

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

• 014041782

F812.424
84-3



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



北航

C1731050



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS

F812.424
84-3

985130310

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

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

保定市中国画美凯印刷有限公司印刷

2014 年 4 月第 3 版第 1 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/cmpl952>

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10 833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，