

吴健 王松明 梁红军◎编著

土地增值税清算实务

政策解读

案例分析

实操指导

中财讯教育集团董事长 周华洋

中鸿税务集团业务所长 冯建新

税友集团亿企赢财税学院特级讲师 乔莉莉

宿迁市税务局高级会计师、注册会计师、律师 朱昌山

联合推荐



立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

吴健 王松明 梁红军◎编著

土地增值税清算实务

政策解读

案例分析

实操指导



立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

土地增值税清算实务 / 吴健,王松明,梁红军编著.
—上海:立信会计出版社,2018.10
ISBN 978-7-5429-5944-7

I. ①土… II. ①吴…②王…③梁… III. ①房地产
开发—土地增值税—税收管理—中国 IV. ①F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 202216 号

策划编辑 张巧玲
责任编辑 张巧玲 杨帆
封面设计 南房间

土地增值税清算实务

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	河北鑫兆源印刷有限公司		
开 本	787 毫米×1092 毫米	1/16	
印 张	18.75	插 页	1
字 数	312 千字		
版 次	2018 年 10 月第 1 版		
印 次	2018 年 10 月第 1 次		
书 号	ISBN 978-7-5429-5944-7 / F		
定 价	72.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换

前 言

财政是国家治理的基础和重要支柱,科学的财税体制是优化资源配置、实现国家长治久安的制度保障。在现行的十八个税种中,土地增值税虽然是仅次于增值税、企业所得税和个人所得税的第四大税种,由于房地产开发周期长、业务复杂,加之土地增值税制度体系不完善、地方规定不统一、执法口径不一致等,常被戏称为“土地争执税”。尤其是 2013 年年底中央电视台有关土地增值税的系列报道,再次将土地增值税推向了风口浪尖。2018 年财政部立法工作安排已提出对土地增值税法进行立法研究,争取尽早形成一定的立法成果。

由于土地增值税清算要求高、把握难、风险大,一直让广大纳税人和基层税务干部感到头大。有鉴于此,有着长期土地增值税清算管理、涉税服务与培训实战经验的吴健、王松明、梁红军共同编著了《土地增值税清算实务》一书,为广大纳税人以及税务工作者学习、理解土地增值税清算提供操作性很强的工具,以有效化解土地增值税征纳风险。

该书对现行土地增值税政策体系研究全面透彻、务实具体,较好地体现了以下几个方面的特色:

一是注重体系研究。该书紧紧围绕土地增值税预征与清算这一主线展开,具体包括:土地增值税概述、转让房地产的收入、扣除项目、税收优惠、预征与清算、应纳税额计算、清算管理、后续管理、风险管理、征收管理、改制重组以及清算鉴证十章内容。全面系统阐述了现行土地增值税从预征到清算,以及后续管理与清算鉴证等政策体系。

二是突出清算实务。该书突出实务,针对土地增值税预征与清算过程中的疑难问题,从清算申报、清算受理、清算审核,到后续管理、风险管理,再到清算

三是精选典型案例。该书在收集整理大量典型案例(如大山房地产清算案、德发房地产税案等)的同时,精选作者工作中实际操作过的大量的典型案例(如深入剖析成本结构 加强税前扣除审核、某房地产开发公司土地增值税清算案例等),以案说法、启发运用。

四是关注风险管理。针对国税地税合并、金税三期上线和税收风险管理给纳税人带来的新风险,该书突出土地增值税税收风险识别与应对,解密典型土地增值税风险识别模型,并给出科学的应对策略。

当然,该书对土地增值税问题的研究也并非十全十美,如对土地增值税立法问题,还有进一步深入研究的空间等等。希望作者在今后不断加强这方面的研究与探索。

《土地增值税清算实务》即将出版,这是一件非常有意义的事情。我相信阅读此书,对掌握和运用税收政策,做好土地增值税征纳工作,一定会有所帮助和启发。

南京财经大学 公共财政与税务学院 教授 朱军博士

目 录

第一章 土地增值税概述	1
第一节 纳税义务人	1
一、纳税义务人概述	1
二、纳税人的权利与义务	2
三、土地增值税纳税人	2
第二节 征税范围与计税依据	3
一、征税对象	3
二、土地增值税的征税范围	3
三、不征土地增值税的“赠与”的范围	4
四、国有土地、地上建筑物及其附着物	5
五、计税依据	5
第三节 税率与预征率	6
一、土地增值税的税率	6
二、土地增值税的预征率	7
第二章 转让房地产的收入	13
第一节 转让房地产收入的确认	13
一、转让房地产所取得的收入	13
二、售后返租收入的确认	14
三、外币收入的折算	15
四、房地产转让价格明显偏低的收入确定	15
第二节 视同销售房地产收入的确认	17
一、土地增值税视同销售收入	17
二、增值税视同销售	17
三、企业所得税视同销售	21

四、大山房地产开发公司土地增值税清算案	25
第三节 营改增后应税收入的确认	34
一、营改增后土地增值税应税收入确认	34
二、营改增后视同销售房地产应税收入确认	35
三、免征增值税的收入不扣减增值税额	35
四、税务机关核定的计税价格不含增值税	35
第三章 扣除项目	36
第一节 取得土地使用权所支付的金额	36
一、取得土地使用权所支付金额的界定	36
二、改制重组后再转让土地使用权的处理	37
第二节 房地产开发成本	38
一、土地征用及拆迁补偿费	38
二、前期工程费	38
三、建筑安装工程费	38
四、基础设施费	38
五、公共配套设施费	38
六、开发间接费用	38
七、核查成本项目情况 核定扣除建安成本	39
第三节 房地产开发费用	46
一、房地产开发费用的计算扣除	46
二、房地产开发费用具体扣除方法	47
三、计算扣除利息支出的注意事项	47
四、扣除比例的具体规定	48
第四节 与转让房地产有关的税金	50
一、与转让房地产有关税金的范围	50
二、印花税的扣除	51
三、契税的扣除	51
四、扣除项目涉及增值税进项税额的处理	52
五、营改增后与转让房地产有关的税金的扣除	52
第五节 旧房地评估价与加计扣除	53
一、旧房及建筑物的评估价格	53

二、其他扣除项目	53
第四章 税收优惠	54
第一节 土地增值税优惠	54
一、建造普通标准住宅出售增值税税率未超过 20% 的免征	54
二、因国家建设需要依法征收、收回或转让房地产优惠	58
三、个人销售住房暂免土地增值税	58
四、转让旧房作为保障房、公共租赁住房增值税税率未超过 20% 的优惠	59
五、合作建房自用的免征土地增值税优惠	60
六、受灾居民安居房转让免征土地增值税	60
七、亚运会组委会赛后出让资产免征土地增值税	61
八、被撤销金融机构清偿债务免征土地增值税	61
九、金融资产管理公司土地增值税优惠	61
十、1994 年前签订开发及转让合同的房地产优惠	62
十一、对北京 2022 年冬奥组委赛后出让资产免征土地增值税	63
第二节 税收优惠管理	63
一、减免税及其分类	63
二、核准类减免税的申报和核准实施	64
三、备案类减免税的申报和备案实施	65
四、救济措施与违规处理	66
五、减免税的监督管理	68
六、土地增值税优惠管理	69
第五章 土地增值税预征与清算	70
第一节 土地增值税的预征	70
一、预征土地增值税的依据及适用	70
二、预售房地产收入的申报纳税	70
三、土地增值税预征的计征依据	71
四、未按预征规定期限预缴税款加收滞纳金	74
五、土地增值税项目登记表及其填报	74
六、房地产开发企业预缴税款的申报	76
第二节 清算单位与清算条件	78

一、土地增值税的清算单位	78
二、土地增值税的清算条件	84
第三节 清算收入的确认	88
一、土地增值税清算时收入的确认	88
二、视同销售房地产应税收入的确认	88
三、变相销售地下车位是否确认清算收入	89
第四节 扣除项目的确定	90
一、取得土地使用权所支付金额的扣除	90
二、房地产开发成本的扣除	92
三、公共配套设施的处理	104
四、拆迁安置的土地增值税处理	108
五、计算增值税税额时不得扣除的项目	109
六、扣除项目的合法有效凭证	110
七、扣除项目的归集与分摊	111
八、深入剖析成本结构 加强税前扣除审核	114
第六章 应纳税额的计算	121
第一节 转让开发产品应纳税额的计算	121
一、转让开发产品的扣除项目	121
二、营改增后土地增值税清算的计算	121
三、应纳土地增值税税额计算	122
四、清算税款申报	127
第二节 转让土地使用权应纳税额计算	131
一、未进行开发即转让土地使用权	131
二、将生地变为熟地后转让	132
三、整体转让在建工程应纳税款的申报	134
第三节 转让旧房应纳税额的计算	137
一、新建房与旧房的界定	137
二、转让旧房的扣除项目	138
三、评估费用的扣除	139
四、转让旧房应纳税额的计算案例分析	140
五、按房地产评估价格计算征收的情形	144

六、不能取得评估价但能提供购房发票的处理	145
七、旧房转让土地增值税处理	147
八、转让旧房应纳税款的申报	150
第四节 土地增值税的核定征收	152
一、核定征收土地增值税的条件	152
二、核定征收的管理	154
三、核定征收具体办法	154
四、核定征收清算税款的申报	157
五、非房地产开发企业核定征收的申报	160
六、德发房产建设有限公司税案	162
第七章 土地增值税清算管理	178
第一节 清算前期管理	178
一、职责划分	178
二、前期管理	179
第二节 清算受理	180
一、办理清算手续的时间	180
二、清算资料	182
三、清算受理规定	182
四、可清算项目评估	183
第三节 清算审核	184
一、清算审核期限	184
二、审核分类与关注事项	185
三、清算单位的审核	185
四、收入的审核	186
五、扣除项目的审核	189
六、取得土地使用权支付金额的审核	192
七、房地产开发成本的审核	192
八、房地产开发费用的审核	195
九、与转让房地产有关税金的审核	195
十、国家规定的加计扣除项目的审核	196
十一、应纳税额的审核	196

十二、某房地产开发公司土地增值税清算案例	197
第四节 核定征收	210
一、可实行核定征收的条件	210
二、核定征收核查	210
三、各期清算方式应保持一致	210
四、核定征收的审核	211
五、房地产开发成本审核	211
第八章 后续管理与风险管理	212
第一节 清算后再转让房地产的处理	212
一、清算后再转让房地产的处理规定	212
二、清算后又发生成本的二次清算	212
三、房地产开发企业清算后尾盘销售的申报	213
第二节 清算导致多缴企业所得税的处理	216
一、有后续开发项目的处理	216
二、没有后续开发项目的处理	217
三、退税手续	217
四、政策衔接	218
五、案例分析	219
第三节 土地增值税风险管理	220
一、预缴计税依据小于收入与预收款风险识别模型	220
二、预缴计税依据小于销售额风险识别模型	222
三、预缴计税依据小于收入与合同金额风险识别模型	223
四、转让土地未缴土地增值税风险识别模型	224
第九章 企业改制重组	227
第一节 整体改制	227
一、整体改制的土地增值税处理	227
二、整体改制的增值税处理	229
三、整体改制的契税处理	229
四、企业法律形式改变的企业所得税处理	230
五、整体改制的个人所得税处理	231
第二节 企业合并	231

一、企业合并的土地增值税处理	231
二、公司合并的契税处理	234
三、企业合并的增值税处理	235
四、企业合并的企业所得税处理	236
五、合并的个人所得税处理	237
第三节 企业分立	240
一、企业分立的土地增值税处理	240
二、企业分立的契税处理	242
三、企业分立的增值税处理	243
四、分立的企业所得税处理	243
五、企业分立的个人所得税处理	245
第四节 以房地产对外投资	245
一、以房地产对外投资的土地增值税处理	245
二、接受土地、房屋投资的契税处理	247
三、非货币资产投资的增值税处理	248
四、非货币资产投资的企业所得税处理	248
五、非货币资产投资的个人所得税处理	250
第五节 股权转让	253
一、股权(股份)转让的土地增值税处理	253
二、公司股权(股份)转让的契税处理	253
三、股权收购的企业所得税处理	254
第十章 征收管理	256
第一节 土地增值税征收管理	256
一、纳税地点与纳税期限	256
二、纳税义务发生时间	256
三、结清清算税款时间与滞纳金加收	257
四、预征与清算	257
第二节 土地增值税征管措施	258
一、部门协作共治	258
二、先税后证征管措施	259
三、项目管理与信息比对	259

第十一章 土地增值税清算鉴证	261
第一节 清算鉴证概述	261
一、业务承接	261
二、委托人应提供的资料	262
三、清算鉴证应关注的事项	263
四、核定征收的审核	263
五、可以终止鉴证的情形	263
第二节 清算项目收入的审核	264
一、收入审核的基本程序和方法	264
二、应税收入的确认	264
三、视同销售收入的审核	265
四、代收费用的审核	265
五、截止性测试	265
第三节 扣除项目与应纳税额的审核	266
一、扣除项目范围的审核	266
二、审核的基本程序和方法	267
三、扣除项目分配的审核	267
四、取得土地使用权支付金额的审核	267
五、房地产开发成本的审核	268
六、房地产开发费用的审核	270
七、与转让房地产有关税金的审核	270
八、国家规定的加计扣除项目的审核	270
九、分期分批开发、转让房地产扣除项目的审核	271
十、应纳税额的审核	271
附件	272
后记	286

第一章 土地增值税概述

土地增值税是国家为了规范土地、房地产市场交易秩序,合理调节土地增值收益,维护国家权益而开征的税种。土地增值税是以纳税人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)所取得的增值税税额为征税对象,依照规定税率征收的一种土地资源税。国务院在1993年12月13日发布了《中华人民共和国土地增值税暂行条例》(国务院令第138号,以下简称《土地增值税暂行条例》),财政部于1995年1月27日颁布了《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》(财法字[1995]6号,以下简称《土地增值税暂行条例实施细则》),规定土地增值税从1994年1月1日起在全国开征。

第一节 纳税义务人

一、纳税义务人概述

(一) 纳税义务人的概念

纳税义务人,简称为纳税人,是指法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人。每一种税都有关于纳税义务人的规定,如果不履行纳税义务,即应当由该行为的直接责任人承担法律责任。现代社会,人人都承担或多或少的纳税义务,事实上都是纳税人。税法规定的直接负有纳税义务的人可以是自然人(个人),也可以是单位。

(二) 纳税人与负税人

负税人与纳税人是两个既有联系又有区别的概念。纳税人是负有纳税义务、直接向税务机关缴纳税款的单位与个人,负税人是实际负担税款的单位与个人。如果说纳税人是法律上的纳税主体,负税人则是经济上的纳税主体。纳税人与负税人有时是一致的,有时是不一致的。纳税人如果能够通过一定途径把税款转嫁或转移出去,纳税人就不再是负税人;否则,纳税人同时也是负税人。

由此可见,纳税人和负税人的不一致是由税负转嫁引起的。税法中并没有负税人的规定,国家在制定税法时,只规定由谁负责缴纳税款,并不规定税款最终由谁承担。

二、纳税人的权利与义务

(一) 纳税人的权利

根据《国家税务总局关于纳税人权利与义务的公告》(国家税务总局公告2009年第1号)的规定,纳税人(或扣缴义务人)在履行纳税义务过程中,依法享有14项权利:①知情权;②保密权;③税收监督权;④纳税申报方式选择权;⑤申请延期申报权;⑥申请延期缴纳税款权;⑦申请退还多缴税款权;⑧依法享受税收优惠权;⑨委托税务代理权;⑩陈述与申辩权;⑪对未出示税务检查证和税务检查通知书的拒绝检查权;⑫税收法律救济权;⑬依法要求听证的权利;⑭索取有关税收凭证的权利。

(二) 纳税人的义务

依照宪法、税收法律和行政法规的规定,纳税人(或扣缴义务人)在纳税过程中负有以下10项义务:①依法进行税务登记的义务;②依法设置账簿、保管账簿和有关资料以及依法开具、使用、取得和保管发票的义务;③财务会计制度和会计核算软件备案的义务;④按照规定安装、使用税控装置的义务;⑤按时、如实申报的义务;⑥按时缴纳税款的义务;⑦代扣、代收税款的义务;⑧接受依法检查的义务;⑨及时提供信息的义务;⑩报告其他涉税信息的义务。

三、土地增值税纳税人

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。”

根据《土地增值税暂行条例实施细则》第六条的规定,这里所称的单位,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。个人,包括个体经营者。

由此可见,土地增值税的纳税义务人是有偿转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物的单位和个人。它包括各类企业单位、事业单位、国家机关、社会团体、其他组织以及个体工商户和自然人。

根据《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》(国发〔1994〕10号)的规定,土地增值税也同样适用于涉外企业、单位和个人。因此,外商投资企业、外国企业、外国驻华机构、外国公民、华侨,以及港澳台同胞等,只要转让中国境内的房地产并取得收入,就是土地增值税的纳税义务人,均应按规定照章纳税。

第二节 征税范围与计税依据

一、征税对象

征税对象又称课税对象,是税法规定的征税的目的物,是国家据以征税的依据。通过规定课税对象,解决对什么征税这一问题。每一种税都有自己的课税对象,否则,这一税种就失去了存在的意义。凡是被列为课税对象的,就属于该税种的征收范围;凡是未被列为课税对象的,就不属于该税种的征收范围。例如,所得税的课税对象是企业的所得额和自然人的工资、薪金等各项所得,等等。

课税对象是一个税种区别于另一个税种的主要标志,是税收实体法的基本要素之一,它体现着课税范围的广度。在具体工作中,要注意征税对象与计税依据、税目、税源等的关系。

二、土地增值税的征税范围

根据《土地增值税暂行条例》的规定,凡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都应缴纳土地增值税。这样界定有如下几层含义。

(一) 仅对转让国有土地使用权的征收

土地增值税仅对转让国有土地使用权进行征收,不对转让集体土地使用权进行征税。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。自行转让集体土地是一种违法行为。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。

(二) 只对转让的房地产征收土地增值税

只对转让的房地产征收土地增值税,不转让的不征税。如房地产的出租,虽

然取得了收入,但没有发生房地产的产权转让,不应属于土地增值税的征收范围。

(三) 对转让房地产并取得收入的征税

“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”,根据《土地增值税暂行条例实施细则》第二条的规定,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、赠与方式(另有规定的除外)无偿转让房地产的行为。

对转让房地产并取得收入的征税,对发生转让行为,而未取得收入的除另有规定外不征税。如通过继承、赠与方式转让房地产的,虽然发生了转让行为,但未取得收入,除另有规定外,不应征收土地增值税。

(四) 未办理土地使用权证转让土地征税问题

根据《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)的规定,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土地增值税和契税等相关税收。

三、不征土地增值税的“赠与”的范围

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)第四条的规定,不征土地增值税的“赠与”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、土地使用权赠与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、土地使用权赠与教育、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。

【例·多选】 下列情形中,应征收土地增值税的有()。

A. 房产所有权人将房屋产权赠与直系亲属