

第五章 土地增值税

第七节 房地产开发企业土地增值税清算

一、土地增值税清算的定义

土地增值税清算，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《财产和行为税纳税申报表》，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。

二、土地增值税的清算单位

1. 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。
2. 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。

三、土地增值税的清算条件

1. 符合下列条件之一的，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。

【说明】对于符合清算条件应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。

2. 符合下列条件之一的，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 3 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。【应在办理注销登记前进行土增清算】
- (4) 省税务机关规定的其他情况。

【说明】对于符合清算条件，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。

【例-多选题】下列情形中，纳税人应当进行土地增值税清算的有（ ）。

- A. 直接转让土地使用权的
- B. 整体转让未竣工决算房地产开发项目的
- C. 房地产开发项目全部竣工并完成销售的
- D. 取得销售（预售）许可证 2 年仍未销售完的
- E. 取得销售（预售）许可证 3 年仍未销售完的

答案：ABC

解析：取得销售（预售）许可证满 3 年仍未销售完的，属于可以要求清算的情形。

四、土地增值税清算时收入确认

（一）已销售的房地产项目收入的确认

(1) 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。

(2) 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。

- (3) 房地产开发企业在营改增后进行房地产开发项目土地增值税清算时，按以下方法确定相关金额：

土地增值税应税收入 = 营改增前转让房地产取得的收入 + 营改增后转让房地产取得的不含增值税收入

【例-单选题】某房地产开发公司为增值税一般纳税人，2016年4月30日前转让A项目部分房产，取得转让收入30000万元，2016年5月1日后转让A项目部分房产，取得含税收入50000万元，该项目已达土地增值税清算条件，该房地产公司对A项目选择“简易征收”方式缴纳增值税，该公司在土地增值税清算时应确认收入（ ）万元。

A. 76190.48 B. 77619.05 C. 80000.00 D. 75045.05

答案：B

解析：该公司在土地增值税清算时应确认收入

= 营改增前转让房地产取得的收入 + 营改增后转让房地产取得的不含增值税收入
= 30000 + 50000 ÷ (1 + 5%) = 77619.05 (万元)

(二) 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：

- (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。

【提示】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。

五、土地增值税清算时扣除项目

1. 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、邮电通讯等公共设施，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。

2. 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。

3. 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。

第七节 房地产开发企业土地增值税清算

4. 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：

- (1) 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；
- (2) 未开具发票的，扣留的质量保证金不得计算扣除。

5. 拆迁安置费的扣除

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。

- (1) 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；
- (2) 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。

六、土地增值税的核定征收

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。

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

【例-单选题】某房地产公司在2021年将一建筑面积20000平方米的楼盘销售了90%，房地产公司进行了已售面积的土地增值税清算，扣除项目总金额3960万元。2022年，销售其清算时未转让的房地产建筑面积1000平方米，取得不含税销售收入500万元，应纳土地增值税（ ）万元。

- A. 140 B. 107 C. 114 D. 127

答案：B

解析：

STEP1：单位建筑面积成本费用=3960÷(20000×90%)=0.22（万元/平方米）

STEP2：扣除项目金额=1000×0.22=220（万元）

STEP3：增值额=500-220=280（万元）

STEP4：增值率=280/220×100%=127.27%

STEP5：土地增值税=280×50%-220×15%=107（万元）。

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。

第八节 征收管理

一、预征土地增值税

1. 根据《土地增值税暂行条例实施细则》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。
2. 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。
3. 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。
4. 对实行预征办法的地区，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。

二、纳税申报

1. 纳税人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。
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的，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。【新增】
3. 纳税人选择定期申报方式的，应向纳税所在地的税务机关备案。定期申报方式确定后，一年之内不得变更。【新增】

三、纳税地点

1. 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。

2. 纳税人转让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。

【提示】 房地产所在地，是指房地产的坐落地。