生活服务，有关单位应当按照国家规定对已经修建或者使用的人民防空工程进行维护管理，使其保持良好使用状态。

根据人民防空法的规定，房地产开发企业在建造商品房时，应当按规定修建人防工程。由于各种原因，有的开发项目不安排人防工程的修建，征收人防工程异地建设费也是各地通行的做法。这笔费用不属于《细则》规定的“公共配套设施费，包括不能有偿转让的开发小区内公共配套设施发生的支出。”而是属于征地时发生的当地统一征收的城市基础设施配套建设费用，应当列入“房地产开发成本”的土地征用及拆迁补偿费中。

（3）大市政配套费、人防工程异地建设费可否加计扣除？既然已经把大市政配套费和人防工程异地建设费列入房地产开发成本的“土地征用及拆迁补偿费”，根据《土地增值税暂行条例》及其细则的规定，此两项费用在计算土地增值税时可以加计10%的房地产开发费用和20%的财政部规定的其他扣除。

各地省级地方税务机关也作出类似的规定，例如《安徽省地方税务局公告2012年第2号》第九条规定：“政府或有关部门直接向房地产开发企业收取的市政配套费、报批报建费、四源费、供电贴费、增容费等应由房地产开发企业缴纳、并在核算时计入房地产开发成本的收费项目，在计算土地增值税时，列入开发土地和新建房及配套设

施的成本计算扣除项目金额。”《广州市地方税务局关于印发土地增值税清算工作若干问题处理指引〔2012年修订版〕的通知》（穗地税函〔2012〕198号）第九条规定，房地产开发企业向建设部门缴纳市政配套设施费并取得相应的财政专用收据的，应作为房地产开发成本计算扣除。

第7题，已经取得发票，尚未支付款项的成本费用可否扣除？

学员提问：2013年8月21日，我公司开发的“天庭一号”项目的开发成本支出已经按合同取得了全部发票，但是，由于资金周转问题，尚有部分工程款尚未支付。税务机关认为已经达到土地增值税的清算条件，确定土地增值税清算日为2013年8月31日。请问，截止到清算日已经取得发票，尚未付款的可否作为成本费用计算扣除？

老师答疑：《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）规定：“房地产开发企业办理土地增值税清算时计算与清算项目有关的扣除项目金额，除另有规定外，扣除取得土地使用权所支付的金额、房地产开发成本、费用及与转让房地产有关税金，须提供合法有效凭证；不能提供合法有效凭证的，不予扣除。”

该文件强调的是税前扣除必须有合法有效的凭证，没有要求必须支付款项，在实际工作中企业之间相互赊欠是很正常的现象，只要提供合法有效凭证就足以证明成本费用已经发生，无论款项是否支付均允许税前扣除。

《国家税务总局关于印发〈土地增值税清算管理规程〉的通知》（国税发〔2009〕91号）第二十一条审核扣除项目是否符合下列要求：

（1）在土地增值税清算中，计算扣除项目金额时，其实际发生的支出应当取得但未取得合法凭据的不得扣除。

（2）扣除项目金额中所归集的各项成本和费用，必须是实际发生的。

（3）扣除项目金额应当准确地在各扣除项目中分别归集，不得混淆。

（4）扣除项目金额中所归集的各项成本和费用必须是在清算项目开发中直接发生的或应当分摊的。

（5）纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的，或者同一项目中建造不同类型房地产的，应按照受益对象，采用合理的分配方法，分摊共同的成本费用。

（6）对同一类事项，应当采取相同的会计政策或处理方法。会计核算与税务处理规定不一致的，以税务处理规定为准。

该文件所规定的实际发生，并没有要求实际支付款项。这实际上是计算土地增值税的增值额是执行权责发生制原则还是执行收付实现制原则的问题。转让房地产的收入总额包括货币收入、实物收入和其他收入，即与转让房地产有关的经济利益总收入。在收入里面有实际收到款项，也可以是赊销或暂欠款项，均计入收入总额。在成本费用扣除方面也是按权责发生制，例如，分期开发分期清算，成本费用在前后两期中分摊等均属于权责发生制原则。再例如《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的



通知》(国税函[2010]220号)对扣留的质量保证金的规定:“房地产开发企业在工程竣工验收后,根据合同约定,扣留建筑安装施工企业一定比例的工程款,作为开发项目的质量保证金,在计算土地增值税时,建筑安装施工企业就质量保证金对房地产开发企业开具发票的,按发票所载金额予以扣除;未开具发票的,扣留的质保金不得计算扣除。”取得质量保证金发票而扣留质量保证金可以扣除也是权责发生制。

为了避免房地产开发企业和施工企业之间虚开发票的情况,在审查成本费用时,还特别强调:发生的费用是否与决算报告、审计报告、工程结算报告、工程施工合同记载的内容相符。

结论:房地产开发企业已经与施工企业进行了工程决算并取得相应发票,尚未支付款项的成本费用在计算土地增值税时允许扣除。

第8题,土地增值税清算时审核利息支出应当关注哪些内容?

学员提问:我是一名地税局的工作人员,负责审查房地产开发企业的土地增值税清算。《土地增值税清算管理规程》(国税发[2009]91号)第二十七条规定审核利息支出时应当重点关注“是否将利息支出从房地产开发成本中调整至开发费用”。这句话是否可以理解为将已经计入房地产开发成本的利息支出调整到“房地产开发费用”,相应的借款利息不能作为加计扣除的基数?

老师答疑:计算土地增值税时的利息扣除问题,《土地增值税宣传提纲》(国税函发[1995]110号)解释为:“开发土地和新建房及配套设施的费用(以下简称房地产开发费用)是指销售费用、管理费用、财务费用。”《房地产开发企业会计制度》([1993]财会字第02号)规定,企业在房地产开发经营过程中,为进行资金筹集等理财活动而发生的财务费用,包括利息支付、汇兑损失以及相关的手续费等计入当期财务费用,不按房地产开发项目进行归集和分摊。为了便于计算操作,《土地增值税暂行条例实施细则》规定,财务费用中的利息支出,凡能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的,允许据实扣除,但最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。其他房地产开发费用,按取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本之和的5%以内计算扣除。凡不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明的,房地产开发费用按取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本之和的10%以内计算扣除。

现行企业会计准则规定,开发项目完工前所发生的借款费用应当资本化计入有关开发产品成本,完工后发生的借款费用计入财务费用。《国家税务总局关于印发〈企业所得税税前扣除办法〉的通知》(国税发[2000]84号)第三十五条规定:“自2000年1月1日起,从事房地产开发业务的纳税人为开发房地产而借入资金所发生的借款费用,在房地产完工之前发生的,应计入有关房地产的开发成本。”

《土地增值税暂行条例》是基于原财税法规为基础制定的,计算土地增值税必须以《条例》为依据,为了不重复扣除借款费用,允许扣除的房地产开发成本中必须剔除已

经计入开发成本的利息支出。土地增值税清算时房地产开发费用的扣除，可按下列方法掌握：

(1) 能够按开发项目合理地分摊利息支出，且利息支出大于建造成本 5% 的。

允许扣除的房地产开发费用 = (取得土地使用权支付金额 + 房地产开发成本) × 5% + 实际支付的利息

(2) 不能够按开发项目合理地分摊利息支付的，且利息支出不大于建造成本 5% 的。

允许扣除的房地产开发费用 = (取得土地使用权支付金额 + 房地产开发成本) × 10%

实际操作中，利息支出是很难分摊到各个成本核算对象的，税务机关一般都要求按公式 (2) 计算。

第 9 题，房地产开发项目发生的安保费可否计入开发间接费？

学员提问：房地产开发项目在建造过程中，会聘用保安人员负责安全保卫、物资保管等工作。进入装修阶段后，更要加强开发产品成品的保护，购置保安亭、垃圾箱等设施，还要请保洁员打扫卫生。请问，保安保洁人员的费用、物品等开支可否计入开发间接费，在计算土地增值税时可否扣除？

老师答疑：《土地增值税暂行条例实施细则》(财法字 [1995] 6 号) 第七条规定：“开发间接费用，是指直接组织、管理开发项目发生的费用，包括工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、周转房摊销等。”

房地产开发企业的项目管理部一般都是在施工现场办公，负责项目的组织和管理，在项目管理部中除了工程管理人员、行政管理人员之外，不可或缺的是后勤保障人员，其中，包括聘用保安人员、保洁人员等，还需要购置保安、保洁器具。根据《细则》的规定，在房地产开发项目建设期间发生的上述费用应当计入“开发间接费用”，计算土地增值税时可以扣除。

项目验收之后，房地产开发企业一般会聘请专业的保安公司、保洁公司担负竣工项目的保安、保洁工作，这期间发生的费用应当由保安公司或保洁公司开具服务业发票，属于开发产品的管护费用，房地产开发企业应当在“销售费用”中列支，计算企业所得税时可以扣除。

第 10 题，房地产公司无力支付土地出让金，由国土局代为借款，利息如何处理？

学员提问：2010 年 10 月，我公司通过拍卖取得一宗土地使用权，与国土资源局签订了国有土地出让合同，土地出让金 15 000 万元。当时，由于公司资金紧张，无力支付土地出让金。根据当地政府规定，如果不及时支付土地出让金，土地出让合同将被解除，而且要支付违约金。无奈县政府出面，由我公司、国土资源局、中国银行三方签订借款协议，由国土资源局出面向中国银行借款 15 000 万元，年利率为 7.8%，借款期限 2 年，本息均由我公司承担。

2012 年 7 月份，我公司开发的项目取得预售许可证，开始预售，取得了预收房款，



11月份为公司归还了中国银行的全部本息。但是，由于借款方是国土资源局，银行把利息发票开给国土资源局。利息支付如何计入开发成本，我公司与国土资源局拟定三个方案：

(1) 应当由我公司所支付的利息，由国土资源局到地税局开具利息收入发票，所需税金由我公司承担。

(2) 由国土资源局给我公司开具土地出让金的违约金财政收据。

(3) 由国土资源局给我公司开具拆迁补偿费用的财政收据。

请问，以上三种方法，哪种更合适一些？

老师答疑：《中华人民共和国城镇国有土地使用权出让和转让暂行条例》（国务院令第55号）第十四条规定：“土地使用者应当在签订土地使用权出让合同后六十日内，支付全部土地使用权出让金。逾期未全部支付的，出让方有权解除合同，并可请求违约赔偿。”你公司如果到期不支付土地出让金，国土资源局废止合同处以违约赔偿是正确的。由国土资源局借款，再转借给你公司支付土地出让金，几种利息支付形式的处理方法如下：

(1) 国土资源局是借款的主体，如果直接由国土资源局给房地产开发企业开具利息收入发票，利息及税金均不能在税前扣除。

(2) 土地出让金延期支付，应由房地产企业支付的违约金必须以土地出让合同规定的违约罚则为依据，利息与违约金不同，以违约金收据代替利息发票，显然存在瑕疵，税前扣除有风险。

(3) 国土资源局出让净地，你公司再支付拆迁补偿费纯属弄虚作假，这样的票据不得税前扣除。既或是需要拆迁，无论是拆迁补偿费还是拆迁劳务费，其凭证也不是国土资源局开具。

(4) 这笔业务实际是国土资源局向银行借款，然后再转借给房地产企业，房地产企业履约交纳土地出让金。因此，应当由国土资源局与房地产公司签订借款合同，利率按 $7.8\% \div (1 - 5.6\%) = 8.263\%$ 计算。借款15 000万元，房地产开发企业的会计处理如下：

(1) 借到款项，以土地出让金收据为原始凭证：

借：开发成本——土地征用及拆迁补偿费 150 000 000

贷：其他应付款——应交土地出让金 150 000 000

借：其他应付款——应交土地出让金 150 000 000

贷：其他应付款——国土资源局 150 000 000

(2) 在付息日，由国土资源局到地税局给房地产公司开具利息发票，

应付利息 = $150\,000\,000 \times 8.263\% = 12\,394\,067.80$ （元）

借：开发成本——开发间接费（借款费用） 12 394 067.80

贷：银行存款 12 394 067.80

第三节 房地产销售难题解答

第1题，将房产捐赠给社会福利事业是否征收土地增值税？

学员提问：2013年9月重阳节前夕，为配合当地政府敬老爱老活动，朝阳房地产开发公司将一栋公寓楼捐赠给当地民政局作为“敬老院”使用，请问，是否征收土地增值税？

老师答疑：《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第二条规定，《土地增值税暂行条例》第二条所称的转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入，是指以出售或者其他方式有偿转让房地产的行为。不包括以继承、赠予方式无偿转让房地产的行为。如何理解以继承、赠予方式无偿转让房地产的行为？《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48号）解释为：关于《细则》所称的“赠予”是指如下情况：

（1）房产所有人、土地使用权所有人将房屋产权、土地使用权赠予直系亲属或承担直接赡养义务人的。

（2）房产所有人、土地使用权所有人通过中国境内非营利的社会团体、国家机关将房屋产权、土地使用权赠予教育、民政和其他社会福利、公益事业的。

上述社会团体是指中国青少年发展基金会、希望工程基金会、宋庆龄基金会、减灾委员会、中国红十字会、中国残疾人联合会、全国老年基金会、老区促进会以及经民政部门批准成立的其他非营利的公益性组织。”

根据上述规定，朝阳房地产开发企业通过当地民政局将公寓楼赠送给敬老院的行为，不征收土地增值税。

第2题，无偿划转非经营性房地产可否免征土地增值税？

学员提问：我市原工业局下属的市铸造厂等三家国有工业企业，由于长期亏损，资不抵债，经过市长办公会议决定，由市房地产集团无偿承受这三家企业的全部资产（包括土地和房产），妥善安置职工。请问，对于市铸造厂等企业在企业兼并中把土地和房产转让给市房地产集团的行为是否征收土地增值税？

老师答疑：你所说的市铸造厂等三家企业把全部资产和人员全部转让给市房地产集团的行为属于企业兼并。《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48号）第三条关于企业兼并转让房地产的征免税问题规定：“在企业兼并中，对被兼并企业将房地产转让到兼并企业中的，暂免征收土地增值税。”这是一项递延纳税的规定，一方面，市铸造厂等企业被兼并可以暂免征收土地增值税；另一方面，铸造厂等企业免征土地增值税，没有完成土地增值税的计税基础，将来市



房地产集团对其受让的土地再转让时，应当按照这三家企业土地原有价值作为计算土地增值税扣除项目金额的计算基数。

北京市地方税务局下发的《关于北京房地产集团有限公司无偿承受非经营性房产有关契税、土地增值税问题的通知》（京地税地〔2009〕187号）可供参考，该文件称，根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》的规定，北京汽车工业控股有限责任公司等八家企业将非经营性房产无偿划转北京房地集团有限公司，不属于土地增值税征收范围，不征收土地增值税。

第3题，企业重组时转移的房地产是否征收土地增值税？

学员提问：甲企业由于经营不善，长期亏损，董事会决定将其资产整体转让，并由受让方接收安置全体员工。2013年7月，与甲企业相邻的乙公司准备扩大生产经营规模，决定购买甲企业的全部资产，以及与其相关联的债权、债务，接受安置甲企业的全部员工。请问，甲企业在资产转让中一并转让的土地、房产是否征收土地增值税？

老师答疑：乙公司购买甲企业全部资产属于资产收购。《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59号）规定：资产收购，是指一家企业（以下称为受让企业）购买另一家企业（以下称为转让企业）实质经营性资产的交易。受让企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合。资产收购也称谓企业兼并。《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48号）规定：在企业兼并中，对被兼并企业将房地产转让到兼并企业中的，暂免征收土地增值税。所以，甲企业转让资产过程中发生的土地、房地产转让是不征企业所得税的。

各省按照国家税务总局的规定，也纷纷对企业资产转让做出免征土地增值税的规定。例如，《云南省地方税务局关于企业整体资产出售或整个企业所有权转移如何征税问题的批复》（云地税一字〔2001〕1号）：企业是由人（企业劳动者和经营管理者）和物（企业货币资金、机器设备、原材料、建筑物及其占有的土地）组成的统一整体，企业整体资产出售或整个企业所有权转移，并非仅仅是不动产所有权、土地使用权和原材料等物资所有权发生转移，而是整个企业（包括人和物）的产权发生转移，不属于土地增值税的征收范围。因此，根据现行税法规定，对企业整体资产出售或整个企业所有权转移的行为，不征收营业税和土地增值税。

从企业整体资产转让可以进一步分析企业重组中发生的土地、房产转移行为是否征收土地增值税。何谓企业重组？《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59号）规定，企业重组是指企业在日常经营活动以外发生的法律结构或经济结构重大改变的交易，包括企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、企业合并、企业分立等。

债务重组，是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的书面协议或者法院裁定书，就其债务人的债务作出让步的事项。

股权收购，是指一家企业（以下称为收购企业）购买另一家企业（以下称为被收购企业）的股权，以实现对被收购企业控制的交易。收购企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合。

企业合并，是指一家或多家企业（以下称为被合并企业）将其全部资产和负债转让给另一家现存或新设企业（以下称为合并企业），被合并企业股东换取合并企业的股权或非股权支付，实现两个或两个以上企业的依法合并。

企业分立，是指一家企业（以下称为被分立企业）将部分或全部资产分离转让给现存或新设的企业（以下称为分立企业），被分立企业股东换取分立企业的股权或非股权支付，实现企业的依法分立。

在诸多形式的企业重组中都有可能发生土地、房产权属的转移，在国家税务总局印发的《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）中规定：“房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产，征收土地增值税。”该文件并没有规定企业重组应视同销售，征收土地增值税。

企业合并，合并后的企业受让了被合并方的土地、房产，被合并方转让土地、房产不征收土地增值税。合并后的企业再转让该项房地产时，应按照被合并方原来实际支付的土地价款和开发成本、开发费用等计算扣除项目金额，缴纳土地增值税，而不得按合并时的评估价计算扣除项目金额。

企业分立，分立企业受让了被分立企业的土地、房产，被分立企业转让土地、房产不征收土地增值税。今后，分立企业再转让该项房地产时，应按照被分立企业原来实际支付的土地价款和开发成本、开发费用等计算扣除项目金额，缴纳土地增值税，而不得按分立时的评估价计算扣除项目金额。

股权转让，只是企业股东的变化，没有发生转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的行为，无法计算土地增值税的增值额，不应当征收土地增值税。

第4题，企业破产清算转让土地、房产是否征收土地增值税？

学员提问：N公司经过多年经营，由于长期亏损，企业已经变卖了大部分可以变现的资产，只剩土地和房产。2013年9月，董事会决定将N公司破产清算。但是，在企业清算过程中，由于现有资产仅剩土地和房产，经过评估机构评估，土地、房产均发生增值，而且增值额较大，需要交大额的土地增值税。经过和当地税务机关协商，他们也不同意减免税。请问，针对企业破产清算如何降低土地增值税的税负？

老师答疑：《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第二条规定：“转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人（以下简称纳税人），应当依照本条例缴纳土地增值税。”

在土地增值税的税收优惠政策中没有对破产企业的优惠政策，破产企业在破产清算过程中转让了土地、房产取得了收入就属于土地增值税的征收范围，税务机关依法征税是顺理成章的事情。

企业法人不能清偿到期债务，并且资产不足以清偿全部债务或者明显缺乏清偿能力的，应当依照《中华人民共和国企业破产法》规定清理债务。企业破产法的立法目的之一是保护债权人和债务人的合法权益，维护社会公平正义和交易安全。如果国家对破产企业处置破产财产的行为征税，无异于从有限的破产财产中再分一杯羹，使得债权人可以收取的财产减少，与《企业破产法》立法目的有悖。而且，破产企业委托拍卖公司处置破产财产的行为不能等同于常态下的公平交易活动，拍卖价格往往偏低，对之征税不利于保护债权人的合法权益。再者，某些企业破产社会影响大，待安置职工多，债权人多，处理不当极有可能爆发群体事件影响社会稳定。国家出于维护社会稳定、保护债权人的目的，下文免除这些企业在破产中应缴纳的税费，其中也包含土地增值税。例如《财政部 国家税务总局关于大连证券破产及财产处置过程中有关税收政策问题的通知》（财税〔2003〕88号）规定：“大连证券有限责任公司破产财产被清算组用来清偿债务时，免征大连证券销售转让货物、不动产、无形资产、有价证券、票据等应缴纳的增值税、营业税、城市维护建设税、教育费附加和土地增值税。”

为了维护债权人的合法权益和地方经济的稳定发展，有的省也曾以地方法规的方式明确规定，企业在破产清算中免征土地增值税。例如，山东省财政厅、山东省地方税务局、山东省国家税务局《转发〈财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知〉的通知》（鲁财税字〔1995〕第39号）规定，破产企业拍卖房地产还债可以按照财税字〔1995〕48号文件第三条的规定（作者注：按照企业兼并，对被兼并企业将房地产转让到兼并企业中的，暂免征收土地增值税），给予免征土地增值税的照顾。

《青海省人民政府办公厅转发省经贸委关于鼓励收购重组破产企业有关政策规定的通知》（青政办〔2000〕121号）第一条规定：“收购重组破产企业，发展方向符合国家产业政策和我省经济特色或采用高新技术，同时安置原企业一定数量职工的企业，在实施重组过程中，凡涉及转让土地使用权的，免缴土地出让金、土地增值税等各类税费。省属企业土地使用权的转让，由省国土资源厅办理手续，颁发土地使用权证。”再如《安徽省地方税务局关于明确房产税等有关税收政策问题的通知》（皖地税〔1999〕345号）第五条规定：“关于破产企业发生房地产权属变更是否征收土地增值税问题。考虑到破产企业转让房地产所取得的收入，主要是用于安置本企业职工和归还债务，因此，在国家政策未明确前，暂不征收土地增值税。”

由于土地增值税属于地方税种，各地破产企业的土地增值税是否免征的问题应得到当地政府和地方税务局的支持。

《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第八条规定：“因国家建设需要依法征用、

收回的房地产，免征土地增值税。”如果破产企业处于旧城改造的地区，可以争取把破产企业列入旧城改造规划，享受企业搬迁的税收优惠。《土地增值税暂行条例实施细则》对上述规定的解释为：“所称的因国家建设需要依法征用、收回的房地产，是指因城市实施规划、国家建设的需要而被政府批准征用的房产或收回的土地使用权。因城市实施规划、国家建设的需要而搬迁，由纳税人自行转让原房地产的，比照本规定免征土地增值税。”因“城市实施规划”而搬迁，是指因旧城改造或因企业污染、扰民（指产生过量废气、废水、废渣和噪声，使城市居民生活受到一定危害），而由政府或政府有关主管部门根据已审批通过的城市规划确定进行搬迁的情况；因“国家建设的需要”而搬迁，是指因实施国务院、省级人民政府、国务院有关部委批准的建设项目而进行搬迁的情况。应当注意的是：符合上述免税规定的单位和个人，须向房地产所在地税务机关提出免税申请，经税务机关审核后，免予征收土地增值税。不报请主管税务机关审核不予免税。

另外，破产企业还可以选择企业重组的道路，国家对企业重组至今尚没有征收土地增值税的规定。

第5题，售房时代政府收取的各项费用如何计算土地增值税？

学员提问：我公司在售房时代当地政府收取了“住房专项维修基金”应当如何进行税务处理，在计算土地增值税时是否计入销售收入总额？

老师答疑：《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48号）第六条关于地方政府要求房地产开发企业代收的费用如何计征土地增值税的问题规定：“对于县级及县级以上人民政府要求房地产开发企业在售房时代收的各项费用，如果代收费用是计入房价中向购买方一并收取的，可作为转让房地产所取得的收入计税；如果代收费用未计入房价中，而是在房价之外单独收取的，可以不作为转让房地产的收入。对于代收费用作为转让收入计税的，在计算扣除项目金额时，可予以扣除，但不允许作为加计20%扣除的基数；对于代收费用未作为转让房地产的收入计税的，在计算增值额时不允许扣除代收费用。”

国家税务总局下发的《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第五条规定：“企业代有关部门、单位和企业收取的各种基金、费用和附加等，凡纳入开发产品价内或由企业开具发票的，应按规定全部确认为销售收入；未纳入开发产品价内并由企业之外的其他收取部门、单位开具发票的，可作为代收代缴款项进行管理。”

根据上述规定，你公司代收的住房专项维修基金，如果计入房价并由你公司开具了发票的应当确认为销售收入总额，在向有关部门交付时取得交款凭证，计入“开发成本”，在计算土地增值税时允许作为“房地产开发成本”扣除，但是，不得作为加计20%扣除的基数。如果你公司代收的住房专项维修基金，没计入房价，你公司也没开具发票，则应作为“其他应付款”处理，与销售收入总额无关。

第6题，房地产开发企业将公共配套设施对外出售，如何征收土地增值税？

学员提问：甲房地产开发公司在销售M开发项目的时候，将项目内建造的配套设施——人防工程作为车库对外出售，请问如何征收土地增值税和企业所得税？

老师答疑：根据《中华人民共和国人民防空法》的规定，人民防空工程属于平战结合的地下建筑，人防工程产权归国家所有，平时由投资者使用管理，收益归投资者所有。房地产开发企业按照当地政府城市规划建造的地下人防工程，验收之后移交当地人防办，属于不能有偿转让的开发小区内公共配套设施，其建造成本作为公共配套设施费分配计入可售面积中。房地产开发企业在出售房地产时，其投入已经收回，所以，人防工程的投资人是全体业主。

《中华人民共和国物权法》第七十三条规定：“建筑区划内的道路，属于业主共有，但属于城镇公共道路的除外。建筑区划内的绿地，属于业主共有，但属于城镇公共绿地或者明示属于个人的除外。建筑区划内的其他公共场所、公用设施和物业服务用房，属于业主共有。”

从上述规定和房地产开发企业成本核算的实际情况可以看到，人防工程的初始投资人是房地产开发企业，但是，在开发过程中，房地产开发公司已经把人防工程的成本作为配套设施费分配到可售面积中去了，在售房过程中房地产开发公司的投入已经得到补偿，工程验收时，人防工程已经被当地人防办所接收，人防工程的所有权、使用权、收益权、处置权与房地产开发公司再无关系。这样看来，房地产开发公司出售人防工程建造的车库应当属于侵权，即侵犯了国家对人防工程的所有权和全体业主对人防工程的使用权和收益权。为了出售人防工程事件被业主告上法庭而败诉的房地产开发公司也不乏其人。

由于人防工程是平战结合的工程，有的城市规定，人防工程经过人防办批准，缴纳一定数额的管理费，平时业主可以作为车库使用。如果是这种情况，房地产开发企业在销售合同中应当明确：“利用人防工程建造的车库，产权属于国家，使用权、收益权归全体业主，委托物业公司代为管理”，物业公司与车主签订《车位使用协议（合同）》，车主取得若干年的“车位使用权”，车位使用权可以转让，物业公司收取“车位维护管理费”，弥补物业收费的不足和人防工程的维护，缴纳营业税。

现在也的确有些地区允许房地产开发企业出售人防工程建造的车库。如果出现了此种情况，房地产开发企业所取得的出售车库的收入应当作为主营业务收入处理，计算征收土地增值税和企业所得税。由于建造人防工程的成本已经分摊到可售面积中了，为了简化计算，销售收入的分类按如下原则掌握：①销售房屋为普通标准住宅的，地下车库按照普通标准住宅确定收入；②销售房屋为非普通标准住宅或其他房地产项目的，地下车库按照非普通标准住宅或其他房地产项目确定收入；③房地产开发企业对购买者未购买房屋而单独购买了地下车库的，按照其他房地产项目确认收入。由于房屋成本中已经包含了人防工程的成本，所以在计算土地增值税扣除项目金额和企业所

得税扣除额时，不必再重复计算人防工程建造的地下车库的成本。

第7题，售房时取得的外币收入如何折算成人民币？

学员提问：我公司开发的项目地处东南沿海城市，由于港澳台同胞到大陆做生意，也在大陆购房，我公司售房时有时会收到港币、澳门元和美元，请问，这些外币如何折算为人民币？

老师答疑：《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第二十条规定：“土地增值税以人民币为计算单位。转让房地产所取得的收入为外国货币的，以取得收入当天或当月1日国家公布的市场汇价折合成人民币，据以计算应纳土地增值税税额。”

《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字[1995] 48号）第十五条关于分期收款的外币收入如何折合人民币的问题规定：“对于取得的收入为外国货币的，依照细则规定，以取得收入当天或当月1日国家公布的市场汇价折合人民币，据以计算土地增值税税额。对于以分期收款形式取得的外币收入，也应按实际收款日或收款当月1日国家公布的市场汇价折合人民币。”

由于税收法规对折算汇率的使用给纳税人选择的余地，可以是取得收入当天的汇率，也可以是当月1日国家公布的市场汇价，房地产企业应当注意的是，汇率选择方法一旦确定，一年内不得变更，保持会计政策的连续性。

第8题，转让房地产时，哪些情况需要进行评估？

学员提问：由于业务发展的需要，我公司已经在高新技术开发区建造了新写字楼，并搬进新楼办公。2013年12月把已经使用了11年的旧办公楼转让，转让收入1200万元，在计算交纳土地增值税时，我公司是按该办公楼账面原价650万元计算交纳土地增值税，计算交税情况如下：

扣除项目金额 = $6\,500\,000 + 6\,500\,000 \times 5.5\% = 6\,857\,500$ （元）

增值额 = $12\,000\,000 - 6\,857\,500 = 5\,142\,500$ （元）

增值率 = $5\,142\,500 \div 6\,857\,500 \times 100\% = 74.99\%$

适用税率40%，速算扣除率5%，应交土地增值税为

$5\,142\,500 \times 40\% - 6\,857\,500 \times 5\% = 2\,057\,000 - 342\,875 = 1\,714\,125$ （元）

税务机关在审核我公司纳税情况时，要求我公司对房产进行评估，按评估价值计算纳税。请问，转让房地产，哪些情况下需要进行评估？

老师答疑：《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施》规定，计算增值额时建筑物的评估价格可以扣除。《细则》规定，旧房及建筑物的评估价格，是指在转让已使用的房屋及建筑物时，由政府批准设立的房地产评估机构评定的重置成本价乘以成新度折扣率后的价格。评估价格须经当地税务机关确认。

税法要求转让旧房时进行评估，是考虑到，房产一般使用年限较长，随着时间的推移，物价是在变化的，现在的人工费、材料费等费用较房屋建成时都会有所增加，如果，还按房产原价计算增值额，显然是不真实的，进行房产评估，按现在的物价计

算重置完全成本价后，再乘以成新度折扣率来确定价格，就考虑到了物价的变化因素，使增值额更加合理，纳税也就符合税法规定，所以，税务机关的要求是对的，如果按评估价格计算土地增值税，你公司纳税额会降低。

《国家税务总局关于印发〈土地增值税宣传提纲〉的通知》（国税函发〔1995〕110号）第十一条规定，在征税中，对发生下列情况的，需要进行房地产评估：

（1）出售旧房及建筑物的；所称旧房是指已经使用一定时间、达到一定磨损程度并计提折旧的房产；国家授权使用时间和磨损程度标准可由各省、自治区、直辖市财政厅（局）和地方税务局具体规定，一般地方规定以使用12个月以上为限作为旧房。

（2）隐瞒、虚报房地产成交价格的。

（3）提供扣除项目金额不实的。

（4）转让房地产的成交价格低于房地产评估价格，又无正当理由的。

房地产评估价格，是指由政府批准设立的房地产评估机构根据相同地段、同类房地产进行综合评定的价格，税务机关根据评估价格，确定其转让房地产的收入、扣除项目金额等，及计算房地产转让时所要缴纳的土地增值税。对评估价与市场交易价差较大的转让项目，税务机关有权不予确认，要求其重新评估。纳税人交纳的评估费用，允许作为扣除项目金额予以扣除。采用评估办法，符合市场经济的原则，有利于维护税收法纪，加强征管。

为了加强土地增值税的征收管理，促进对国有房地产转让价格评估的管理，维护国有资产权益。《财政部 国家税务总局 国家国有资产管理局关于转让国有房地产征收土地增值税中有关房地产价格评估问题的通知》（财税字〔1995〕61号）规定：第二条，对于涉及土地增值税的国有房地产价格评估，各评估机构必须严格按照《土地增值税暂行条例》及其《实施细则》中规定的方法进行应纳税房地产的价格评估。其评估结果经同级国有资产管理部门审核验证后作为房地产转让的底价，并按税务部门的要求按期报送房地产所在地主管税务机关，作为确认计税依据的参考。房地产所在地主管税务机关应按照《条例》和《细则》的有关规定，对应纳税房地产的评估结果进行严格审核及确认，对不符合实际情况的评估结果不予采用。第三条，房地产评估机构在执业过程中必须遵守职业道德，坚持独立、客观、公正的原则，对评估结果的真实性、合理性负法律责任。任何房地产评估机构在房地产转让的评估过程中有隐瞒事实，提供虚假评估结果，或与有关当事人串通作弊等违法行为，一经发现坚决取消执业资格。房地产评估机构因不向主管税务机关提供有关的、真实的房地产评估资料，或有意提供虚假评估结果，造成纳税人不缴或少缴土地增值税的，房地产评估机构应承担相应的法律和经济责任；对因上述行为而造成国家税收和国有资产严重流失的，要提请司法机关追究有关当事人的刑事责任。

《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）第二条关于转让旧房准予扣除项目的计算问题规定：“纳税人转让旧房及建筑物，凡不

能取得评估价格，但能提供购房发票的，经当地税务部门确认，《条例》第六条规定的取得土地使用权所支付的金额、新建房及配套设施的成本费用的扣除项目的金额，可按发票所载金额并从购买年度起至转让年度止每年加计5%计算。对纳税人购房时缴纳的契税，凡能提供契税完税凭证的，准予作为与转让房地产有关的税金予以扣除，但不作为加计5%的基数。”何谓每年，即每满12个月计一年；超过一年，未满12个月但超过6个月的，可以视同为一年计算；未满6个月不计算。

因此，你公司土地增值税的缴纳可按下述方法计算：

扣除项目金额 = $6\,500\,000 + 6\,500\,000 \times 5\% \times 11 = 10\,075\,000$ （元）

增值额 = $12\,000\,000 - 10\,075\,000 = 1\,925\,000$ （元）

增值率 = $1\,925\,000 \div 10\,075\,000 \times 100\% = 19.11\%$

适用税率30%，速算扣除率为零，应交土地增值税

$1\,925\,000 \times 30\% - 0 = 577\,500$ （元）

第9题，转让旧房时发生的评估费计算土地增值税时可否扣除？

学员提问：2013年9月，G公司将2010年购买的一个门市部出售，发生了资产评估费23 000元，请问，在计算土地增值税时评估费可否扣除？

老师答疑：《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第六条规定，计算增值额的扣除项目时，旧房及建筑物的评估价格可以扣除。《土地增值税暂行条例实施细则》规定，旧房及建筑物的评估价格，是指在转让已使用的房屋及建筑物时，由政府批准设立的房地产评估机构评定的重置成本价乘以成新度折扣率后的价格。评估价格须经当地税务机关确认。

《关于转让国有房地产征收土地增值税中有关房地产价格评估问题的通知》（财税字[1995] 61号）规定，凡转让国有土地使用权、地上建筑物及其附属物（以下简称房地产）的纳税人，按照土地增值税的有关规定，需要根据房地产的评估价格计税的，可委托经政府批准设立，并按照《国有资产评估管理办法》规定的由省以上国有资产管理部门授予评估资格的资产评估事务所、会计师事务所等各类资产评估机构受理有关转让房地产的评估业务。对于涉及土地增值税的国有房地产价格评估，各评估机构必须严格按照《条例》和《细则》中规定的方法进行应纳税房地产的价格评估。其评估结果经同级国有资产管理部门审核验证后作为房地产转让的底价，并按税务部门的要求按期报送房地产所在地主管税务机关，房地产所在地主管税务机关应根据《条例》和《细则》的有关规定，对应纳税房地产的评估结果进行严格审核及确认，对不符合实际情况的评估结果不予采用。

毋庸置疑，资产评估就要发生评估费用。在《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字[1995] 48号）第十二条中，关于评估费用可否在计算增值额时扣除的问题规定：“纳税人转让旧房及建筑物时因计算纳税的需要而对房地产进行评估，其支付的评估费用允许在计算增值额时予以扣除。”但是，对《条



例》第九条规定的纳税人隐瞒、虚报房地产成交价格等情形而按房地产评估价格计算征收土地增值税所发生的评估费用，不允许在计算土地增值税时予以扣除。

因此，对房地产评估费可否扣除，要视纳税人在土地增值税纳税申报的真实程度而定。

第10题，土地置换是否征收土地增值税？

学员提问：我公司是一家商贸企业，在接近市郊的地区有一块土地，因为地处偏僻，不便于商业经营，2013年9月，与市内一家服装制造公司进行了土地置换。用我公司较大的土地换回服装公司市内一块地段较好、面积较小的土地，双方均没有支付价款。请问，这种土地置换没有取得货币收入是否需要交纳土地增值税？如果需要征税如何确定土地转让收入？

老师答疑：《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第二条规定：转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人（以下简称纳税人），应当依照本条例缴纳土地增值税。

《土地增值税暂行条例实施细则》第二条解释为：“所称的转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入，是指以出售或者其他方式有偿转让房地产的行为。”

你公司通过土地置换将原有土地转让给服装制造公司，又从服装制造公司取得了一块新的土地，这块新地就是你公司转让土地使用权取得的非货币性质的资产，你公司这种行为完全属于“转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入”的行为，应当征收土地增值税。

《国家税务总局关于未办理土地使用权证转让土地有关税收问题的批复》（国税函[2007]645号）规定：“土地使用者转让、抵押或置换土地，无论其是否取得了该土地的使用权属证书，无论其在转让、抵押或置换土地过程中是否与对方当事人办理了土地使用权属证书变更登记手续，只要土地使用者享有占有、使用、收益或处分该土地的权利，且有合同等证据表明其实质转让、抵押或置换了土地并取得了相应的经济利益，土地使用者及其对方当事人应当依照税法规定缴纳营业税、土地增值税和契税等相关税收。”

《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）第三条非直接销售和自用房地产的收入确定规定：房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产，其收入按下列方法和顺序确认：

- （1）按本企业在同一地区、同一年度销售的同类房地产的平均价格确定。
- （2）由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

根据上述规定，你公司土地置换，应当请经过有关部门批准设立的评估机构对土

地进行评估,评估报告经过主管税务机关确认后,按照评估价格和土地使用权的账面原价计算应交土地增值税金额,按规定纳税。

第 11 题,转让“小产权房”是否征收土地增值税?

学员提问:有一家房地产开发公司经过当地乡政府批准,在某地农村租用农村集体土地建房,建成之后对外销售。由乡政府颁发《房屋所有权证》(即“小产权房”)。请问,对这家房地产开发企业出售小产权房的行为是否征收土地增值税?

老师答疑:小产权房是指在农村集体土地上建设的房屋,未缴纳土地出让金等费用,其产权证不是由国家房管部门颁发,而是由乡政府或村政府颁发,所以叫做“乡产权房”,又叫“小产权房”。“小产权房”不是法律概念,是人们在社会实践中形成的一种约定俗成的称谓。乡政府发证的所谓小产权房,实际上没有真正的产权。这种房没有国家发的土地使用证和预售许可证,购房合同国土房管局也不会给予备案。所谓产权证也不是真正合法有效的产权证。

十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》(简称《决定》)提出,在符合规划和用途管制前提下,允许农村集体经营性建设用地出让、租赁、入股,实行与国有土地同等入市、同权同价。

2013 年 11 月 22 日,国土资源部办公厅 住房城乡建设部办公厅下发了《关于坚决遏制违法建设、销售“小产权房”的紧急通知》,通知规定:建设、销售“小产权房”,严重违反土地和城乡建设管理法律法规,不符合土地利用总体规划和城乡建设规划,不符合土地用途管制制度,冲击了耕地保护红线,扰乱了土地市场和房地产市场秩序,损害了群众利益,影响了新型城镇化和新农村建设的健康发展,建设、销售和购买“小产权房”均不受法律保护。要全面、正确地领会十八届三中全会关于建立城乡统一的建设用地市场等改革措施,坚持依法依规,严格执行土地利用总体规划和城乡建设规划,严格实行土地用途管制制度,严守耕地红线,坚决遏制在建、在售“小产权房”行为。

《中华人民共和国土地增值税暂行条例》规定:“转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人,为土地增值税的纳税义务人。”

所称的国有土地,是指按国家法律规定属于国家所有的土地。土地增值税仅对转让国有土地使用权的征收,对转让集体土地使用权的不征税。这是因为,根据《中华人民共和国土地管理法》的规定,国家为了公共利益,可以依照法律规定对集体土地实行征用,依法被征用后的土地属于国家所有。未经国家征用的集体土地不得转让。如要自行转让是一种违法行为。对这种违法行为应由有关部门依照相关法律来处理,而不应纳入土地增值税的征税范围。

第 12 题,土地增值税清算后,销售尾房取得的“预收款”是否预交土地增值税?

学员提问:B 公司开发的项目已经于 2012 年进行了土地增值税的清算,但是,仍有部分商品房待售。在 2013 年出售剩余商品房时,仍然采取预收款的方法,收到的预



收房款计入“预收账款”科目，请问，这种预收款是否预交土地增值税？

老师答疑：所称商品房预售是指房地产开发企业（以下简称开发企业）将正在建设中的房屋预先出售给承购人，由承购人支付定金或房价款的行为。开发企业进行商品房预售，应当向房地产管理部门申请预售许可，取得《商品房预售许可证》，未取得《商品房预售许可证》的，不得进行商品房预售。为了发挥土地增值税在房产预售阶段的调节作用，《土地增值税暂行条例实施细则》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（预售收入），由于涉及成本确定或其他原因，而无法据以计算土地增值税的，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。

B公司采取的销售方法实际上是分期收款销售或者是银行按揭方式销售，而非预售。《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）规定：房地产开发企业通过正式签订《房地产销售合同》或《房地产预售合同》所取得的收入，应确认为销售收入的实现，具体按以下规定确认：

（1）采取分期收款方式销售开发产品的，应按销售合同或协议约定的价款和付款日确认收入的实现。付款方提前付款的，在实际付款日确认收入的实现。

（2）采取银行按揭方式销售开发产品的，应按销售合同或协议约定的价款确定收入额，其首付款应于实际收到日确认收入的实现，余款在银行按揭贷款办理转账之日确认收入的实现。

房地产开发企业在土地增值税清算后，销售剩余房产收到的款项应当按照下列文件处理：《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）第八条规定：在土地增值税清算时未转让的房地产，清算后销售或有偿转让的，纳税人应按规定进行土地增值税的纳税申报，扣除项目金额按清算时（分房产类别计算）的单位建筑面积成本费用乘以销售或转让面积计算。

某类房产单位建筑面积成本费用＝清算时该类房产的扣除项目总金额÷该类房产清算的总建筑面积

销售某类房产的建造成本＝该类房产单位建筑面积成本费用×实际销售面积

扣除项目金额＝销售某类房产的建造成本×130%＋营业税金及附加

《土地增值税暂行条例》第十条规定：“纳税人应当自转让房地产合同签订之日起七日内向房地产所在地主管税务机关办理纳税申报，并在税务机关核定的期限内缴纳土地增值税。”

纳税人应在转让房地产合同签订后的七日内，到房地产所在地主管税务机关办理纳税申报，并向税务机关提交房屋及建筑物产权、土地使用权证书，土地转让、房产买卖合同，房地产评估报告及其他与转让房地产有关的资料。纳税人因经常发生房地产转让而难以在每次转让后申报的，经税务机关审核同意后，可以定期进行纳税申报，具体期限由税务机关根据情况确定。

B公司没有分清商品房预售和商品房销售，账务处理错误，纳税也出现差错，应当立即纠正。

第13题，住宅和商铺先后分两次销售如何计算土地增值税？

学员提问：2008年我公司开发了花园小区项目，项目可售面积为10 000m²，房地产开发总成本为12 000 000元，2011年12月份，项目已售面积达到可售面积的90%，即已售9 000m²，取得销售收入19 800 000元，主管地税局要求我公司对本项目进行土地增值税的清算。清算时，经过审核确认的单位建筑面积成本费用为1 200元/m²，缴纳土地增值税1 401 300元。2012年该项目又售出商铺500m²，每平方米均价10 000元，取得收入5 000 000元，税务机关要求我公司再次进行土地增值税清算。我公司的意见是把前后两次收入合并计算销售收入总额减去扣除项目金额计算增值额，但是，税务机关要求我们对第二次销售商铺的收入减去按第一次清算时计算的单位建筑面积成本费用计算的扣除项目金额计算增值额，两种算法应交土地增值税差额很大。请问，我公司到底应当如何计算？

老师答疑：

1. 计算你公司销售9 000m² 应交的土地增值税为

9 000m² 的建造成本=1 200×9 000=10 800 000（元）

扣除项目金额=10 800 000×130%+19 800 000×5.5%=14 040 000+10 890 000
=15 129 000（元）

增值额=19 800 000-15 129 000=4 671 000（元）

增值率=4 671 000÷15 129 000×100%=30.87%

适用税率30%，速算扣除率为零，

应交土地增值税=4 671 000×30%-0=1 401 300（元）

2. 二次销售收入合并计算应交土地增值税

两次销售收入总额=19 800 000+5 000 000=24 800 000（元）

销售面积的建造成本=1 200×9 500=11 400 000（元）

扣除项目金额=11 400 000×130%+24 800 000×5.5%=14 820 000+1 364 000=
16 184 000（元）

增值额=24 800 000-16 184 000=8 616 000（元）

增值率=8 616 000÷16 184 000×100%=53.24%

适用税率40%，速算扣除率为5%

应交土地增值税=8 616 000×40%-16 184 000×5%=3 446 400-809 200=
2 637 200（元）

3. 就第二次的收入单独计算应交土地增值税

第二次销售500m² 的建造成本=1 200×500=600 000（元）

扣除项目金额=600 000×130%+5 000 000×5.5%=780 000+275 000=



1 055 000 (元)

增值额=5 000 000-1 055 000=3 945 000 (元)

增值率=3 945 000÷1 055 000×100%=373.93%

适用税率 60%，速算扣除率为 35%

应交土地增值税=3 945 000×60%-1 055 000×35%=2 367 000-369 250=1 997 750 (元)

二次交纳土地增值税=1 401 300+1 997 750=3 399 050 (元)

多纳税=3 399 050-2 637 200=761 850 (元)

你公司和税务机关如此计算的税法依据是《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)第八条的规定：“在土地增值税清算时未转让的房地产，清算后销售或有偿转让的，纳税人应按规定进行土地增值税的纳税申报，扣除项目金额按清算时的单位建筑面积成本费用乘以销售或转让面积计算。”

但是，你公司和税务机关错误地应用了税法的规定。你公司这种情况是两次销售房产的种类是不一样的。第一次售出的应当是住宅，单位均价为 2 200 元/m²；而清算后销售的是商铺，单位均价为 10 000 元/m²。《土地增值税清算管理规程》第十七条规定：土地增值税清算时，对不同类型房地产应当分别计算增值额、增值率，缴纳土地增值税。

《土地增值税暂行条例》及其实施细则对如何划分房产类别没有规定。但是，《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)第四章“计税成本的核算”对房产分类和计税成本核算方法有明确规定，你公司在土地增值税清算时，应当先划分好成本核算对象，再按房产类别分别计算单位建筑面积成本费用，在此基础上才可以进行土地增值税的清算。

第 14 题，房地产开发企业建造的地下车库如何进行纳税处理？

学员提问：我公司开发的一个项目，根据规划建造了“满堂红”的地下车库，有一部分属于人防工程，另一部分为车库，我公司准备将车库全部出售，请问，如何进行纳税处理？

老师答疑：在房地产开发实务中，建在商品房地下的车库大体有以下三种情况：

- (1) 建在商品房地下，建筑安装成本未分摊的地下车库。
- (2) 建在商品房地下，建筑安装成本已分摊计入可售面积成本的地下车库。
- (3) 根据规划利用人防工程建造的车库。

房地产开发企业在地下车库的处置中，可分为销售、出租和自用等几种情况，应根据不同的处置方式进行税务处理。

(一) 建在商品房地下，建筑成本未分摊的地下车库

建在商品房地下，建筑安装成本未分摊的地下车库，产权应当属于房地产开发企

业，车库的房产性质属于营利性的公共配套设施。《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第十七条规定：“属于营利性的，或产权归企业所有的，或未明确产权归属的，或无偿赠予地方政府、公用事业单位以外其他单位的，应当单独核算其成本。除企业自用应按建造固定资产进行处理外，其他一律按建造开发产品进行处理。”你公司所建造的人防工程之外的地下车库，根据该文件第三十三条规定：“房地产开发企业单独建造的停车场所，应作为成本对象单独核算。”因此，作为营利性的配套设施的地下车库，其开发成本应当单独核算，将其归集到“开发成本——公共配套设施（地下车库）”中，竣工验收之后结转至“开发产品——地下车库”中。根据不同的处置方式，进行相应的税务处理。

1. 地下车库出租的税务处理

地下车库出租，按照租赁业务开具服务业专用发票，涉及以下税种：

（1）营业税及附加。《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第二十五条规定：“纳税人提供建筑业或者租赁业劳务，采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。”因此，预收租金及租金收入均应交纳营业税及附加。

（2）土地增值税。地下车库出租，没有发生《中华人民共和国土地增值税暂行条例》所规定的“转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的”行为，不征土地增值税。

（3）房产税。《中华人民共和国房产税暂行条例》规定，房产税在城市、县城、建制镇和工矿区征收，房产税由产权所有人缴纳。《财政部 国家税务总局关于具备房屋功能的地下建筑征收房产税的通知》（财税〔2005〕181号）规定：“凡在房产税征收范围内的具备房屋功能的地下建筑，包括与地上房屋相连的地下建筑以及完全建在地面以下的建筑、地下人防设施等，均应当依照有关规定征收房产税。”出租的地下建筑，按照出租地上房屋建筑的有关规定计算征收房产税。按照租金收入的12%交纳房产税。

（4）城镇土地使用税。《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》规定，在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人，为城镇土地使用税（以下简称土地使用税）的纳税人，应当依照本条例的规定缴纳土地使用税。

《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2009〕128号）第四条关于地下建筑用地的城镇土地使用税问题规定：“对在城镇土地使用税征税范围内单独建造的地下建筑用地，按规定征收城镇土地使用税。其中，已取得地下土地使用权证的，按土地使用权证确认的土地面积计算应缴税款；未取得地下土地使用权证或地下土地使用权证上未标明土地面积的，按地下建筑垂直投影面积计算应缴税款。对上述地下建筑用地暂按应缴税款的50%征收城镇土地使用税”

如果是房地产开发企业单独建造的地下车库，应当按照应纳土地使用税款的50%纳税。而房地产开发企业建在商品房地下的车库是与地上商品房连在一起的，地上、

地下建筑物所占的是同一宗土地，地上的商品房已经交纳了土地使用税，地下车库不再重复纳税。

(5) 印花税。《中华人民共和国印花税法暂行条例》规定，财产租赁按照合同或者具有合同性质的凭证所载金额的 1‰ 交纳印花税。

(6) 企业所得税。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第十九条规定：“租金收入，是指企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的收入。租金收入，按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。”

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第十条规定：“企业新建的开发产品在尚未完工或办理房地产初始登记、取得产权证前，与承租人签订租赁预约协议的，自开发产品交付承租人使用之日起，出租方取得的预租价款按租金确认收入的实现。”因此，预收租金不征企业所得税，而是在房产交付承租人使用之日起征收企业所得税。如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度，且租金提前一次性支付的，根据《实施条例》第九条规定的收入与费用配比原则，出租人可对上述已确认的收入，在租赁期内，分期均匀计入相关年度收入。

2. 地下车库出售的税务处理

房地产开发企业出售的地下车库应作为销售不动产处理，开具销售不动产发票，在符合销售确认的条件时确认“主营业务收入”，同时结转“主营业务成本”。

(1) 营业税及附加。按税法规定缴纳营业税及附加。

(2) 土地增值税。出售地下车库应单独计算收入、扣除项目金额和增值额，按当地的规定缴纳土地增值税。

各地对建在地下的车库或储藏室出售时如何征收土地增值税规定是不一样的，例如《河南省地方税务局转发关于土地增值税清算有关问题的通知》（豫地税函〔2010〕202号）第五条关于地下室、车库的归属问题规定：“房地产开发企业对购房者随房屋一并购买的地下室、车库，在征收土地增值税时，为了简化计算，销售房屋为普通标准住宅的，地下室、车库按照普通标准住宅确定；销售房屋为非普通标准住宅或其他房地产项目的，地下室、车库按照非普通标准住宅或其他房地产项目确定。房地产开发企业对购买者未购买房屋但单独购买了地下室、车库、阁楼的，按照其他房地产项目征收土地增值税。”

(3) 房产税。与转让住宅等开发产品类似，已出售的地下车库不交房产税。

(4) 土地使用税。《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）第三条关于房产税、城镇土地使用税纳税义务截止时间的规定：“纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。”因此，房地产开发企业单独建造的车库，从地下车库售出的次月起不再缴纳土地使用税。

(5) 印花税。销售不动产按万分之五的税率交纳印花税。

(6) 企业所得税。取得的预售收入预交企业所得税；当地下车库交付使用时，及时确认“主营业务收入”，并结转“主营业务成本”，计算应纳税所得额缴纳企业所得税。

3. 地下车库自用的税务处理

房地产开发企业自用的地下车库，应在交付使用时，从“开发产品——地下车库”科目转作“固定资产——地下车库”科目，从次月起计提折旧。

(1) 房产税。根据财税〔2005〕181号文件规定，自用房产应缴纳房产税。

(2) 土地使用税。根据财税〔2009〕128号的规定，对地下建筑用地暂按应征税款的50%征收城镇土地使用税。

转作自用的车库，不交营业税及附加、土地增值税、契税、印花税。

(二) 建在商品房地下，建筑成本已分摊的地下车库

根据批准的城市规划作为配套设施建在小区地下的车库，产权归全体业主，《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第三十三条规定：“利用地下基础设施形成的停车场所，作为公共配套设施进行处理。”因此，房地产开发企业应将这类车库的成本分配计入可售面积成本之中。

根据城市规划作为配套设施建在地下的车库属于非营利性的配套设施，产权归全体业主，房地产开发企业无权对该车库进行处置。《物权法》第七十四条规定：“建筑区划内，规划用于停放汽车的车位、车库应当首先满足业主的需要。建筑区划内，规划用于停放汽车的车位、车库的归属，由当事人通过出售、附赠或者出租等方式约定。”这类车库应当由小区业主委员会或者业主委员会授权的物业管理公司与需要车库的业主签订使用权转让协议（实质是租赁），收取租赁费，租赁费收入应当归全体业主所有。

(三) 利用人防工程建造的地下车库

利用地下人防工程建造的车库首先应当明确其产权归属，才能明确受益人和纳税义务人。《中华人民共和国人民防空法》第五条规定：“国家对人民防空设施建设按照有关规定给予优惠。国家鼓励、支持企业事业组织、社会团体和个人，通过多种途径，投资进行人民防空工程建设；人民防空工程平时由投资者使用管理，收益归投资者所有。”

《中华人民共和国物权法》第五十二条规定：“国防资产属于国家所有。”从上述规定可以得到如下结论：人防工程属于国家所有，使用、受益归投资人所有。

那么，谁是人防工程的投资人？根据国税发〔2009〕31号文件第二十七条的规定，无偿赠予地方政府、政府公用事业单位的公共配套设施支出应作为配套设施费分配计入可售面积的成本中。经过分析可以得出如下结论：人防工程的初始投资人是房地产开发企业，但是，开发企业已经把其投入分配到可售面积成本中，在房产出售时，开

发企业的投入已经收回，实际的投资人是全体业主。

人防工程验收后应当交给当地的人防办管理。国家人防委员会、财政部《关于平时使用人防工程收费的暂行规定》（人防委字〔1985〕9号）第一条规定：“凡拟利用人防工程的单位和个人，均应向城市人防部门提出申请，经过审批和履行立约手续。已经使用的人防工程，人防部门要与使用单位补办立约手续。”第二条规定：“人防工程及其设备设施是国家的财产，平时使用时应本着有偿使用的原则，由人防部门收取使用费。”

如果小区的业主准备使用人防工程作为车库，应当由业主委员会向当地人防办提出申请，按规定交纳使用费，取得使用权之后，委托物业公司代为管理。车主与物业公司签订车位使用协议，取得若干年的车位使用权，车位使用权可以转让。物业公司收取“车位维护管理费”，用于人民防空工程的维护管理，使其保持良好使用状态。

第15题，转让旧房及建筑物如何计算土地增值税？

学员提问：我公司是非房地产开发企业，2013年11月将一栋20年前自建的办公楼出售，企业所得税汇算清缴之前，区地方税务局要求我公司交纳土地增值税。这对我公司财会部是一项新的纳税业务，请问，转让旧房如何计算土地增值税？

老师答疑：转让旧房及建筑物，应按以下方法和顺序计算应交土地增值税：

（1）按照旧房及建筑物的评估价格计算扣除项目金额。转让旧房及建筑物扣除项目金额包括：旧房及建筑物的评估价、取得土地使用权所支付的地价款、按国家统一规定缴纳的有关费用、在转让环节缴纳的相关税金以及旧房的评估费用。

旧房及建筑物的评估价格，是指在转让已使用的房屋及建筑物时，由政府批准设立的房地产评估机构评定的重置成本价乘以成新度折扣率后的价格，评估价格须经当地税务机关确认。对取得土地使用权时未支付地价款或不能提供已支付的地价款凭据的，不允许扣除取得土地使用权所支付的金额。

纳税人转让旧房及建筑物时因计算纳税的需要而对房地产进行评估，其支付的评估费用允许在计算增值额时予以扣除。对因纳税人隐瞒、虚报房地产成交价格等情形而按房地产评估价格计算征收土地增值税所发生的评估费用，不允许在计算土地增值税时予以扣除。

在转让环节缴纳的相关税金包括营业税、城市维护建设税、教育费附加、印花税。《土地增值税暂行条例》及其实施细则扣除的项目中不包括地方教育费附加，是否允许扣除请按照当地的规定。

（2）按照取得房产时发票所载金额计算扣除项目金额。纳税人转让旧房及建筑物，凡不能取得评估价格，但能提供购房发票的，经当地税务部门确认，计算土地增值税时的扣除项目的金额，可按发票所载金额并从购买年度起至转让年度止每年加计5%计算。

计算扣除项目时“每年”按购房发票所载日期起至售房发票开具之日止，每满12

个月计一年；超过一年，未满12个月但超过6个月的，可以视同为一年；不足6个月不计算。

对纳税人购房时缴纳的契税，凡能提供契税完税凭证的，准予作为“与转让房地产有关的税金”予以扣除，但不作为加计5%的基数。

(3) 按评估价征收土地增值税。对于转让旧房及建筑物，既没有评估价格，又不能提供购房发票的，地方税务机关可以根据《中华人民共和国税收征收管理法》第35条的规定，实行核定征收。对确需核定征收的，要严格按照税收法律法规的要求，从严、从高确定核定征收率。为了规范核定工作，核定征收率原则上不得低于5%，省级税务机关要结合本地实际，区分不同房地产类型制定核定征收率。

第16题，企业合并、分立过程中发生的房地产权属转移是否征收土地增值税？

学员提问：在市场经济环境中优胜劣汰是必然现象，为了避免大的波动，有些企业采取合并或分立的形式进行重组。请问，企业合并、企业分立过程发生的房地产权属转移是否征收土地增值税？

老师答疑：《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48号）第三条规定：“在企业兼并中，对被兼并企业将房地产转让到兼并企业中的，暂免征收土地增值税。”

这些年来对于企业重组的称谓有多种，上述文件把企业重组称为“企业兼并”。在2008年《企业所得税法》实施之后，《财政部 国家税务总局联合下发的〈关于企业重组业务企业所得税处理若干问题〉的通知》（财税〔2009〕59号）中才做出规范的规定：“所称企业重组，是指企业在日常经营活动以外发生的法律结构或经济结构重大改变的交易，包括企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、企业合并、企业分立等。”

企业合并，是指一家或多家企业（以下称为被合并企业）将其全部资产和负债转让给另一家现存或新设企业（以下称为合并企业），被合并企业股东换取合并企业的股权或非股权支付，实现两个或两个以上企业的依法合并。

企业分立，是指一家企业（以下称为被分立企业）将部分或全部资产分离转让给现存或新设的企业（以下称为分立企业），被分立企业股东换取分立企业的股权或非股权支付，实现企业的依法分立。

《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）对房地产企业的视同销售规定有六项，即“房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产”。该文件也没有规定企业重组中发生的土地、房地产权属转移行为要做视同销售征收土地增值税。因此，企业合并、企业分立过程中发生的房地产权属转移是暂免征收土地增值税。

国家税务总局2010年12月22日曾经答复过企业分立发生的房地产权属转移不征

土地增值税的“回复意见”，现抄录如下：

回复意见

您好！

您在我们网站上提交的纳税咨询问题收悉，现针对您所提供的信息简要回复如下：

根据《土地增值税暂行条例》第二条规定，转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人（以下简称纳税人），应当依照本条例缴纳土地增值税。

根据《土地增值税暂行条例实施细则》（财法字〔1995〕6号）第二条规定，例第二条所称的转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入，是指以出售或者其他方式有偿转让房地产的行为。不包括以继承、赠予方式无偿转让房地产的行为。

第五条规定，条例第二条所称的收入，包括转让房地产的全部价款及有关的经济收益。

根据上述规定，企业分立过程中，对房产、土地的分割不缴纳土地增值税。

上述回复仅供参考。有关具体办理程序方面的事宜请直接向您的主管或所在地税务机关咨询。

欢迎您再次提问。

国家税务总局

2010年12月22日

依照法律规定或合同约定，两个或两个以上的房地产开发企业合并为一个企业，合并后的企业承受原被合并企业的土地、房地产权属，暂免征收原被合并企业的土地增值税。合并后的企业今后再转让该项土地、房地产时，只能按合并前原被合并企业取得土地、房地产时的原有计税基础按规定计算扣除项目金额，而不得按照合并时的评估价值计算扣除。

一家房地产开发企业按照法律规定或合同约定分立为两个或两个以上的企业，对于新设企业承受原被分立企业的土地、房地产权属的，暂免征收原被分立企业的土地增值税。分立后的企业今后再转让该项土地、房地产时只能按分立前原被分立企业取得土地、房地产时的原有计税基础按规定计算扣除项目金额，而不得按照分立时的评估价计算扣除。

资产属于企业所有，净资产属于股东所有，公司合并、分立转移的是净资产，对价支付给公司股东。因此，公司合并、分立，房地产从被重组企业转移到重组企业不属于资产转移行为，故不属于土地增值税的征收范围，不征收土地增值税。

股权收购只是股东的变化，企业法人存续，没有发生国有土地使用权、地上建筑物和附着物的转移行为。不属于《土地增值税暂行条例》规定的土地增值税的征税范围，不征收土地增值税。

第 17 题，售后返租的商品房如何计算土地增值税的销售收入总额？

学员提问：我公司是一家外商投资的房地产开发公司，采取售后返租方式销售商品房。房地产公司在销售房产时同时与购房人签订两份合同，一份是不动产销售合同，另一方是租赁合同。销售合同约定，房产售价 100 万元，按照优惠价 85% 销售，售价 85 万元，业主在今后 5 年必须把房产交由房地产公司对外出租，租金收入归房地产公司。销售时将售价和折扣额都在同一张销售不动产发票注明。假设，今后 5 年出租房产的年租金收入为 5 万元。请问，房地产公司应当如何确认土地增值税的销售收入总额？

老师答疑：《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第五条规定：“纳税人转让房地产所取得的收入，包括货币收入、实物收入和其他收入。”

《国家税务总局关于个人与房地产开发企业签订有条件优惠价格协议购买商店征收个人所得税问题的批复》国税函〔2008〕576 号：“房地产开发企业与商店购买者个人签订协议规定，房地产开发企业按优惠价格出售其开发的商店给购买者个人，但购买者个人在一定期限内必须将购买的商店无偿提供给房地产开发企业对外出租使用。其实质是购买者个人以所购商店交由房地产开发企业出租而取得的房屋租赁收入支付了部分购房价款。根据个人所得税法的有关规定精神，对上述情形的购买者个人少支出的购房价款，应视同个人财产租赁所得，按照“财产租赁所得”项目征收个人所得税。每次财产租赁所得的收入额，按照少支出的购房价款和协议规定的租赁月份数平均计算确定。”

上述文件规定得很清楚：购买者个人以所购房产交由房地产开发企业出租而取得的房屋租赁收入支付了部分购房价款。对房地产公司而言，业主将房产交由房地产公司出租而取得的房屋租赁收入顶替了售房价款。你公司所开具的销售不动产发票金额为 85 万元，但是，你公司合同约定业主在今后 5 年必须把商品房交由你公司对外出租，租金收入归你公司所有，每年租金 5 万元，5 年租金 25 万元也属于你公司的售房收入。应当一并作为销售不动产的收入总额 110 万元，计算缴纳土地增值税。

第 18 题，房地产开发公司代收费用在计算土地增值税时如何处理？

学员提问：近日，地税局稽查局来本公司进行税务检查。我公司 2012 年营业收入为 30 000 万元，“其他应付款”账户余额为 4 500 万元，包括 2010 年至 2012 年在销售房产时我公司向业主收取的住房专项维修基金、燃气管道初装费、有线电视初装费等。这 4 500 万元资金在计算土地增值税时我公司没有计入销售收入总额，请问，我公司处理方法是否正确？

老师答疑：《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48 号）第六条规定：“对于县级及县级以上人民政府要求房地产开发企业在售房时代收的各项费用，如果代收费用是计入房价中向购买方一并收取的，可作为转让房地产所取得的收入计税；如果代收费用未计入房价中，而是在房价之外单



独收取的，可以不作为转让房地产的收入。对于代收费用作为转让收入计税的，在计算扣除项目金额时，可予以扣除，但不允许作为加计 20% 扣除的基数；对于代收费用未作为转让房地产的收入计税的，在计算增值额时不允许扣除代收费用。”

《土地增值税清算鉴证业务准则》（国税发〔2007〕132号）第二十五条规定对纳税人按县级以上人民政府的规定在售房时代收的各项费用，应区分不同情形分别处理：

（1）代收费用计入房价向购买方一并收取的，应将代收费用作为转让房地产所取得的收入计税。实际支付的代收费用，在计算扣除项目金额时，可予以扣除，但不允许作为加计扣除的基数。

（2）代收费用在房价之外单独收取且未计入房地产价格的，不作为转让房地产的收入，在计算增值额时不允许扣除代收费用。

《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91号）第二十八条规定：“对于县级以上人民政府要求房地产开发企业在售房时代收的各项费用，审核其代收费用是否计入房价并向购买方一并收取；当代收费用计入房价时，审核有无将代收费用计入加计扣除以及房地产开发费用计算基数的情形。”

从上述文件可以看到，代收费用计入销售收入总额的条件有二：①县级以上人民政府要求房地产开发企业在售房时代收的各项费用；②代收费用计入房价向购买方一并收取。否则，不计入销售收入。你公司把代收的费用在“其他应付款”核算的做法是正确的，在计算土地增值税时，不计入销售收入总额。

第 19 题，房地产企业向业主收取房屋结构改造费，如何做会计纳税？

学员提问：我公司在商品房销售时已经按面积收取了全部房款，并开具了销售不动产发票。但是，有少数业主认为房屋开间的结构不太合理，请求我公司对所购房屋重新进行间壁。为此，我公司向业主收取了房屋结构改造费，同时，我公司也向建筑施工企业支付了建筑工程费。请问，我公司在售房之外所收取的房屋结构改造费开具何种发票？如何进行账务处理？

老师答疑：你公司向业主收取的房屋结构改造费属于价外收费，但是，其收费已经构成你公司销售不动产的收入，应当开具销售不动产发票，计入“主营业务收入”科目，依法交纳营业税及附加、土地增值税、企业所得税等。建筑施工企业给你公司开具的建筑业发票，你公司计入“开发成本”，在计税是可以扣除。

第 20 题，房地产企业以优惠价格安置动迁户如何纳税？

学员提问：我所在的房地产开发公司同时开发 A、B 两个项目，A 项目建筑面积 20 000m²，不含动迁费的开发成本为 3 800 万元；B 项目建筑面积 30 000m²，不含动迁费的开发成本为 6 000 万元。A 项目有两户动迁户需要安置，安置情况如下：

甲户：拆迁面积 90m²，协议价 2 600 元/m²，旧房总价 234 000 元。在 A 项目安置住房一套，安置面积 120m²，市场价格 4 000 元/m²，新房总价 480 000 元，新旧房差价 246 000 元，协议规定，甲户补交房款 50 000 元，少计销售收入 196 000 元。

乙户：拆迁面积 130m^2 ，协议价 $2\,500$ 元/ m^2 ，旧房总价 $325\,000$ 元。在 B 项目安置住房一套，安置面积 140m^2 ，市场价格 $3\,800$ 元/ m^2 ，新房总价 $532\,000$ 元，新旧房差价 $207\,000$ 元，协议规定，乙户补交房款 $20\,000$ 元，少计销售收入 $187\,000$ 元。

(1) 我公司计算 A 项目的开发总成本为

$$3\,800 + (4\,000 \times 120 + 3\,800 \times 140) \div 10\,000 = 3\,901.2 \text{ (万元)}$$

(2) 我公司已经把这两户新旧房差价款 $70\,000$ 元做销售收入处理，并交了营业税。

请问：我公司的计算是否正确，安置动迁户新房的总价在计算土地增值税时可否扣除？

老师答疑：

(一) 拆迁补偿费的计算

《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220号）第六条关于拆迁安置土地增值税计算问题规定：

(1) 房地产企业用建造的本项目房地产安置回迁户的，安置用房视同销售处理，按《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）第三条第（一）款规定确认收入，同时将此确认为房地产开发项目的拆迁补偿费。房地产开发企业支付给回迁户的补差价款，计入拆迁补偿费；回迁户支付给房地产开发企业的补差价款，应抵减本项目拆迁补偿费。即收入按下列方法和顺序确认：按本企业在同一地区、同一年度销售的同类房地产的平均价格确定；由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

(2) 开发企业采取异地安置，异地安置的房屋属于自行开发建造的，房屋价值按国税发〔2006〕187号第三条第（一）款的规定计算，计入本项目的拆迁补偿费；异地安置的房屋属于购入的，以实际支付的购房支出计入拆迁补偿费。

你公司应根据上述规定计算向甲、乙两户支付的拆迁补偿费，收到的新旧房差价应当抵减拆迁补偿费：

$$\text{向甲户支付拆迁补偿费} = 4\,000 \times 120 - 50\,000 = 430\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{向乙户支付拆迁补偿费} = 3\,800 \times 130 - 20\,000 = 512\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{A 项目含动迁费总成本} = 38\,000\,000 + 430\,000 + 512\,000 = 38\,942\,000 \text{ (元)}$$

按上述方法计算的拆迁补偿费在计算土地增值税时允许扣除。

(二) 安置动迁户营业税的计算

《国家税务总局关于外商投资企业从事城市住宅小区建设征收营业税问题的批复》（国税函发〔1995〕549号）规定：对偿还面积与拆迁建筑面积相等的部分，由当地税务机关按同类住宅房屋的成本价核定计征营业税；超面积的部分按照市场价格计算营业税。

$$\text{A 项目售甲户新房应交营业税及附加} = 90\text{m}^2 \times \text{每平方米建造成本（不含土地成本）} \times (1 + \text{成本例润率}) \div (1 - 5.6\%) \times 5.6\% + 30\text{m}^2 \times 4\,000 \text{ 元/m}^2$$



B项目售乙户新房应交营业税及附加 $=130\text{m}^2 \times \text{每平方米建造成本（不含土地成本）} \times (1 + \text{成本例润率}) \div (1 - 5.6\%) \times 5.6\% + 10\text{m}^2 \times 3\,800 \text{ 元/m}^2$

第四节 清算时相关难题解答

第1题，土地增值税分期清算的依据是什么？

学员提问：《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）规定，土地增值税以国家有关部门审批的房地产开发项目为单位进行清算，对于分期开发的项目，以分期项目为单位清算。请问，土地增值税按房地产开发项目清算，或者分期清算，其依据是什么？

老师答疑：国家税务总局下发的国税发〔2006〕187号文件只是原则上提出“土地增值税以国家有关部门审批的房地产开发项目为单位进行清算，对于分期开发的项目，以分期项目为单位清算”。至于什么是有关部门审批的房地产开发项目和分期开发的项目，没有明确规定，一般来讲房地产开发项目应当由当地发展和改革委员会审批立项。对于较大的开发项目，房地产开发企业在立项之后，会做出分期开发的规划，这个规划应当由当地的住房管理部门审批《建设工程规划许可证》。例如辽宁省地方税务局印发的《关于明确土地增值税清算有关问题的通知》（辽地税函〔2012〕92号）第一条关于土地增值税的清算单位规定：“确定土地增值税清算单位时，地方税务机关应以发改委审批、备案确定的房地产开发项目作为清算单位。对于分期开发的项目，地方税务机关应以住建部门或国土规划部门下发的《建设工程规划许可证》确定的分期建设项目作为清算单位。”

《国家税务总局关于印发〈土地增值税纳税申报表〉的通知》（国税发〔1995〕90号）在下发《土地增值税纳税申报表》的同时，下发了《土地增值税项目登记表》，通知规定，从事房地产开发的纳税人，应在取得土地使用权并获得房地产开发项目开工许可后，根据税务机关确定的时间，向主管税务机关报送《土地增值税项目登记表》。北京市地方税务局印发的《关于加强房地产开发项目土地增值税管理若干问题的通知》（京地税地〔2009〕105号）规定，房地产开发企业应自取得立项批准文件之日起30日内，到房地产开发企业法人机构税务登记地主管税务机关办理土地增值税项目登记手续，并附送下列资料：①土地增值税项目登记表；②项目立项批准文件复印件；③房地产开发企业税务登记证复印件；④房地产项目所在地税务登记证复印件；⑤主管税务机关要求报送的其他资料。对于分期开发的项目，应当分期填报《土地增值税项目登记表》，这也是分期开发的有效凭证。

第2题，对于不能划分房产类别的项目是否可以综合计算增值额进行土地增值税清算？

学员提问：我公司正在清算的一个房地产开发项目，不能准确划分普通标准住宅

和非普通标准住宅，而且，我公司进行过土地增值税测算，如果按不同房产类别分别计算增值额、增值率、缴纳土地增值税会比综合核算方法计算的土地增值税应纳税额高很多。我公司准备进行土地增值税的综合清算，请问，这样做是否可行？

老师答疑：我国的土地增值税是从1994年1月1日起开始征收的。但是，开征以来，各地只预征、不清算，而且预征率偏低，土地增值税的征收没有达到预期目的。为了扭转上述情况，《国务院办公厅转发建设部等部门关于做好稳定住房价格工作意见的通知》（国办发〔2005〕26号）第五条规定：为了合理引导住房建设与消费，大力发展省地型住房，在规划审批、土地供应以及信贷、税收等方面，对中小套型、中低价位普通住房给予优惠政策支持。享受优惠政策的住房原则上应同时满足以下条件：住宅小区建筑容积率在1.0以上、单套建筑面积在120m²以下、实际成交价格低于同级别土地上住房平均交易价格1.2倍以下。各省、自治区、直辖市要根据实际情况，制定本地区享受优惠政策普通住房的具体标准。允许单套建筑面积和价格标准适当浮动，但向上浮动的比例不得超过上述标准的20%。各直辖市和省会城市的具体标准要报建设部、财政部、税务总局备案后，在2005年5月31日前公布。

为贯彻国务院的指示，《国家税务总局 财政部 建设部联合下发的关于加强房地产税收管理的通知》（国税发〔2005〕89号）第二条规定：“2005年5月31日以前，各地要根据国办发〔2005〕26号文件规定，公布本地区享受优惠政策的普通住房标准（以下简称普通住房）。其中，住房平均交易价格，是指报告期内同级别土地上住房交易的平均价格，经加权平均后形成的住房综合平均价格。由市、县房地产管理部门会同有关部门测算，报当地人民政府确定，每半年公布一次。各级别土地上住房平均交易价格的测算，依据房地产市场信息系统生成数据；没有建立房地产市场信息系统的，依据房地产交易登记管理系统生成数据。市、县规划管理部门要将已批准的容积率在1.0以下的住宅项目清单，一次性提供给同级地方税务、财政部门。新批住宅项目中容积率在1.0以下的，按月提供。”

《财政部 国家税务总局联合下发了关于土地增值税若干问题的通知》（财税〔2006〕21号），文件第一条关于纳税人建造普通标准住宅出售和居民个人转让普通住宅的征免税问题规定：《条例》第八条中“普通标准住宅”和《财政部、国家税务总局关于调整房地产市场若干税收政策的通知》（财税字〔1999〕210号）第三条中“普通住宅”的认定，一律按各省、自治区、直辖市人民政府根据《国务院办公厅转发建设部等部门关于做好稳定住房价格工作意见的通知》（国办发〔2005〕26号）制定并对社会公布的“中小套型、中低价位普通住房”的标准执行。纳税人既建造普通住宅，又建造其他商品房的，应分别核算土地增值额。

《财政部 国家税务总局关于土地增值税普通标准住宅有关政策的通知》（财税〔2006〕141号）规定：“普通标准住宅”的认定，可在各省、自治区、直辖市人民政府根据《国务院办公厅转发建设部等部门关于做好稳定住房价格工作意见的通知》（国办

发〔2005〕26号）制定的“普通住房标准”的范围内从严掌握。

从此，普通标准住宅的基本条件已经明确，为贯彻上述文件，《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）规定：“开发项目中同时包含普通住宅和非普通住宅的，应分别计算增值额。”国家税务总局在《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91号）第十七条再次明确“在土地增值税清算时，对不同类型房地产应当分别计算增值额、增值率，缴纳土地增值税。”

虽然《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48号）第十三条关于既建普通标准住宅又搞其他类型房地产开发的如何计税的问题曾经规定：“对纳税人既建普通标准住宅又搞其他房地产开发的，应分别核算增值额。不分别核算增值额或不能准确核算增值额的，其建造的普通标准住宅不能适用条例第八条（一）项的免税规定。”但是，从该文件的级次和时间上分析，其法律效率不及后续文件有效。

结论：土地增值税清算时，对不同类型房地产必须分别计算增值额、增值率，缴纳土地增值税，企业没有选择余地。

第3题，土地增值税清算后又取得发票，可否二次清算申请退税？

学员提问：2012年9月，我公司一个开发项目已经转让的房地产建筑面积占整个项目可售建筑面积的比例已经超过85%，主管税务机关下达了《清算通知》，要求我公司对该项目进行土地增值税清算。我公司在90天之内报送了《土地增值税纳税申报表》及相关资料，对该项目进行了清算，补交了土地增值税。但是，在清算时该项目还有一部分工程与施工企业没有进行决算，没有取得发票，这部分建筑安装工程费没有计入房地产开发成本。经过我公司与施工企业反复交涉，2013年10月份，对这部分工程进行了决算，取得建筑安装发票，金额为1205万元，请问，我公司可否要求税务机关对该项目重新进行清算，申请退还土地增值税？或者把这部分成本费用计入下一个项目计算扣除？

老师答疑：《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91号）第十条对符合以下条件之一的，主管税务机关可要求纳税人进行土地增值税清算。第（一）项规定：“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%，但剩余的可售建筑面积已经出租或自用的；”理解该项规定有两个要点：第一，房地产开发项目已经竣工验收。房地产开发项目进行工程验收之后，应当及时与施工企业进行工程决算，取得建筑安装工程的全部发票，计算完成开发产品的成本，在此基础上进行土地增值税的清算，就不会有漏计成本的问题。但是，有的工程验收后，房地产开发企业与施工企业不及时进行工程决算，无法取得发票，影响了开发产品的成本核算，这不应作为漏计成本费用的理由。第二，房地产已经转让，所称“转让”是指转让房产的所有权以

及与所有权相关的主要风险和报酬，即确认销售。对外转让土地使用权和销售商品房的，应于土地使用权和商品房已经移交，并将发票结算账单提交对方时，确认收入的实现。

正因为转让面积达到可售面积的85%以上时税务机关有权要求企业进行清算，就有部分房产没有转让，清算后再转让房地产时扣除项目金额如何处理？国税发〔2006〕187号文件第八条规定：在土地增值税清算时未转让的房地产，清算后销售或有偿转让的，纳税人应按规定进行土地增值税的纳税申报，扣除项目金额按清算时的单位建筑面积成本费用乘以销售或转让面积计算。

单位建筑面积成本费用=清算时的扣除项目总金额÷清算的总建筑面积

请注意文件写的是“清算时的单位建筑面积成本费用”，即清算时确认的单位建筑面积成本费用在清算后销售或有偿转让房地产时是不可以改变的。也就是不得补记成本费用，进行二次清算。

土地增值税的规定与企业所得税不同。《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第三十四条规定：“企业在结计税成本时其实际发生的支出应当取得但未取得合法凭据的，不得计入计税成本，待实际取得合法凭据时，再按规定计入计税成本。”企业所得税允许补计成本，而且可以跨年度补记成本。

《中华人民共和国税收征管法》第五十一条规定：“纳税人超过应纳税额缴纳的税款，税务机关发现后应当立即退还；纳税人自结算缴纳税款之日起三年内发现的，可以向税务机关要求退还多缴的税款并加算银行同期存款利息，税务机关及时查实后应当立即退还；涉及从国库中退库的，依照法律、行政法规有关国库管理的规定退还。”

从本质上说，房地产开发企业由于工程决算滞后而漏计的成本属于“纳税人超过应纳税额缴纳的税款”，理应二次清算退还多交的税款。而且有的省市地税局也作出如下规定，供大家参考：

《湖北省地方税务局关于进一步规范土地增值税征管工作的若干意见》（鄂地税发〔2013〕44号）第九条、关于房地产开发项目土地增值税二次清算问题规定：“纳税人达到清算条件并进行土地增值税清算后，继续支付并取得合法、有效凭证的支出，可申请二次清算，但必须是所有成本、费用均已全部发生完毕。主管税务机关可根据实际情况重新调整扣除项目金额并调整应纳土地增值税税额，二次清算后，纳税人不得再要求进行土地增值税清算。”

《青岛市地方税务局关于印发〈青岛市地方税务局房地产开发项目土地增值税税款清算管理暂行办法〉的通知》（青地税发〔2008〕100号）第三十四条规定，主管税务机关出具土地增值税清算税款结论后，开发企业有下列情形之一的，需按规定向主管税务机关进行申报，经主管税务机关审核属实的，补充和完善税务机关清算结论，并按规定办理税款缴纳或退还手续：



- (1) 已清算完毕的开发项目又发生成本、费用的。
- (2) 纳税人取得清算时尚未取得的扣除项目相关凭证的。
- (3) 主管税务机关认为应调整清算结论的其他情况。

如果当地地方税务局同意参照湖北省地方税务局和青岛市地方税务局规定，房地产公司在清算后取得清算时尚未取得的扣除项目相关凭证的，按规定向主管税务机关申报，经主管税务机关审核属实的，补充和完善税务机关清算结论，并按规定办理税款缴纳或退还手续。如果当地地方税务局不同意参照其他省市的规定，那么，房地产开发企业清算后取得的发票就不得补记成本，不得二次清算，退还土地增值税。

与其纳税的裁量权由他人控制，还不如在工程验收时，及时地与施工企业进行工程决算，取得全部建筑安装工程发票，提高会计核算的质量和会计核算的及时性，在土地增值税清算时，必须计算完成全部开发产品的计税成本。

第4题，补交以前年度的土地增值税可否在企业所得税前扣除？

学员提问：2012年土地增值税清算时，主管地方税务局考虑到我公司补交土地增值税金额较大，一次纳税有困难，因此，在土地增值税清算审核决定中，决定我公司补缴的土地增值税分2012年、2013年两年缴纳入库。现在面临着2013年企业所得税汇算清缴，我公司的企业所得税由市国家税务局征收。请问，我公司补缴2012年的土地增值税，根据权责发生制原则和真实性原则，可否在计算2013年度企业所得税时予以扣除？

老师答疑：《企业所得税法实施条例》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，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。第三十一条规定，企业所得税法第八条所称税金，是指企业发生的除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加。

国家税务总局公告2012年第15号第六条关于以前年度发生应扣未扣支出的税务处理问题规定：“根据《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定，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。企业由于上述原因多缴的企业所得税税款，可以在追补确认年度企业所得税应纳税款中抵扣，不足抵扣的，可以向以后年度递延抵扣或申请退税。亏损企业追补确认以前年度未在企业所得税前扣除的支出，或盈利企业经过追补确认后出现亏损的，应首先调整该项支出所属年度的亏损额，然后再按照弥补亏损的原则计算以后年度多缴的企业所得税款，并按前款规定处理。”

根据上述规定，你公司在2013年补缴2012年土地增值税应当在企业所得税汇算清缴之前向主管国家税务局专项申报作出说明，附报地方税务局的决定，请主管国家

税务局审核确认后,作为2012年的扣除项目扣除,通过“以前年度损益调整”进行核算,需要抵扣的税额在2013年度企业所得税应纳税款中抵扣,不足抵扣的,可以向以后年度递延抵扣或申请退税;同时,调减未分配利润。

关于以前年度未缴纳的应在所得税前扣除的各项税金及附加,实际补缴后如何税前扣除问题,还可以参照《辽宁省地方税务局关于纳税人补缴以前年度应在所得税前扣除的各项税金及附加如何税前扣除等问题的批复》(辽地税函[2003]181号)规定,即:纳税人当年未提取缴纳,以后年度自行补缴或税务机关查补的以前年度应缴纳的消费税、营业税、资源税、关税和城市维护建设税、教育费附加、房产税、车船使用税、土地使用税、印花税等,应按该补缴税款的税款所属年度调整该年度的应纳税所得额,并通过“以前年度损益调整”等科目对补缴年度作所得税纳税调整,该部分补缴税款不得在补缴年度重复计算扣除。

第5题,不按规定预交土地增值税是否会受到税务处罚?

学员提问:我公司开发的住宅小区,2010年7月开始预售,销售方式采取“团购”,销售价格偏低。当地规定普通标准住宅的预征率为1.5%,考虑到小区内的普通标准住宅所占比例较大,土地增值税清算时增值率不会大于20%,属于免税范围,如果预交了土地增值税,清算时很难退税。所以,自房产预售以来,我公司没有预交土地增值税。现在,该住宅小区已经达到应当进行清算的条件,准备进项土地增值税的清算,我所担心的是,没有预交土地增值税有无涉税风险?

老师答疑:考虑到开发产品的生产周期较长,房产建设到一定程度,房地产企业取得预售许可证之后,可以预售房产的实际情况,《中华人民共和国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,由于涉及成本确定或其他原因,而无法据以计算土地增值税的,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。具体办法由各省、自治区、直辖市地方税务局根据当地情况制定。

《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)第三条关于土地增值税的预征和清算问题规定:各地要进一步完善土地增值税预征办法,根据本地区房地产业增值水平和市场发展情况,区别普通住房、非普通住房和商用房等不同类型,科学合理地确定预征率,并适时调整。工程项目竣工结算后,应及时进行清算,多退少补。对未按预征规定期限预缴税款的,应根据《税收征管法》及其实施细则的有关规定,从限定的缴纳税款期限届满的次日起,加收滞纳金。

2010年5月,为深入贯彻《国务院关于坚决遏制部分城市房价过快上涨的通知》(国发[2010]10号)精神,促进房地产行业健康发展,合理调节房地产开发收益,充分发挥土地增值税调控作用,国家税务总局下发了《关于加强土地增值税征管工作的通知》(国税发[2010]53号)文件第二条规定:预征是土地增值税征收管理工作的基础,是实现土地增值税调节功能、保障税收收入均衡入库的重要手段。各级税务机关



要全面加强土地增值税的预征工作，把土地增值税预征和房地产项目管理工作结合起来，把土地增值税预征和销售不动产营业税结合起来；把预征率的调整和土地增值税清算的实际税负结合起来；把预征率的调整与房价上涨的情况结合起来，使预征率更加接近实际税负水平，改变目前部分地区存在的预征率偏低，与房价快速上涨不匹配的情况。通过科学、精细的测算，研究预征率调整与房价上涨的挂钩机制。为了发挥土地增值税在预征阶段的调节作用，各地须对目前的预征率进行调整。除保障性住房外，东部地区省份预征率不得低于2%，中部和东北地区省份不得低于1.5%，西部地区省份不得低于1%，各地要根据不同类型房地产确定适当的预征率（地区的划分按照国务院有关文件的规定执行）。对尚未预征或暂缓预征的地区，应切实按照税收法律法规开展预征，确保土地增值税在预征阶段及时、充分发挥调节作用。

从上述规定可以看到，国家税务总局对土地增值税的预征工作非常重视，如果不按期预交土地增值税，将按《税收征管法》进行处罚。你公司未按规定预交的土地增值税，应当从收到预售款项的次月起，按照《税收征管法》的第三十二条规定：纳税人未按照规定期限缴纳税款的，扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，税务机关除责令限期缴纳外，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。

第6题，如何把握“已竣工验收的房地产开发项目”进行土地增值税的清算？

学员提问：在《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91号）文件中，无论是应当进行土地增值税清算的房地产开发项目，还是主管税务机关可以要求纳税人进行土地增值税清算的房地产开发项目，前提都是“已竣工验收的房地产开发项目”，但是，在征收土地增值税的文件中对此并没有具体解释。请问，应当如何把握“已竣工验收的房地产开发项目”？

老师答疑：由于土地增值税并不是房地产开发企业的主体税种，所以，土地增值税的相关法规中对房地产开发的经营流程、成本核算等并没有完整的法规体系。但是，国家征收的各个税种之间并不是完全分割、各行其是的，而是密切相关、相辅相成，共同达到为国聚财的、为民征税的目的。在土地增值税的征收过程中，关于房地产开发产品的开发程度、销售确认、成本核算等问题必须参照《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）的规定：房地产开发企业房地产开发经营业务包括土地的开发，建造、销售住宅、商业用房以及其他建筑物、附着物、配套设施等开发产品。除土地开发之外，其他开发产品符合下列条件之一的，应视为已经竣工验收。

1. 开发产品竣工证明材料已报房地产管理部门备案。

《房屋建筑工程和市政基础设施工程竣工验收备案管理暂行办法》（建设部令第78号）第五条规定，建设单位办理工程竣工验收备案应当提交下列文件：

- （1）工程竣工验收备案表。
- （2）工程竣工验收报告。
- （3）法律、行政法规规定应当由规划、公安消防、环保等部门出具的认可文件或

者准许使用文件。

(4) 施工单位签署的工程质量保修书。

(5) 法规、规章规定必须提供的其他文件。

商品住宅还应当提交《住宅质量保证书》和《住宅使用说明书》。

2. 开发产品已开始投入使用。

《国家税务总局关于房地产开发企业开发产品完工条件确认问题的通知》(国税函[2010] 201号)规定:房地产开发企业建造、开发的开发产品,无论工程质量是否通过验收合格,或是否办理完工(竣工)备案手续以及会计决算手续,当企业开始办理开发产品交付手续(包括入住手续)或已开始实际投入使用时,为开发产品开始投入使用,应视为开发产品已经完工。房地产开发企业应按规定及时结算开发产品计税成本,并计算企业当年度应纳税所得额。

3. 开发产品已取得了初始产权证明。

在开发小区竣工验收之后,首先,由当地建设管理部门颁发《建设工程竣工验收规划确认书》;再由国家批准的测绘部门进行实地测量发给“实测报告”;然后,房地产开发企业到当地房产管理局办理取得《房屋所有权证》,即平常讲的“大产权证”,即“初始产权证明”。

第7题,可否按房地产企业自行划分的分期项目作为清算单位?

学员提问:2010年1月,我公司开发建设的“锦绣家园”项目由于面积过大,开发周期较长,董事会决定将该开项目分三期进行开发,但是,当时没有进行项目分期开发的税务备案。现在该项目的一期工程已经具备土地增值税的清算条件。请问,我公司可否对第一期项目单独进行土地增值税的清算?

老师答疑:《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)第一条规定:土地增值税以国家有关部门审批的房地产开发项目为单位进行清算,对于分期开发的项目,以分期项目为单位清算。但是,该文件没有对什么是“国家有关部门审批的房地产开发项目”作出解释,对“分期开发的项目”的审批权限也没有予以明确。这就给各地税务机关比较大的自由裁量权。如《辽宁省地方税务局关于明确土地增值税清算有关问题的通知》(辽地税函[2012] 92号)第一条关于土地增值税的清算单位规定:“确定土地增值税清算单位时,地方税务机关应以发改委审批、备案确定的房地产开发项目作为清算单位;对于分期开发的项目,地方税务机关应以住建部门或国土规划部门下发的《建设工程规划许可证》确定的分期建设项目作为清算单位。”

但是,由于房地产开发企业在申报项目时,往往需要考虑小区的容积率,如果分期向国土规划部门申请《建设土地规划许可证》、向建设主管部门申请《建设工程规划许可证》,可能达不到当地规定的容积率。为此,只能按当地发改委的立项书为依据进行申请,这就会造成一次开发面积过大,开发周期过长的问題。为了便于建设施工,



为了及时回笼资金,开发商可能自行决定分期开发,房地产开发企业自行决定分期开发也是符合国税发[2006]187号文件规定的分期开发的项目以分期项目为单位清算,允许分期清算。《江苏省地方税务局关于土地增值税有关业务问题的公告》(苏地税规[2012]1号)第一条土地增值税清算单位规定:“土地增值税以国家有关部门审批、备案的项目为单位进行清算,对于国家有关部门批准的分期开发的项目,以分期项目为单位进行清算。对国家有关部门批准的开发项目或分期项目开发周期较长,纳税人自行分期开发的,其收入、成本、费用按规定分别归集的,主管税务机关可将自行分期项目确定为清算单位。”

笔者认为,江苏省地方税务局的规定是合情合理的,具有人性化的特点,可供各地税务机关参照。

另外,房地产开发企业应当及时地与主管税务机关进行沟通,当房地产开发企业将一个较大的项目分期开发时,应当按照《国家税务总局关于印发〈土地增值税纳税申报表〉的通知》(国税发[1995]90号)第二条的规定:从事房地产开发的纳税人,应在取得土地使用权并获得房地产开发项目开工许可后,根据税务机关确定的时间,向主管税务机关报送《土地增值税项目登记表》。把分期开发的项目范围、时间范围向主管税务机关提前备案,以便税务机关管理和监督,如果这样操作,在分期清算时,就有了规范的依据。北京市地方税务局印发的《关于加强房地产开发项目土地增值税管理若干问题的通知》(京地税地[2009]105号)就明确规定,房地产开发企业应自取得立项批准文件之日起30日内,到房地产开发企业法人机构税务登记地主管税务机关办理土地增值税项目登记手续,并附送土地增值税项目登记表等资料。

第8题,会计资料或原始凭证不全如何进行土地增值税的清算?

学员提问:我公司是2000年成立的房地产开发公司,十多年来换了几任会计人员,由于工作交接不清,致使会计资料残缺不全。在2013年清算的一个房地产开发项目中,公司无法提供完整的会计资料,前期工程费、建筑安装工程费、基础设施建设费、开发间接费等房地产开发成本原始凭证缺失,请问,在这种情况下应当如何进行土地增值税的清算?

老师答疑:《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)第七条土地增值税的核定征收规定,房地产开发企业有下列情形之一的,税务机关可以参照与其开发规模和收入水平相近的当地企业的土地增值税税负情况,核定征收土地增值税。其中第(四)项规定:“虽设置账簿,但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全,难以确定转让收入或扣除项目金额的。”

根据上述规定,北京市地方税务局为进一步做好北京市土地增值税的清算管理工作,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)文件精神,对于土地增值税核定扣除项目金额标准问题,印

发了《关于土地增值税核定扣除项目金额标准有关问题的通知》（京地税地〔2009〕245号），文件规定，本通知适用于房地产开发项目清算土地增值税时扣除房地产开发成本中“前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、开发间接费用（以下简称四项成本）”的核定。土地增值税清算项目的四项成本应按实际发生额据实扣除，但发现有下列情况之一的，应按本通知规定的标准核定扣除：

（1）无法按清算要求提供开发成本核算资料的。

（2）提供的开发成本资料不实的。

（3）发现《鉴证报告》内容有问题的。

（4）虚报房地产开发成本的。

（5）清算项目的四项成本扣除额明显高于北京市地方税务局制定的分类房产单位面积四项成本扣除金额标准，又无正当理由的。

从北京市的文件可以看出，核定四个成本项目的前提是申报资料虚假。对于你公司这种情况，符合《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91号）关于土地增值税核定征收的规定，应当进行核定征收。《土地增值税清算管理规程》第三十四条规定，在土地增值税清算中符合以下条件之一的，可实行核定征收。

（1）依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的。

（2）擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的。

（3）虽设置账簿，但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以确定转让收入或扣除项目金额的。

（4）符合土地增值税清算条件，企业未按照规定的期限办理清算手续，经税务机关责令限期清算，逾期仍不清算的。

（5）申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。

《国家税务总局关于加强土地增值税征管工作的通知》（国税发〔2010〕53号）第四条规定，对确需核定征收的，要严格按照税收法律法规的要求，从严、从高确定核定征收率。为了规范核定工作，核定征收率原则上不得低于5%，以示惩罚。

国税发〔2006〕187号文件第四条规定：“扣除取得土地使用权所支付的金额、房地产开发成本、费用及与转让房地产有关税金，须提供合法有效凭证；不能提供合法有效凭证的，不予扣除。房地产开发企业办理土地增值税清算所附送的前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、开发间接费用的凭证或资料不符合清算要求或不实的，地方税务机关可参照当地建设工程造价管理部门公布的建安造价定额资料，结合房屋结构、用途、区位等因素，核定上述四项开发成本的单位面积金额标准，并据以计算扣除。”凭证或资料不符合清算要求或不实的不是没有原始凭证，而是凭证不符合清算要求或者成本资料不实，这和没有原始凭证完全是两个概念。设想一下，如果施工企业承包的建筑安装工程不给你公司开具发票，施工企业就没有缴纳相关税费，没有完成计税基础，会造成国家税款流失；如果，允许你对四个成本项目核定扣除，岂



不是给施工企业偷税款造成可乘之机。

对于如你公司这种情况从严从高核定征收土地增值税，目的是强制房地产开发公司在房地产建造开发的过程中，必须取得发票，而不是怂恿房地产开发公司可以无票清算，给相关企业造成偷逃税款的机会。

第9题，土地增值税清算时提而未缴的税款，可否在税前扣除？

学员提问：2013年10月，我公司开发的一个房地产项目已经达到应当进行土地增值税清算的条件，按规定进行了土地增值税的清算，经过税务机关的审查，最后审定我公司需要补交土地增值税1670万元，并出具了审核结论。我公司做如下会计处理：

借：营业税金及附加 16 700 000

贷：应交税费——应交土地增值税 16 700 000

但是，主管地方税务局通知我公司，因2013年该局的征税任务已经完成，该笔税款我公司照常申报，暂不交税，地税局在2014年1月份收缴入库，税收缴款书也在交税时出具。因为是税务机关的要求，我公司不需要承担该笔土地增值税的滞纳金。

请问这笔属于2013年应缴的税款，我公司已经列入“营业税金及附加”科目，但是税款未缴，是否可以作为2013年的税金支出在企业所得税前扣除？而且我公司的企业所得税由国税局征管，他们能否允许这笔2014年的税收缴款书，在计算2013年应纳税所得额时扣除？

老师答疑：《中华人民共和国企业所得税法》第八条规定：“企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。”依据此项规定原则，《企业所得税法实施条例》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，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。”

根据上述规定，本年应缴的土地增值税，只要依法计提，无论是否实际缴纳，均应当在本年税前扣除。

《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）第二条规定：

（1）符合下列情形之一的，纳税人应进行土地增值税的清算：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。

（2）符合下列情形之一的，主管税务机关可要求纳税人进行土地增值税清算：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%，但剩余的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；省税务机关规定的其他情况。

关于清算后交款期限的问题，《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220号）第八条规定：“纳税人按规定预缴土地增值税后，清算补缴的土地增值税，在主管税务机关规定的期限内补缴的，不加收滞纳金。”

你公司的会计处理是正确的，如果请税务机关出具一份土地增值税清算审核结论，明确你公司在12月份完成清算，2014年1月份交款入库，你们的处理就更加完善了。

附录 有关土地增值税的 重要法规

附录 A 中华人民共和国土地增值税暂行条例

(国务院令 [1993] 第 138 号)

第一条 为了规范土地，房地产市场交易秩序，合理调节土地增值收益，维护国家权益，制定本条例。

第二条 转让国有土地使用权，地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人（以下简称纳税人），应当依照本条例缴纳土地增值税。

第三条 土地增值税按照纳税人转让房地产所取得的增值额和本条例第七条规定的税率计算征收。

第四条 纳税人转让房地产所取得的收入减除本条例第六条规定扣除项目金额后的余额，为增值额。

第五条 纳税人转让房地产所取得的收入，包括货币收入，实物收入和其他收入。

第六条 计算增值额的扣除项目：

- 取得土地使用权所支付的金额；
- 开发土地的成本，费用；
- 新建房及配套设施的成本，费用，或者旧房及建筑物的评估价格；
- 与转让房地产有关的税金；
- 财政部规定的其他扣除项目。

第七条 土地增值税实行四级超率累进税率：

增值额未超过扣除项目金额 50% 的部分，税率为 30%。

增值额超过扣除项目金额 50%，未超过扣除项目金额 100% 的部分，税率为 40%。

增值额超过扣除项目金额 100%，未超过扣除项目金额 200% 的部分，税率为 50%。

增值额超过扣除项目金额 200% 的部分，税率为 60%。

第八条 有下列情形之一的，免征土地增值税：



(一) 纳税人建造普通标准住宅出售, 增值额未超过扣除项目金额 20% 的;

(二) 因国家建设需要依法征用, 收回的房地产。

第九条 纳税人有下列情形之一的, 按照房地产评估价格计算征收:

(一) 隐瞒, 虚报房地产成交价格的;

(二) 提供扣除项目金额不实的;

(三) 转让房地产的成交价格低于房地产评估价格, 又无正当理由的。

第十条 纳税人应当自转让房地产合同签订之日起七日内向房地产所在地主管税务机关办理纳税申报, 并在税务机关核定的期限内缴纳土地增值税。

第十一条 土地增值税由税务机关征收。土地管理部门, 房产管理部门应当向税务机关提供有关资料, 并协助税务机关依法征收土地增值税。

第十二条 纳税人未按照本条例缴纳土地增值税的, 土地管理部门, 房产管理部门不得办理有关的权属变更手续。

第十三条 土地增值税的征收管理, 依据《中华人民共和国税收征收管理法》及本条例有关规定执行。

第十四条 本条例由财政部负责解释, 实施细则由财政部制定。

第十五条 本条例自一九九四年一月一日起施行。各地区的土地增值费征收办法, 与本条例相抵触的, 同时停止执行。

附录 B 中华人民共和国土地 增值税暂行条例实施细则

(财法字 [1995] 006 号)

第一条 根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》(以下简称条例) 第十四条规定, 制定本细则。

第二条 条例第二条所称的转让国有土地使用权, 地上的建筑物及其附着物并取得收入, 是指以出售或者其他方式有偿转让房地产的行为。不包括以继承, 赠予方式无偿转让房地产的行为。

第三条 条例第二条所称的国有土地, 是指按国家法律规定属于国家所有的土地。

第四条 条例第二条所称的地上的建筑物, 是指建于土地上的一切建筑物, 包括地上地下的各种附属设施。条例第二条所称的附着物, 是指附着于土地上的不能移动, 一经移动即遭损坏的物品。

第五条 条例第二条所称的收入, 包括转让房地产的全部价款及有关的经济收益。

第六条 条例第二条所称的单位, 是指各类企业单位, 事业单位, 国家机关和社会团体及其他组织。



条例第二条所称个人，包括个体经营者。

第七条 条例第六条所列的计算增值额的扣除项目，具体为：

（一）取得土地使用权所支付的金额，是指纳税人为取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定交纳的有关费用。

（二）开发土地和新建房及配套设施（以下简称房地产开发）的成本，是指纳税人房地产开发项目实际发生的成本（以下简称房地产开发成本），包括土地征用及拆迁补偿费，前期工程费，建筑安装工程费，基础设施费，公共配套设施费，开发间接费用。

土地征用及拆迁补偿费，包括土地征用费、耕地占用税、劳动力安置费及有关地上、地下附着物拆迁补偿的净支出，安置动迁用房支出等。

前期工程费，包括规划，设计，项目可行性研究和水文、地质、勘察、测绘、“三通一平”等支出。

建筑安装工程费，是指以出包方式支付给承包单位的建筑安装工程费，以自营方式发生的建筑安装工程费。

基础设施费，包括开发小区内道路、供水、供电、供气、排污、排洪、通信、照明、环卫、绿化等工程发生的支出。

公共配套设施费，包括不能有偿转让的开发小区内公共配套设施发生的支出。

开发间接费用，是指直接组织，管理开发项目发生的费用，包括工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、周转房摊销等。

（三）开发土地和新建房及配套设施的费用（以下简称房地产开发费用），是指与房地产开发项目有关的销售费用、管理费用、财务费用。

财务费用中的利息支出，凡能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的，允许据实扣除，但最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。其他房地产开发费用，按本条（一）、（二）项规定计算的金额之和的5%以内计算扣除。

凡不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明的，房地产开发费用按本条（一）、（二）项规定计算的金额之和的10%以内计算扣除。

上述计算扣除的具体比例，由各省、自治区、直辖市人民政府规定。

（四）旧房及建筑物的评估价格，是指在转让已使用的房屋及建筑物时，由政府批准设立的房地产评估机构评定的重置成本价乘以成新度折扣率后的价格。评估价格须经当地税务机关确认。

（五）与转让房地产有关的税金，是指在转让房地产时缴纳的营业税，城市维护建设税、印花税。因转让房地产交纳的教育费附加，也可视同税金予以扣除。

（六）根据条例第六条（五）项规定，对从事房地产开发的纳税人可按本条（一）、（二）项规定计算的金额之和，加计20%的扣除。

第八条 土地增值税以纳税人房地产成本核算的最基本的核算项目或核算对象为单位计算。



第九条 纳税人成片受让土地使用权后，分期分批开发，转让房地产的，其扣除项目金额的确定，可按转让土地使用权的面积占总面积的比例计算分摊，或按建筑面积计算分摊，也可按税务机关确认的其他方式计算分摊。

第十条 条例第七条所列四级超率累进税率，每级“增值额未超过扣除项目金额”的比例，均包括本比例数。

计算土地增值税税额，可按增值额乘以适用的税率减去扣除项目金额乘以速算扣除系数的简便方法计算，具体公式如下：

(一) 增值额未超过扣除项目金额 50%

$$\text{土地增值税税额} = \text{增值额} \times 30\%$$

(二) 增值额超过扣除项目金额 50%，未超过 100% 的

$$\text{土地增值税税额} = \text{增值额} \times 40\% - \text{扣除项目金额} \times 5\%$$

(三) 增值额超过扣除项目金额 100%，未超过 200% 的

$$\text{土地增值税税额} = \text{增值额} \times 50\% - \text{扣除项目金额} \times 15\%$$

(四) 增值额超过扣除项目金额 200%

$$\text{土地增值税税额} = \text{增值额} \times 60\% - \text{扣除项目金额} \times 35\%$$

公式中的 5%，15%，35% 为速算扣除系数。

第十一条 条例第八条（一）项所称的普通标准住宅，是指按所在地一般民用住宅标准建造的居住用住宅。高级公寓，别墅，度假村等不属于普通标准住宅。普通标准住宅与其他住宅的具体划分界限由各省，自治区，直辖市人民政府规定。

纳税人建造普通标准住宅出售，增值额未超过本细则第七条（一）、（二）、（三）、（五）、（六）项扣除项目金额之和 20% 的，免征土地增值税；增值额超过扣除项目金额之和 20% 的，应就其全部增值额按规定计税。

条例第八条（二）项所称的因国家建设需要依法征用，收回的房地产，是指因城市实施规划，国家建设的需要而被政府批准征用的房产或收回的土地使用权。

因城市实施规划，国家建设的需要而搬迁，由纳税人自行转让原房地产的，比照本规定免征土地增值税。

符合上述免税规定的单位和个人，须向房地产所在地税务机关提出免税申请，经税务机关审核后，免予征收土地增值税。

第十二条 个人因工作调动或改善居住条件而转让原自用住房，经向税务机关申报核准，凡居住满五年或五年以上的，免予征收土地增值税；居住满三年未满五年的，减半征收土地增值税。居住未满三年的，按规定计征土地增值税。

第十三条 条例第九条所称的房地产评估价格，是指由政府批准设立的房地产评估机构根据相同地段，同类房地产进行综合评定的价格。评估价格须经当地税务机关确认。

第十四条 条例第九条（一）项所称的隐瞒，虚报房地产成交价格，是指纳税人不报或有意低报转让土地使用权，地上建筑物及其附着物价款的行为。

条例第九条（二）项所称的提供扣除项目金额不实的，是指纳税人在纳税申报时不据实提供扣除项目金额的行为。

条例第九条（三）项所称的转让房地产的成交价格低于房地产评估价格，又无正当理由，是指纳税人申报的转让房地产的实际成交价低于房地产评估机构评定的交易价，纳税人又不能提供凭据或无正当理由的行为。

隐瞒、虚报房地产成交价格，应由评估机构参照同类房地产的市场交易价格进行评估。税务机关根据评估价格确定转让房地产的收入。

提供扣除项目金额不实的，应由评估机构按照房屋重置成本价乘以成新度折扣率计算的房屋成本价和取得土地使用权时的基准地价进行评估。税务机关根据评估价格确定扣除项目金额。

转让房地产的成交价格低于房地产评估价格，又无正当理由的，由税务机关参照房地产评估价格确定转让房地产的收入。

第十五条 根据条例第十条的规定，纳税人应按照下列程序办理纳税手续：

（一）纳税人应在转让房地产合同签订后的七日内，到房地产所在地主管税务机关办理纳税申报，并向税务机关提交房屋及建筑物产权，土地使用权证书，土地转让，房产买卖合同，房地产评估报告及其他与转让房地产有关的资料。

纳税人因经常发生房地产转让而难以在每次转让后申报的，经税务机关审核同意后，可以定期进行纳税申报，具体期限由税务机关根据情况确定。

（二）纳税人按照税务机关核定的税额及规定的期限缴纳土地增值税。

第十六条 纳税人在项目全部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，而无法据以计算土地增值税的，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。具体办法由各省，自治区，直辖市地方税务局根据当地情况制定。

第十七条 条例第十条所称的房地产所在地，是指房地产的座落地。纳税人转让房地产座落在两个或两个以上地区的，应按房地产所在地分别申报纳税。

第十八条 条例第十一条所称的土地管理部门，房产管理部门应当向税务机关提供有关资料，是指向房地产所在地主管税务机关提供有关房屋及建筑物产权，土地使用权，土地出让金数额，土地基准地价，房地产市场交易价格及权属变更等方面的资料。

第十九条 纳税人未按规定提供房屋及建筑物产权，土地使用权证书，土地转让，房产买卖合同，房地产评估报告及其他与转让房地产有关资料的，按照《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《征管法》）第三十九条的规定进行处理。

纳税人不如实申报房地产交易额及规定扣除项目金额造成少缴或未缴税款的，按照《征管法》第四十条的规定进行处理。

第二十条 土地增值税以人民币为计算单位。转让房地产所取得的收入为外国货币的，以取得收入当天或当月1日国家公布的市场汇价折合成人民币，据以计算应纳



土地增值税税额。

第二十一条 条例第十五条所称的各地区的土地增值费征收办法是指与本条例规定的计征对象相同的土地增值费，土地收益金等征收办法。

第二十二条 本细则由财政部解释，或者由国家税务总局解释。

第二十三条 本细则自发布之日起施行。

第二十四条 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。

附录 C 财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知

(财税字 [1995] 48 号)

按照《中华人民共和国土地增值税暂行条例》(以下简称条例)和《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》(以下简称细则)的规定，现对土地增值税一些具体问题规定如下：

一、关于以房地产进行投资，联营的征免税问题

对于以房地产进行投资，联营的，投资，联营的一方以土地(房地产)作价入股进行投资或作为联营条件，将房地产转让到所投资，联营的企业中时，暂免征收土地增值税。对投资，联营企业将上述房地产再转让的，应征收土地增值税。

二、关于合作建房的征免税问题

对于一方出地，一方出资金，双方合作建房，建成后按比例分房自用的，暂免征收土地增值税；建成后转让的，应征收土地增值税。

三、关于企业兼并转让房地产的征免税问题

在企业兼并中，对被兼并企业将房地产转让到兼并企业中的，暂免征收土地增值税。

四、关于细则中“赠予”所包括的范围问题

细则所称的“赠予”是指如下情况：

(一) 房产所有人，土地使用权所有人将房屋产权，土地使用权赠予直系亲属或承担直接赡养义务人的。

(二) 房产所有人，土地使用权所有人通过中国境内非营利的社会团体，国家机关将房屋产权，土地使用权赠予教育，民政和其他社会福利，公益事业的。

上述社会团体是指中国青少年发展基金会，希望工程基金会，宋庆龄基金会，减灾委员会，中国红十字会，中国残疾人联合会，全国老年基金会，老区促进会以及经民政部门批准成立的其他非营利的公益性组织。



五、关于个人互换住房的征免税问题

对个人之间互换自有居住用房地产的，经当地税务机关核实，可以免征土地增值税。

六、关于地方政府要求房地产开发企业代收的费用如何计征土地增值税的问题

对于县级及县级以上人民政府要求房地产开发企业在售房时代收的各项费用，如果代收费用是计入房价中向购买方一并收取的，可作为转让房地产所取得的收入计税；如果代收费用未计入房价中，而是在房价之外单独收取的，可以不作为转让房地产的收入。

对于代收费用作为转让收入计税的，在计算扣除项目金额时，可予以扣除，但不允许作为加计20%扣除的基数；对于代收费用未作为转让房地产的收入计税的，在计算增值额时不允许扣除代收费用。

七、关于新建房与旧房的界定问题

新建房是指建成后未使用的房产。凡是已使用一定时间或达到一定磨损程度的房产均属旧房。使用时间和磨损程度标准可由各省、自治区，直辖市财政厅（局）和地方税务局具体规定。

八、关于扣除项目金额中的利息支出如何计算问题

（一）利息的上浮幅度按国家的有关规定执行，超过上浮幅度的部分不允许扣除；

（二）对于超过贷款期限的利息部分和加罚的利息不允许扣除。

九、关于计算增值额时扣除已缴纳印花税的问题

细则中规定允许扣除的印花税，是指在转让房地产时缴纳的印花税。房地产开发企业按照《施工，房地产开发企业财务制度》的有关规定，其缴纳的印花税列入管理费用，已相应予以扣除。其他的土地增值税纳税义务人在计算土地增值税时允许扣除在转让时缴纳的印花税。

十、关于转让旧房如何确定扣除项目金额的问题

转让旧房的，应按房屋及建筑物的评估价格，取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定交纳的有关费用以及在转让环节缴纳的税金作为扣除项目金额计征土地增值税。对取得土地使用权时未支付地价款或不能提供已支付的地价款凭据的，不允许扣除取得土地使用权所支付的金额。

十一、关于已缴纳的契税可否在计税时扣除的问题

对于个人购入房地产再转让的，其在购入时已缴纳的契税，在旧房及建筑物的评估价中已包括了此项因素，在计征土地增值税时，不另作为“与转让房地产有关的税金”予以扣除。

十二、关于评估费用可否在计算增值额时扣除的问题

纳税人转让旧房及建筑物时因计算纳税的需要而对房地产进行评估，其支付的评估费用允许在计算增值额时予以扣除。对条例第九条规定的纳税人隐瞒，虚报房地产成交价格等情形而按房地产评估价格计算征收土地增值税所发生的评估费用，不允许在计算土地增值税时予以扣除。



十三、关于既建普通标准住宅又搞其他类型房地产开发的如何计税的问题

对纳税人既建普通标准住宅又搞其他房地产开发的，应分别核算增值额。不分别核算增值额或不能准确核算增值额的，其建造的普通标准住宅不能适用条例第八条（一）项的免税规定。

十四、关于预售房地产所取得的收入是否申报纳税的问题

根据细则的规定，对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。具体办法由各省，自治区，直辖市地方税务局根据当地情况制定。因此，对纳税人预售房地产所取得的收入，当地税务机关规定预征土地增值税的，纳税人应当到主管税务机关办理纳税申报，并按规定比例预交，待办理决算后，多退少补；当地税务机关规定不预征土地增值税的，也应在取得收入时先到税务机关登记或备案。

十五、关于分期收款的外币收入如何折合人民币的问题

对于取得的收入为外国货币的，依照细则规定，以取得收入当天或当月 1 日国家公布的市场汇价折合人民币，据以计算土地增值税税额。对于以分期收款形式取得的外币收入，也应按实际收款日或收款当月 1 日国家公布的市场汇价折合人民币。

十六、关于纳税期限的问题

根据条例第十条，第十二条和细则第十五条的规定，税务机关核定的纳税期限，应在纳税人签订房地产转让合同之后，办理房地产权属转让（即过户及登记）手续之前。

十七、关于《财政部 国家税务总局关于对 1994 年 1 月 1 日前签订开发及转让合同的房地产征免土地增值税的通知》（财法字 [1995] 7 号）适用范围的问题。

该通知规定的适用范围，限于房地产开发企业转让新建房地产的行为，非房地产开发企业或房地产开发企业转让存量房地产的，不适用此规定。

附录 D 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）

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、地方税务局，新疆生产建设兵团财务局：

根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》（以下简称《条例》）及其实施细则和有关规定精神，现将土地增值税有关问题明确如下：

一、关于纳税人建造普通标准住宅出售和居民个人转让普通住宅的征免税问题

《条例》第八条中“普通标准住宅”和《财政部 国家税务总局关于调整房地产市场若干税收政策的通知》（财税字 [1999] 210 号）第三条中“普通住宅”的认定，一律按各省、自治区、直辖市人民政府根据《国务院办公厅转发建设部等部门关于做好

稳定住房价格工作意见的通知》(国办发〔2005〕26号)制定并对社会公布的“中小套型、中低价位普通住房”的标准执行。纳税人既建造普通住宅,又建造其他商品房的,应分别核算土地增值额。

在本文件发布之日前已向房地产所在地地方税务机关提出免税申请,并经税务机关按各省、自治区、直辖市人民政府原来确定的普通标准住宅的标准审核确定,免征土地增值税的普通标准住宅,不做追溯调整。

二、关于转让旧房准予扣除项目的计算问题

纳税人转让旧房及建筑物,凡不能取得评估价格,但能提供购房发票的,经当地税务部门确认,《条例》第六条第(一)、(三)项规定的扣除项目的金额,可按发票所载金额并从购买年度起至转让年度止每年加计5%计算。对纳税人购房时缴纳的契税,凡能提供契税完税凭证的,准予作为“与转让房地产有关的税金”予以扣除,但不作为加计5%的基数。

对于转让旧房及建筑物,既没有评估价格,又不能提供购房发票的,地方税务机关可以根据《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)第35条的规定,实行核定征收。

三、关于土地增值税的预征和清算问题

各地要进一步完善土地增值税预征办法,根据本地区房地产业增值水平和市场发展情况,区别普通住房、非普通住房和商用房等不同类型,科学合理地确定预征率,并适时调整。工程项目竣工结算后,应及时进行清算,多退少补。

对未按预征规定期限预缴税款的,应根据《税收征管法》及其实施细则的有关规定,从限定的缴纳税款期限届满的次日起,加收滞纳金。

对已竣工验收的房地产项目,凡转让的房地产的建筑面积占整个项目可售建筑面积的比例在85%以上的,税务机关可以要求纳税人按照转让房地产的收入与扣除项目金额配比的原则,对已转让的房地产进行土地增值税的清算。具体清算办法由各省、自治区、直辖市和计划单列市地方税务局规定。

四、关于因城市实施规划、国家建设需要而搬迁,纳税人自行转让房地产的征免税问题

《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第十一条第四款所称:因“城市实施规划”而搬迁,是指因旧城改造或因企业污染、扰民(指产生过量废气、废水、废渣和噪声,使城市居民生活受到一定危害),而由政府或政府有关主管部门根据已审批通过的城市规划确定进行搬迁的情况;因“国家建设的需要”而搬迁,是指因实施国务院、省级人民政府、国务院有关部委批准的建设项目而进行搬迁的情况。

五、关于以房地产进行投资或联营的征免税问题

对于以土地(房地产)作价入股进行投资或联营的,凡所投资、联营的企业从事房地产开发的,或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的,均不适用



《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48号）第一条暂免征收土地增值税的规定。

六、本文自2006年3月2日起执行。

附录 E 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）

各省、自治区、直辖市和计划单列市地方税务局，西藏、宁夏回族自治区国家税务局：
为进一步加强房地产开发企业土地增值税清算管理工作，根据《中华人民共和国税收征收管理法》、《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及有关规定，现就有关问题通知如下：

一、土地增值税的清算单位

土地增值税以国家有关部门审批的房地产开发项目为单位进行清算，对于分期开发的项目，以分期项目为单位清算。

开发项目中同时包含普通住宅和非普通住宅的，应分别计算增值额。

二、土地增值税的清算条件

（一）符合下列情形之一的，纳税人应进行土地增值税的清算：

1. 房地产开发项目全部竣工、完成销售的；
2. 整体转让未竣工决算房地产开发项目的；
3. 直接转让土地使用权的。

（二）符合下列情形之一的，主管税务机关可要求纳税人进行土地增值税清算：

1. 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%，但剩余的可售建筑面积已经出租或自用的；
2. 取得销售（预售）许可证满三年仍未销售完毕的；
3. 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；
4. 省税务机关规定的其他情况。

三、非直接销售和自用房地产的收入确定

（一）房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产，其收入按下列方法和顺序确认：

1. 按本企业在同一地区、同一年度销售的同类房地产的平均价格确定；
2. 由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。



(二) 房地产开发企业将开发的部分房地产转为企业自用或用于出租等商业用途时,如果产权未发生转移,不征收土地增值税,在税款清算时不列收入,不扣除相应的成本和费用。

四、土地增值税的扣除项目

(一) 房地产开发企业办理土地增值税清算时计算与清算项目有关的扣除项目金额,应根据土地增值税暂行条例第六条及其实施细则第七条的规定执行。除另有规定外,扣除取得土地使用权所支付的金额、房地产开发成本、费用及与转让房地产有关税金,须提供合法有效凭证;不能提供合法有效凭证的,不予扣除。

(二) 房地产开发企业办理土地增值税清算所附送的前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、开发间接费用的凭证或资料不符合清算要求或不实的,地方税务机关可参照当地建设工程造价管理部门公布的建安造价定额资料,结合房屋结构、用途、区位等因素,核定上述四项开发成本的单位面积金额标准,并据以计算扣除。具体核定方法由省税务机关确定。

(三) 房地产开发企业开发建造的与清算项目配套的居委会和派出所用房、会所、停车场(库)、物业管理场所、变电站、热力站、水厂、文体场馆、学校、幼儿园、托儿所、医院、邮电通信等公共设施,按以下原则处理:

1. 建成后产权属于全体业主所有的,其成本、费用可以扣除;
2. 建成后无偿移交给政府、公用事业单位用于非营利性社会公共事业的,其成本、费用可以扣除;
3. 建成后有偿转让的,应计算收入,并准予扣除成本、费用。

(四) 房地产开发企业销售已装修的房屋,其装修费用可以计入房地产开发成本。

房地产开发企业的预提费用,除另有规定外,不得扣除。

(五) 属于多个房地产项目共同的成本费用,应按清算项目可售建筑面积占多个项目可售总建筑面积的比例或其他合理的方法,计算确定清算项目的扣除金额。

五、土地增值税清算应报送的资料

符合本通知第二条第(一)项规定的纳税人,须在满足清算条件之日起90日内到主管税务机关办理清算手续;符合本通知第二条第(二)项规定的纳税人,须在主管税务机关限定的期限内办理清算手续。

纳税人办理土地增值税清算应报送以下资料:

- (一) 房地产开发企业清算土地增值税书面申请、土地增值税纳税申报表;
 - (二) 项目竣工决算报表、取得土地使用权所支付的地价款凭证、国有土地使用权出让合同、银行贷款利息结算通知单、项目工程合同结算单、商品房购销合同统计表等与转让房地产的收入、成本和费用有关的证明资料;
 - (三) 主管税务机关要求报送的其他与土地增值税清算有关的证明资料等。
- 纳税人委托税务中介机构审核鉴证的清算项目,还应报送中介机构出具的《土地



增值税清算税款鉴证报告》。

六、土地增值税清算项目的审核鉴证

税务中介机构受托对清算项目审核鉴证时，应按税务机关规定的格式对审核鉴证情况出具鉴证报告。对符合要求的鉴证报告，税务机关可以采信。

税务机关要对从事土地增值税清算鉴证工作的税务中介机构在准入条件、工作程序、鉴证内容、法律责任等方面提出明确要求，并做好必要的指导和管理工作。

七、土地增值税的核定征收

房地产开发企业有下列情形之一的，税务机关可以参照与其开发规模和收入水平相近的当地企业的土地增值税税负情况，按不低于预征率的征收率核定征收土地增值税：

- （一）依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的；
- （二）擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的；
- （三）虽设置账簿，但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以确定转让收入或扣除项目金额的；
- （四）符合土地增值税清算条件，未按照规定的期限办理清算手续，经税务机关责令限期清算，逾期仍不清算的；
- （五）申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。

八、清算后再转让房地产的处理

在土地增值税清算时未转让的房地产，清算后销售或有偿转让的，纳税人应按规定进行土地增值税的纳税申报，扣除项目金额按清算时的单位建筑面积成本费用乘以销售或转让面积计算。

单位建筑面积成本费用＝清算时的扣除项目总金额÷清算的总建筑面积

本通知自 2007 年 2 月 1 日起执行。各省税务机关可依据本通知的规定并结合当地实际情况制定具体清算管理办法。

附件 F 国家税务总局关于加强 土地增值税征管工作的通知

（国税发〔2010〕53 号）

各省、自治区、直辖市和计划单列市地方税务局，西藏、宁夏、青海省（自治区）国家税务局：

为深入贯彻《国务院关于坚决遏制部分城市房价过快上涨的通知》（国发〔2010〕10 号）精神，促进房地产行业健康发展，合理调节房地产开发收益，充分发挥土地增值税调控作用，现就加强土地增值税征收管理工作通知如下：

一、统一思想认识，全面加强土地增值税征管工作

土地增值税是保障收入公平分配、促进房地产市场健康发展的有力工具。各级税务机关要认真贯彻落实国务院通知精神，高度重视土地增值税征管工作，进一步加强土地增值税清算，强化税收调节作用。

各级税务机关要在当地政府支持下，与国土资源、住房建设等有关部门协调配合，进一步加强对土地增值税征收管理工作的组织领导，强化征管手段，配备业务骨干，集中精力加强管理。要组织开展督导检查，推进本地区土地增值税清算工作开展；摸清本地区土地增值税税源状况，健全和完善房地产项目管理制度；完善土地增值税预征和清算制度，科学实施预征，全面组织清算，充分发挥土地增值税的调节作用。

还没有全面组织清算、管理比较松懈的地区，要转变观念、提高认识，将思想统一到国发〔2010〕10号文件精神上来，坚决、全面、深入的推进本地区土地增值税清算工作，不折不扣地将国发〔2010〕10号文件精神落到实处。

二、科学合理制定预征率，加强土地增值税预征工作

预征是土地增值税征收管理工作的基础，是实现土地增值税调节功能、保障税收收入均衡入库的重要手段。各级税务机关要全面加强土地增值税的预征工作，把土地增值税预征和房地产项目管理工作结合起来，把土地增值税预征和销售不动产营业税结合起来；把预征率的调整和土地增值税清算的实际税负结合起来；把预征率的调整与房价上涨的情况结合起来，使预征率更加接近实际税负水平，改变目前部分地区存在的预征率偏低，与房价快速上涨不匹配的情况。通过科学、精细的测算，研究预征率调整与房价上涨的挂钩机制。

为了发挥土地增值税在预征阶段的调节作用，各地须对目前的预征率进行调整。除保障性住房外，东部地区省份预征率不得低于2%，中部和东北地区省份不得低于1.5%，西部地区省份不得低于1%，各地要根据不同类型房地产确定适当的预征率（地区的划分按照国务院有关文件的规定执行）。对尚未预征或暂缓预征的地区，应切实按照税收法律法规开展预征，确保土地增值税在预征阶段及时、充分发挥调节作用。

三、深入贯彻《土地增值税清算管理规程》，提高清算工作水平

土地增值税清算是纳税人应尽的法定义务。组织土地增值税清算工作是实现土地增值税调控功能的关键环节。各级税务机关要克服畏难情绪，切实加强土地增值税清算工作。要按照《土地增值税清算管理规程》的要求，结合本地实际，进一步细化操作办法，完善清算流程，严格审核房地产开发项目的收入和扣除项目，提升清算水平。有条件的地区，要充分发挥中介机构作用，提高清算效率。各地税务师管理中心要配合当地税务机关加强对中介机构的管理，对清算中弄虚作假的中介机构进行严肃惩治。

各级税务机关要全面开展土地增值税清算审核工作。要对已经达到清算条件的项目，全面进行梳理、统计，制定切实可行的工作计划，提出清算进度的具体指标；要



加强土地增值税税收法规 and 政策的宣传辅导，加强纳税服务，要求企业及时依法进行清算，按照《土地增值税清算管理规程》的规定和时限进行申报；对未按照税收法律法规要求及时进行清算的纳税人，要依法进行处罚；对审核中发现重大疑点的，要及时移交税务稽查部门进行稽查；对涉及偷逃土地增值税税款的重大稽查案件要及时向社会公布案件处理情况。

各级税务机关要将全面推进工作和重点清算审核结合起来，按照国发〔2010〕10号文件精神，有针对性地选择3~5个定价过高、涨幅过快的项目，作为重点清算审核对象，以点带面推动本地区清算工作。

各地要在6月底前将本地区的清算工作计划（包括本地区组织企业进行清算的具体措施和年内完成的目标等内容，具体数据见附表）和重点清算项目名单上报税务总局，税务总局将就各地对重点项目的清算情况进行抽查。

四、规范核定征收，堵塞税收征管漏洞

核定征收必须严格依照税收法律法规规定的条件进行，任何单位和个人不得擅自扩大核定征收范围，严禁在清算中出现“以核定为主、一核了之”、“求快图省”的做法。凡擅自将核定征收作为本地区土地增值税清算主要方式的，必须立即纠正。对确需核定征收的，要严格按照税收法律法规的要求，从严、从高确定核定征收率。为了规范核定工作，核定征收率原则上不得低于5%，各省级税务机关要结合本地实际，区分不同房地产类型制定核定征收率。

五、加强督导检查，建立问责机制

各级税务机关要按照国发〔2010〕10号文件关于建立考核问责机制的要求，把土地增值税清算工作列入年度考核内容，对清算工作开展情况和清算质量提出具体要求。要根据《国家税务总局关于进一步开展土地增值税清算工作的通知》（国税函〔2008〕318号）的要求，对清算工作开展情况进行有力的督导检查，积极推动土地增值税清算工作，提高土地增值税征管水平。国家税务总局将继续组织督导组，对各地土地增值税贯彻执行情况和清算工作开展情况进行系统深入的督导检查。国家税务总局已经督导检查过的地区，要针对检查中发现的问题，进行认真整改，督导组将对整改情况择时择地进行复查。

各省、自治区、直辖市和计划单列市地方税务局要在6月底前将本通知的贯彻落实情况向税务总局上报。

国家税务总局

二〇一〇年五月二十五日



附录 G 国家税务总局关于土地 增值税清算有关问题的通知

(国税函〔2010〕220号)

各省、自治区、直辖市地方税务局，宁夏、西藏、青海省（自治区）国家税务局：
为了进一步做好土地增值税清算工作，根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及实施细则的规定，现将土地增值税清算工作中有关问题通知如下：

一、关于土地增值税清算时收入确认的问题

土地增值税清算时，已全额开具商品房销售发票的，按照发票所载金额确认收入；未开具发票或未全额开具发票的，以交易双方签订的销售合同所载的售房金额及其他收益确认收入。销售合同所载商品房面积与有关部门实际测量面积不一致，在清算前已发生补、退房款的，应在计算土地增值税时予以调整。

二、房地产开发企业未支付的质量保证金，其扣除项目金额的确定问题

房地产开发企业在工程竣工验收后，根据合同约定，扣留建筑安装施工企业一定比例的工程款，作为开发项目的质量保证金，在计算土地增值税时，建筑安装施工企业就质量保证金对房地产开发企业开具发票的，按发票所载金额予以扣除；未开具发票的，扣留的质保金不得计算扣除。

三、房地产开发费用的扣除问题

（一）财务费用中的利息支出，凡能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的，允许据实扣除，但最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。其他房地产开发费用，在按照“取得土地使用权所支付的金额”与“房地产开发成本”金额之和的5%以内计算扣除。

（二）凡不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明的，房地产开发费用在按“取得土地使用权所支付的金额”与“房地产开发成本”金额之和的10%以内计算扣除。

全部使用自有资金，没有利息支出的，按照以上方法扣除。

上述具体适用的比例按省级人民政府此前规定的比例执行。

（三）房地产开发企业既向金融机构借款，又有其他借款的，其房地产开发费用计算扣除时不能同时适用本条（一）、（二）项所述两种办法。

（四）土地增值税清算时，已经计入房地产开发成本的利息支出，应调整至财务费用中计算扣除。



四、房地产企业逾期开发缴纳的土地闲置费的扣除问题

房地产开发企业逾期开发缴纳的土地闲置费不得扣除。

五、房地产开发企业取得土地使用权时支付的契税的扣除问题

房地产开发企业为取得土地使用权所支付的契税，应视同“按国家统一规定交纳的有关费用”，计入“取得土地使用权所支付的金额”中扣除。

六、关于拆迁安置土地增值税计算问题

(一) 房地产企业用建造的本项目房地产安置回迁户的，安置用房视同销售处理，按《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)第三条第(一)款规定确认收入，同时将此确认为房地产开发项目的拆迁补偿费。房地产开发企业支付给回迁户的补差价款，计入拆迁补偿费；回迁户支付给房地产开发企业的补差价款，应抵减本项目拆迁补偿费。

(二) 开发企业采取异地安置，异地安置的房屋属于自行开发建造的，房屋价值按国税发[2006] 187号第三条第(一)款的规定计算，计入本项目的拆迁补偿费；异地安置的房屋属于购入的，以实际支付的购房支出计入拆迁补偿费。

(三) 货币安置拆迁的，房地产开发企业凭合法有效凭据计入拆迁补偿费。

七、关于转让旧房准予扣除项目的加计问题

《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)第二条第一款规定“纳税人转让旧房及建筑物，凡不能取得评估价格，但能提供购房发票的，经当地税务部门确认，《条例》第六条第(一)、(三)项规定的扣除项目的金额，可按发票所载金额并从购买年度起至转让年度止每年加计5%计算”。计算扣除项目时“每年”按购房发票所载日期起至售房发票开具之日止，每满12个月计一年；超过一年，未满12个月但超过6个月的，可以视同为一年。(不足6个月的不计)

八、土地增值税清算后应补缴的土地增值税加收滞纳金问题

纳税人按规定预缴土地增值税后，清算补缴的土地增值税，在主管税务机关规定的期限内补缴的，不加收滞纳金。

国家税务总局

二〇一〇年五月十九日

房地产企业财税人员、中介机构、 税务人员案头必备的工具书

《土地增值税清算大成》第1版出版后得到了广大读者的好评，应读者要求，作者于2010年对本书进行了再版——第2版自2010年9月出版以来，共印刷5次，累计销售上万册。

■ **依据新政：**本书依据新政策以及因为新政策而引起的税收筹划的新思路和方法，修订的过程中对因政策变化引起的筹划新方法进行了归纳和提炼，并体现在相关案例之中。

■ **来自一线：**《土地增值税清算大成 第3版》是在吸收公开讲学和企业内训的内容及最新研究成果的同时，对相关内容进行了修订。

■ **科学实用：**作者在全国做过数百场公开讲学和企业内训，所讲的知识和方法为学员所认可，可以确定本书知识的科学性。

为中华崛起传播智慧

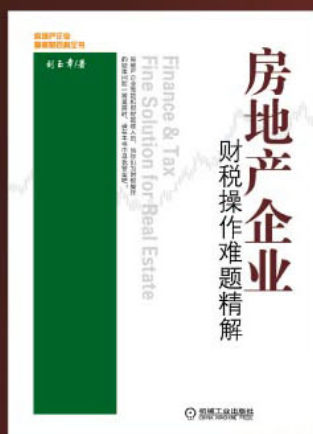
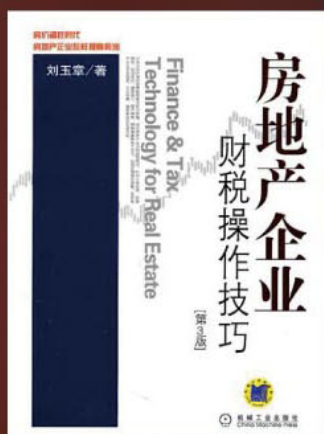
地址：北京市百万庄大街22号
邮政编码：100037

电话服务
社服务中心：010-88361066
销售一部：010-88326294
销售二部：010-88379649
读者购书热线：010-88379203
网络服务
教材网：<http://www.cmpedu.com>
机工官网：<http://www.cmpbook.com>
机工微博：<http://weibo.com/cmp1952>
封面防伪标均为盗版

土地增值税第3版 清算大成

房地产企业开发经营、纳税筹划、会计核算的百科全书

房地产企业财税实务丛书



微信扫一扫

这是一个读书和交友的入口

新浪微博：中国税务出版社财经电算网
联系电话：010-88379081

上架建议 房地产企业财务/税务

ISBN 978-7-111-46124-1

ISBN 978-7-111-46124-1



9 787111 461241 >

定价：68.00元