

土地增值税清算 管理实务

武汉市地方税务局 组编

罗涛 主编

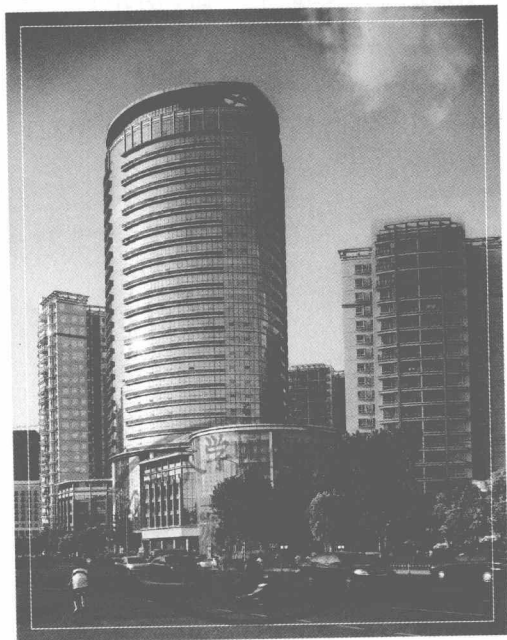


WUHAN UNIVERSITY PRESS

武汉大学出版社

土地增值税清算管理实务

武汉市地方税务局 组编



罗涛 主编



WUHAN UNIVERSITY PRESS

武汉大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

土地增值税清算管理实务/武汉市地方税务局组编;罗涛主编. —武汉: 武汉大学出版社, 2010. 8

ISBN 978-7-307-08080-5

I. 土… II. ①武… ②罗… III. 房地产业—土地税: 增值税—税收管理—中国 IV. F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 150221 号

责任编辑:王雅红 卢伟 责任校对:王建 版式设计:王晨

出版发行: 武汉大学出版社 (430072 武昌 珞珈山)

(电子邮件: cbs22@whu.edu.cn 网址: www.wdp.com.cn)

印刷: 湖北睿智印务有限公司

开本: 720 × 1000 1/16 印张: 14.75 字数: 287 千字 插页: 1

版次: 2010 年 8 月第 1 版 2010 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-307-08080-5/F · 1389 定价: 29.80 元

版权所有, 不得翻印; 凡购我社的图书, 如有缺页、倒页、脱页等质量问题, 请与当地图书销售部门联系调换。

编 委 会

主 任：罗 涛

副主任：肖才茂

委 员：罗 涛

余汉洲

肖才茂

丁建华

执 笔：熊友春

余汉芳

陈细荣

张 红

李 静

范笑非

杜宏峰

甘永毅

熊友春

李光明

雷建国

刘 杰

序

房地产是人们赖以生存和生产发展不可或缺的最基本的物质条件。随着土地和住房制度的改革，我国房地产这一新兴行业才得以迅猛发展，税收也随之延伸到房地产开发与保有环节全过程。作为国家规范土地和房地产市场交易秩序、合理调节土地增值收益、维护国家权益而开征的土地增值税，就是房地产开发和保有处置利益再分配的重要调控手段。近年来，随着我国房地产行业宏观政策调整和完善，国家税务总局不断加大了房地产开发企业土地增值税清算管理工作，下发了《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）、《土地增值税清算鉴证业务准则》（国税发〔2007〕132号）和《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91号），指导各级地方税务机关不断加大土地增值税清算力度，充分发挥税收杠杆作用，促进房地产市场健康稳定发展。但从近几年土地增值税清算情况来看，清算效果与房地产经营现状有一定差异，究其原因，主要是房地产项目开发过程涉及面广、程序复杂、周期较长、核算繁琐等情况，造成税务人员存在清算畏难情绪，加之清算程序不清、清算方式单一，势必形成清算税收负担率偏低、税收易流失等问题。因此，为了进一步贯彻落实国务院关于促进房地产市场平稳健康发展的宏观调控要求，扎实推进“依法治税、信息管税、服务兴税、人才强税、廉洁从税”的“五税”发展战略，全面建设“学习型、创新型、服务型、工作责任化、管理信息化、考评标准化”的“三型三化”地税机关，我们遵循解决问题“突出重点、突破难点”原则，广泛开展调查研究，收集大量数据资料，走访众多专家学者，组织编写了这本《土地增值税清算管理实务》（以下简称《实务》）一书。综观《实务》内容，其目的明确、系统性强、结构清晰，不仅内容详实丰富，而且注重理论与实际相结合，打破了多年来税务机关单

纯收集汇编税收政策指导基层和纳税辅导的常规模式，既详尽介绍了房地产开发经营业务流程和房地产业务会计核算规范，又梳理了土地增值税清算的有关政策、工作流程、应注意问题及处理方法，并进行了指导性的案例分析，附录了武汉市本地普通住宅标准、部分收费一览表、典型建筑工程造价信息以及《中华人民共和国土地增值税暂行条例》、《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》和财政部、国家税务总局、湖北省地方税务局、武汉市地方税务局相关税收政策文件，具有较强的可读性、实践性和参考性，是一本难得的税收实用处理工具书。

罗涛

2010年7月于武汉

目 录

导 言	1
第一章 房地产开发经营业务流程	3
第一节 房地产开发经营业务概述	3
第二节 房地产开发企业的资质等级管理	5
第三节 房地产开发主要流程	7
第二章 房地产业务会计核算	15
第一节 房地产业务相关会计核算科目	15
第二节 房地产企业收入的核算	17
第三节 房地产企业开发成本的核算	20
第四节 房地产企业开发间接费用的核算	27
第五节 房地产企业期间费用的核算	30
第六节 房地产企业相关税收的核算	31
第七节 房地产企业其他业务的核算	36
第三章 土地增值税清算管理	42
第一节 土地增值税清算相关政策规定	42
第二节 土地增值税清算工作流程	64
第三节 土地增值税清算应注意问题及处理方法	92
第四节 土地增值税清算典型案例分析	105
附录一 武汉市普通住房认定标准	115
附录二 武汉市房地产开发项目部分税费征收标准一览表	117
附录三 武汉市 2002—2009 年度建筑工程平方米造价信息	125
附录四 中华人民共和国土地增值税暂行条例 1993 年 12 月 13 日 国务院令 第 138 号	133
附录五 中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则	

	1995年1月27日 财法字[1995]006号	135
附录六	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 2006年12月28日 国税发[2006]187号	139
附录七	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 2007年12月29日 国税发[2007]132号	142
附录八	武汉市地方税务局关于加强房地产开发企业土地增值税清算工作有关问题的通知 2008年3月20日 武地税发[2008]38号	178
附录九	湖北省地方税务局关于印发《湖北省房地产开发企业土地增值税清算管理办法》的通知 2008年9月12日 鄂地税发[2008]207号	190
附录十	国家税务总局关于印发《土地增值税清算管理规程》的通知 2009年5月12日 国税发[2009]91号	206
后 记	228

导 言

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出让和转让，极大地促进了我国房地产业的发展 and 房地产市场的建立，对提高土地使用效益、增加国家财政收入、改善城市基础设施和人民生活居住条件以及带动国民经济相关产业的发展都产生了积极的作用。然而，由于有关土地管理的各项制度滞后以及行政管理上的偏差，刚刚兴起的房地产业在发展中出现了一些问题，国家土地资金收益大量流失，极大地浪费了国家的资源和财力，特别是1992年和1993年上半年，受房地产热的影响，我国部分地区炒买炒卖房地产情况严重，使得较大资金流向了房地产，不少地方出现了大量的“烂尾”楼盘，不仅影响了人民群众利益，而且对我国房地产市场的发育也产生了不良影响。为此，国家采取了一系列宏观调控措施，其中重要措施之一，就是1993年12月13日国务院令第138号，颁布施行了《中华人民共和国土地增值税暂行条例》。

我们知道，投资房地产增值实际上就是土地增值，土地增值主要有两方面原因：一是自然增值。由于土地资源有限，随着国民经济的发展，生产和生活建设用地扩大需求，土地资源相对发生紧缺或改善了投资环境，导致土地价格的上升；二是投资增值。把“生地”变成“熟地”，建成各种生产、生活、商业设施，形成土地增值。在我国，国家作为土地所有者，对这部分土地增值收益，国家理应参与其分配，同时遏制投机者牟取暴利的行为，维护国家整体利益，对投资房地产开发的合理收益给予保护。因此，随着我国市场经济发展和城镇化建设步伐的加快，以及住房保障制度的不断改革和完善，房地产业的社会需求及其在国家产业结构中的位置日益突出，在当前一些大城市房价畸高，人民群众生活压力加大之际，调控房地产发展的土地供应、银行信贷、房屋预售、首付率等措施相继出台，充分了解房地产开发

经营业务流程和会计核算，掌握相关税收政策和清算管理流程，加大土地增值税清算力度，这也正是2010年1月7日《国务院办公厅关于促进房地产市场平稳健康发展的通知》（国办发〔2010〕4号）中要求“税务部门要进一步加大对房地产开发企业偷漏税行为的查处力度”的具体体现，同时也是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》（国发〔2010〕10号）中要求“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”的具体措施，具有十分重要的现实意义。

第一章 房地产开发经营业务流程

在我国，随着市场经济运行体制的不断完善，房地产开发过程中的土地供应制度、房屋生产方式以及住宅供应渠道都发生了较大变化。因此，本章着重介绍房地产开发经营的有关知识及主要业务流程。

第一节 房地产开发经营业务概述

一、房地产开发的定义

房地产开发，是指在依据《中华人民共和国城市房地产管理法》（以下简称《城市房地产管理法》）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。

从房地产开发的定义中可以看出，首先，房地产开发是一个动态管理的过程，是一项从项目选择、勘察设计、施工招标、工程施工和实施管理到产品销售、中介服务、物业租赁与管理等复杂的系统工程；其次，房地产开发全过程中伴随着在法律框架下取得各种审批和审查许可的过程；再者，房地产开发必须依法取得国有土地使用权，房地产开发的对象是基础设施建设和房屋建设。

房地产开发经营，根据《城市房地产开发经营管理条例》第二条的规定，是指房地产开发企业在城市规划区内国有土地上进行基础设施建设、房屋建设，并转让房地产开发项目或者销售、出租商品房的行为。

比较房地产开发和房地产开发经营两个定义，其区别就在于，前者不一定要求具有房地产开发经营资格，而后者就要求具有房地产开发经营资格。

二、房地产开发的特点

房地产开发作为房地产生产、流通、消费诸环节中的首要环节，与其他商品的开发相比，其产业关联度、地域性、政策敏感性强，具有涉及面广、程序复杂、投资量大、成本较高、周期较长、高负债率、高利润率、高风险率以及产业综合性、金融依赖性较强等特点，房地产开发活动在人们的生活中占据了越来越重要的地位，经济越发达，时代越进步，房地产开发的范围就越广，程度就越

深，内容就越丰富。

三、房地产开发的类型

房地产开发类型丰富多样，按照不同标准，可分为以下几类。

(一) 按照开发的对象不同，可分为土地开发和房屋开发

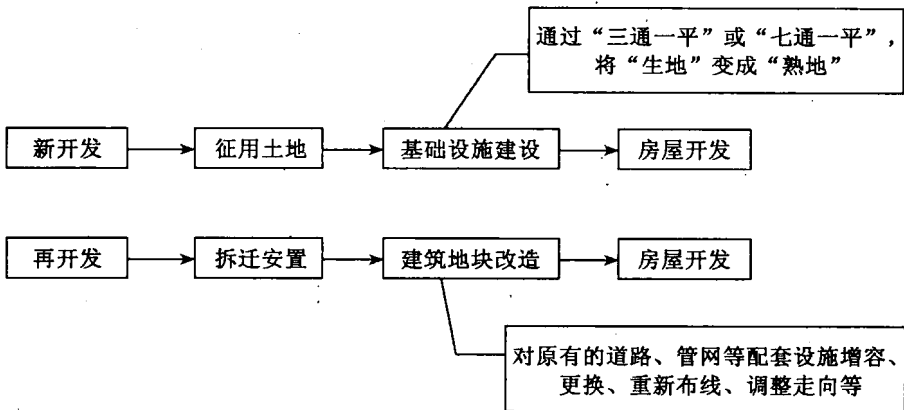
土地开发，是房屋开发的前期开发活动，即指房地产开发企业在获得土地使用权后，通过征地、拆迁、安置等，将土地开发成具有“三通一平”（水通、电通、路通、场地平整）或“七通一平”（给水、排水、供电、供热、供气、电信、道路畅通、场地平整）条件的建房基础，然后通过协议、招标或拍卖方式，将土地使用权转让给其他房地产开发企业进行房屋建设的一种开发经营方式。

房屋开发，是指房地产开发企业以一定的方式获得地块的使用权后，按照规划要求，建造各类房地产商品用来出售或出租的一种开发经营方式。

(二) 按照土地开发的基础不同，可分为新开发（新区土地开发）和再开发（旧城区改造）。

新开发，主要是对农用地或荒地以及非城市用地进行改造，使之成为国有建设用地，并进行一系列的房屋、道路、公用设施等方面的建造和铺设，使之变成新区，是城市的外延和扩展。

再开发，主要是对已建成的区域内某些区段的建筑和各项配套设施进行拆迁改造或者重新建设，以改变或者扩大原有建筑地段的使用性质和功能。



(三) 按照开发的规模不同,可分为单项开发和成片开发

单项开发,是指开发规模较小、功能单一、配套开发设施简单的相对独立项目开发。

成片开发,是指开发范围广、项目类型多、投资巨大、建设周期长的综合性开发。

(四) 按照投资的方式不同,可分为独立建房和合作建房

独立建房是指拥有土地使用权者一方独立完成项目开发过程的行为。

合作建房是指拥有土地使用权的当事人提供土地使用权,具有房地产开发资质证书的房地产开发商提供资金和技术,以双方名义共同开发,对内按照合同约定的投资比例共同经营,共担风险,共享利润,对外双方共同互负连带责任,然后按照双方约定比例进行分配并对自己名下的房屋进行使用或销售的行为。

(五) 按照房屋开发的用途不同,可以分为以下几种形式

住宅地产开发(包括经济适用房及廉租房),是指建设用于出售或出租的商品住房开发项目。

工业地产开发,是指建设工业标准厂房、仓库及其他工业建筑的开发项目。

商业地产开发,是指建设商店、商业大厦、购物中心等建筑的开发项目。

旅游地产开发,是指建设酒店、休闲山庄等建筑的开发项目。

综合地产开发,是指建设多功能区域等建筑的开发项目。

第二节 房地产开发企业的资质等级管理

一、房地产开发企业

房地产开发企业,是指依法设立,以营利为目的,从事房地产开发和经营业务,具有企业法人资格且取得房地产开发一定资质条件的经济实体。

二、房地产开发资质等级

了解房地产开发资质等级和企业经营实力,有利于掌握企业会计核算状况,提高企业税收管理能力。目前,根据《房地产开发企业资质管理规定》(建设部部长令第77号),房地产开发企业资质划分为四个资质等级,在未取得资质等级前,申请核发暂定资质。

(一) 一级资质

注册资本不低于5000万元；从事房地产开发经营5年以上；近3年房屋建筑面积累计竣工30万平方米以上，或者累计完成与此相当的房地产开发投资额；连续5年建筑工程质量合格率达100%；上一年房屋建筑施工面积15万平方米以上，或者完成与此相当的房地产开发投资额；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；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；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；未发生过重大工程质量事故。

(二) 二级资质

注册资本不低于2000万元；从事房地产开发经营3年以上；近3年房屋建筑面积累计竣工15万平方米以上，或者累计完成与此相当的房地产开发投资额；连续3年建筑工程质量合格率达100%；上一年房屋建筑施工面积10万平方米以上，或者完成与此相当的房地产开发投资额；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；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；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；未发生过重大工程质量事故。

(三) 三级资质

注册资本不低于800万元；从事房地产开发经营2年以上；房屋建筑面积累计竣工5万平方米以上，或者累计完成与此相当的房地产开发投资额；连续2年建筑工程质量合格率达100%；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；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；未发生过重大工程质量事故。

(四) 四级资质

注册资本不低于 100 万元；从事房地产开发经营 1 年以上；已竣工的建筑工程质量合格率达 100%；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；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；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；未发生过重大工程质量事故。

(五) 暂定资质

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、公司章程、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、房地产开发主管部门认为需要出示的其他文件到房地产开发主管部门备案，房地产开发主管部门在收到备案申请后 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，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。房地产开发企业在《暂定资质证书》有效期满前 1 个月内应向房地产开发主管部门申请核定资质等级，申请《暂定资质证书》的条件不得低于四级资质企业的条件。

上述房地产资质等级管理，一级资质由省、自治区、直辖市人民政府建设行政主管部门初审，报国务院建设行政主管部门审批；二级资质及二级资质以下企业的审批办法由省、自治区、直辖市人民政府建设行政主管部门制定。经资质审查合格的企业，由资质审批部门发给相应等级的资质证书，并实行年检制度。

第三节 房地产开发主要流程

房地产开发过程，一般包括投资研究与土地使用权（土地划拨或出让、转让）取得→项目可行性研究与项目核准→规划设计方案审批与建设工程规划许可证取得→拆迁与建筑施工准备→建筑施工→市场推广与营销→物业管理等一系列经营行为（本流程中的拆迁主要指未通过土地交易市场取得土地使用权的情况下，由开发单位组织实施的拆迁行为）。在这七个阶段中，房地产开发伴随着两种活动：

一种是创造实体的活动，包括市场调查和可行性研究活动、规划设计活动、工程设计活动、工程施工准备活动、工程施工建设活动、市场营销活动、物业管理等活动。其主要工作阶段及内容如下表所示：

工作阶段	投资研究与土地使用权取得	项目可行性研究与项目核准	规划设计方案审批与规划许可证取得	拆迁与建筑施工准备	建筑施工	市场推广与营销	物业管理
创造实体活动	市场调研; 投资机会研究; 土地竞拍。	可行性研究; 获得立项批复。	委托规划设计; 委托方案设计; 委托施工图设计。	委托进行拆迁工作; 招投标; 委托监理; 材料设备采购; 签订施工合同; 工程管理策划。	编制施工总体组织设计; 建筑工程施工与安装; 工程实施项目管理。	项目定价、市场推广与宣传、销售策划、签订销售合同。	委托物业, 签订物业合同; 物业移交资料; 住户入住; 物业维护与管理。
工作成果	市场调查报告; 投资机会研究报告; 土地使用权出让合同。	可行性研究报告; 环境评估报告。	各项设计文件。	拆迁实施; 招投标文件; 施工、监理等合同; 工程策划书。	建筑设置及房屋实体; 各类项目控制报告。	营销策划书; 销售合同。	物业移交; 物业合同。
报建审批活动	选址审批。	申请项目用地的选址红线图; 申领规划要点。	施工图设计审查; 申领建设用地规划许可证; 申领建设工程规划许可证。	办理拆迁申请; 招标备案; 水电申报; 申请建设工程施工许可证。	申办商品房预售许可证; 申办竣工验收备案。	房屋测量; 获取商品房预售许可证。	
审批审查成果	项目选址意见书。	规划要点; 选址红线图。	建设用地规划许可证; 建设工程规划许可证。	拆迁许可证; 建设工程施工许可证。	商品房预售许可证; 竣工验收备案。	商品房预售许可证。	房地产权属确权书(分册); 商品房产权证; 土地使用证。
涉及政府部门	国土资源和规划	建委、计委	国土资源和规划、建委、园林、绿化、消防、人防、卫生、环境、市政等	国土资源和规划、建委、审计、环境、卫生、安全、质监站	招标办、建委、安全、质监站	国土资源和规划、房产、税务、测绘、消防、工商等	物业办、街道办、派出所

另一种是在政府相关部门进行项目报建审批的活动，包括项目立项审批、规划审批、工程建设审批、房屋测绘预售审批、项目验收及办理入伙手续等活动。其主要审批管理工作流程如后图所示。

在房地产开发创造实体的活动中，各阶段通过各项活动完成的工作成果主要包括可行性报告、规划设计文件、工程设计图纸、基础设施、房屋等；在房地产开发的项目审批报建活动中，各阶段工作活动主要围绕着“开发四证一书、销售两证、入住两证一书”工作成果而展开的。即：

开发四证一书：建设项目选址意见书、国有建设用地土地使用权证、建设用地规划许可证、建设工程规划许可证、建设工程施工许可证。

销售两证：商品房预售许可证、新建商品房住宅准许使用证。

入住两证一书：房地产权属确权书（分册）、商品房产证、土地使用证。

房地产项目报建和审批活动实际上在国家法律法规、地方管理条例等规定的基础上，取得政府相关部门的审查、审批及认可的过程，此过程涉及政府相关税费的征缴。

一、投资研究与土地使用权取得

（一）投资研究与土地使用权取得阶段的工作程序

在进行项目投资研究的基础上，进行房地产开发首要工作，就是取得土地使用权。

1. 国有土地使用权的划拨：国有土地使用权划拨用地申请→主管部门现场勘察、选址、预审→发改委报建立项→划拨用地申请的调查审核→办理用地许可证→拆迁许可及验收→取得划拨用地决定书。

2. 国有土地使用权的出让：取得国有建设用地土地使用权成交确认书→申请办理国有建设用地规划许可证→宗地测量（权属审核）→主管部门实地勘察→办理土地出让审批→签订国有土地使用权出让合同→取得国有土地使用证。

3. 国有土地使用权的转让：提交转让申请→土地评估→签订双方转让协议→公告→取得国有建设用地土地使用权成交确认书→申请办理国有建设用地规划许可证→宗地测量（权属审核）→主管部门实地勘察→办理土地出让审批→签订国有土地使用权出让合同→取得国有土地使用证。

4. 集体土地的征用：征用集体土地用地申请→用地选址、预审→用地勘界、测绘及调查→征收土地预公告→转用土地报批→征地补偿安置方案公告并组织实施→确定劳动力安置方案→征地所在地国土部门审核各项协议→政府下达征地批