

第三节 土地增值税法

一、纳税人

转让国有土地使用权、地上建筑物和其他附着物并取得收入的单位和个人。

【提示】不论法人与自然人、不论经济性质、不论内资与外资企业、不论行业与部门，只要有偿转让房地产，都是土地增值税的纳税人。

二、征税范围

（一）基本征税范围

1. 标准之一：只对转让国有土地使用权

- (1) 国有土地使用权征税；集体土地使用权不得自行买卖。
- (2) 土地出让，一级市场，不征税。
- (3) 土地转让，二级市场，征税。

2. 标准之二：产权必须发生转移：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。

3. 标准之三：强调房产转移要“有偿”：转让房地产是否取得收入（货币、实物及其他收入）。

（二）特殊征税范围

具体情形	征税	不征税或免税
1. 出售	(1) 出售土地使用权 (2) 取得土地使用权后进行房屋开发建设后出售 (3) 存量房地产买卖	出让国有土地的行为，不征 国家依法征用、收回房地产，免征
2. 继承、赠与	不征税情形之外的赠与	(1) 房地产的继承，不征 (2) 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行为，不征 (3) 公益性赠与，不征
3. 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	产权发生转移	产权未发生转移，不征
4. 房地产抵押	以房地产抵债而发生房地产权属转让	抵押期间，不征
5. 房地产互换	单位之间进行房地产互换	个人之间互换自有居住用房地产，经核实免征 【链接】 对个人销售住房暂免征收土地增值税
6. 合作建房	建成后转让	建成后按比例分房自用，暂免征税

【提示 1】企业改制重组有关土地增值税政策

具体情形	征税	（暂）不征
7. 整体改制	房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形	非公司制企业整体改制为有限责任公司或者股份有限公司，有限责任公司（股份有限公司）整体改制为股份有限公司（有限责任公司），对改制前的企业将房地产转移、变更到改制后的企业，暂不征收（限于非房地产开发企业） 【解释】 整体改制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
8. 以房地产投资入股		单位、个人在改制重组时以房地产作价入股进行投资，对其将房地产转移、变更到被投资的企业，暂不征收（限于非房地产开发企业）
9. 企业合并	原企业投资主体不存续或房地产开发企业	两个或两个以上企业合并为一个企业，且原企业投资主体存续的，对原企业将房地产转移、变更到合并后的企业，暂不征收（限于非房地产开发企业）
10. 企业分立	与原企业投资主体不相	企业分设为两个或两个以上与原企业投资主体相同的企业，对原企业将房地产转移、变更到分立后的企业，暂不征收（限于非房地产开发企业）

	同或房地产开发企业	
--	-----------	--

【提示 2】代建房；房地产重新评估不征税。

【例题·单选题】下列房地产交易行为中，应当计算缴纳土地增值税的是（ ）。

- A. 房地产公司出租高档住宅
- B. 县城居民之间互换自有居住用房屋
- C. 非营利的慈善组织将合作建造的房屋转让
- D. 房地产开发企业代客户进行房地产开发，开发完成后向客户收取代建收入

答案：C

解析：选项 ABD 不需要缴纳土地增值税。

三、税率——四级超率累进税率

增值率（成本利润率）

$$= \frac{\text{增值额（利润）}}{\text{扣除项目（成本）}}$$

↓ 找税率

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%~100% 的部分	40	5
3	超过 100%~200% 的部分	50	15
4	超过 200% 的部分	60	35

四、应税收入额的确定

纳税人转让房地产所取得的收入，是指包括货币收入、实物收入和其他收入在内的全部价款及有关的经济利益，不允许从中减除任何成本费用。

【提示 1】营改增后，纳税人转让房地产的土地增值税应税收入不含增值税。

【提示 2】视同销售

房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资者、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。

【注意】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，如果产权未产生转移，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。（配比原则）

五、扣除项目

计算土地增值额时准予从转让收入中扣除的项目，根据转让项目的性质不同，可进行以下划分：

转让项目的性质	扣除项目	具体内容
新建房屋 (卖新房)	房地产企业 (5 项)	1. 取得土地使用权所支付的金额 2. 房地产开发成本 3. 房地产开发费用 4. 与转让房地产有关的税金 5. 财政部规定的其他扣除项目（房地产企业适用）
	非房地产企业（4 项）	
存量房屋 (卖旧房)	扣除项目（3 项）	1. 房屋及建筑物的评估价格=重置成本价×成新度折扣率 2. 取得土地使用权所支付的金额 3. 与转让房地产有关的税金
转让土地 (卖地)	扣除项目（2 项）	1. 取得土地使用权所支付的金额 2. 与转让房地产有关的税金

（一）新建房转让——房地产企业扣除 5 项（重点）

1. 取得土地使用权所支付的金额（买地的钱）

土地使用权支付的地价款	出让方式为土地出让金
	行政划拨方式为补交的土地出让金
	转让方式为实际支付的地价款
缴纳的有关税费，如 契税 、登记、过户手续费	

【注意】

- (1) 含契税，不含印花税；
- (2) 比例：开发、销售比例。

土地支付金额的配比：

实际扣除土地金额=取得土地使用权所支付的金额×（已开发土地/全部土地）×（已售房/全部可售房）

2. 房地产开发成本

(1) 土地征用及拆迁补偿费：主要包括土地征用费、**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。

- (2) 前期工程费；
- (3) 建筑安装工程费；
- (4) 基础设施费；
- (5) 公共配套设施费；
- (6) 开发间接费用等。

【注意】

- ① 不包括利息支出；
- ② 含装修费用；
- ③ 不包括可以抵扣的进项税额；
- ④ 比例：销售比例。

房地产开发成本的配比：

实际扣除开发成本=所有的房地产开发成本×（已售房/全部可售房）

3. 房地产开发费用

房地产开发费用是指与房地产有关的销售费用、管理费用、财务费用。分两种情况确定扣除。

【提示】区分企业所得税的期间费用。

标准扣除法，而不是实际扣除法，税法≠会计

(1) 纳税人能够按转让房地产项目计算分摊利息支出，并能提供金融机构的贷款证明的：

开发费用=利息 +（取得土地使用权所支付的金额+开发成本）×5%以内

【利息扣除注意三点】

- ① 能分摊并提供金融机构证明；
- ② 不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额；
- ③ 不包括加息、罚息。

(2) 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证明的：

房地产开发费用

=（取得土地使用权所支付的金额+房地产开发成本）×10%以内

【配比原则总结】取得土地使用权支付的金额、开发成本和开发费用的配比

实际扣除土地金额=取得土地使用权支付的金额×（已开发土地面积/全部土地面积）×（已售房/全部可售房）

实际扣除开发成本=房地产开发成本×（已售房/全部可售房）

实际扣除开发费用=房地产开发费用×（已售房/全部可售房）

4. 与转让房地产有关的税金

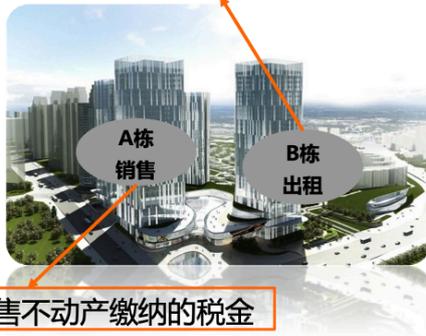
企业状况	可扣除税金	详细说明
房地产开发企业	(1) 城建税 (2) 教育费附加 (3) 地方教育附加	印花税(0.5%)包含在管理费用中，故不能在此单独扣除

非房地产开发企业	(1) 印花税 (2) 城建税 (3) 教育费附加 (4) 地方教育附加	印花税率 0.5% (产权转移书据)
----------	---	--------------------

【提示 1】 土地增值税条例和细则中没有地方教育附加扣除的规定。现实中各省对地方教育附加能否扣除有着不同的规定。考试时应注意题干提示和要求。

【提示 2】 (项目税金) 土地增值税计算扣除的税金, 是指与地产项目相关的税金, 而不是地产企业的相关税金。

2. 转让税金以外的税金 = 楼盘建成后对外出租缴纳的税金



1. 转让税金 = 销售不动产缴纳的税金

【例题·单选题】 转让新建房计算土地增值税时, 可以作为转让房地产有关的税金扣除的是 ()。

- A. 契税
- B. 增值税
- C. 城镇土地使用税
- D. 城市维护建设税

答案: D

解析: 与转让房地产有关的税金, 包括转让房地产时缴纳的城建税、印花税。教育费附加视同税金扣除。

5. 财政部确定的其他扣除项目

加计扣除费用

$$= (\text{取得土地使用权支付的金额} + \text{房地产开发成本}) \times 20\%$$

【提示】 只适用于从事房地产开发的纳税人, 其他纳税人不适用, 加计 20% 的扣除。

【例题·多选题】 房地产开发公司支付的下列相关税费, 可列入加计 20% 扣除范围的有 ()。

- A. 支付建筑人员的工资福利费
- B. 占用耕地缴纳的耕地占用税
- C. 销售过程中发生的销售费用
- D. 开发小区内的道路建设费用

答案: ABD

解析: 销售费用属于房地产开发费用, 不能加计扣除。

(二) 存量房地产转让项目的扣除

1. 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。

【提示】 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。

2. 房屋及建筑物的评估价格 (不是房屋原值)

【按顺序】

(1) 评估: 评估价格 = 重置成本价 × 成新度折扣率

【提示】 支付的评估费用允许扣除。但纳税人因隐瞒、虚报房地产成交价格所发生的评估费用, 不允许扣

除。

(2) 凡不能取得评估价格、但能提供购房发票：取得土地使用权支付的金额、旧房及建筑物的评估价格，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% 计算扣除。

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。

$$\text{扣除金额} = \text{发票金额} \times (1 + 5\% \times \text{年度})$$

发票类型		扣除项目
营改增前取得的营业税发票		发票所载金额（不扣减营业税）
营改增后取得	增值税普通发票	发票所载价税合计金额
	增值税专用发票	发票所载不含增值税金额加上不允许抵扣的增值税进项税额之和

(3) 核定：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，税务机关可以根据《税收征管法》第 35 条的规定，实行核定征收。

3. 转让环节缴纳的税金

【包括】 城建税、教育费附加、地方教育附加、印花税。

【提示】 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。

【例题·单选题】 2021 年 3 月，某公司销售自用办公楼，不能取得评估价格，该公司提供的购房发票所载购房款为 1 200 万元，购买日期为 2011 年 1 月 1 日。购入及转让环节相关税费 80 万元。该公司在计算土地增值税时允许扣除项目金额（ ）万元。

- A. 1 280
- B. 1 880
- C. 1 895
- D. 1 940

答案：B

解析：允许扣除项目金额 = $1\,200 \times (1 + 5\% \times 10) + 80 = 1\,880$ （万元）。