

第三节 土地增值税法

六、应纳税额的计算（总结）

第一步：确定收入总额（不含增值税）

计税方法		土地增值税应税收入	增值税
简易计税		转让房地产的含税收入-增值税应纳税额	自建： 增值税应纳税额=全额/（1+5%）×5% 非自建： 增值税应纳税额=差额/（1+5%）×5%
一般计税	非房地产企业	转让房地产的全额含税收入/（1+9%）	销项税额=全额/（1+9%）×9%
	房地产企业	转让房地产的含税收入-增值税销项税额	销项税额=（含税收入-地价款）/（1+9%）×9%

【提示】纳税人有下列情形之一的，按照房地产评估价格计算征收土地增值税：

1. 隐瞒、虚报房地产成交价格的；
2. 提供扣除项目金额不实的；
3. 转让房地产的成交价格低于房地产评估价格，又无正当理由的。

第二步：确定扣除项目（重点）新 54 旧 3；不含增值税。

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
	非房地产企业 (4 项)	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)
存量房屋 (卖旧房)	扣除项目 (3 项)	1. 房屋及建筑物评估价格=重置成本价×成新度折扣率 2. 取得土地使用权所支付的地价款和缴纳的有关费用 3. 转让环节缴纳的税金
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

第三步：计算增值额=收入额（第一步）-扣除项目金额（第二步）

第四步：计算增值率= $\frac{\text{增值额 (第三步)}}{\text{扣除项目金额 (第二步)}}$

找税率 ↓ 增值率 ≤ 20% (免税) { 建造普通标准住宅出售
转让旧房作改造安置住房或
公共租赁住房

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

【提示】对于纳税人既建普通标准住宅又搞其他房地产开发的，应分别核算增值额。不分别核算增值额或不能准确核算增值额的，其建造的普通标准住宅不能适用这一免税规定。

第五步：应纳税额=增值额×适用税率-扣除项目金额×速算扣除系数

七、房地产开发企业土地增值税清算

土地增值税清算是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，并填写土地增值税清算申报表，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。

(一) 土地增值税的清算单位

1. 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。

(二) 土地增值税的清算条件

应当进行清算	主管税务机关 可要求 纳税人进行清算
(1) 房地产开发项目全部竣工、完成销售的	(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) 整体转让未竣工决算房地产开发项目的	(2) 取得销售（预售）许可证满三年仍未销售完毕的
(3) 直接转让土地使用权的	(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地增值税清算
满足条件之日 90 日内 办理清算手续	主管税务机关下达清算通知之日起 90 日内 办理清算手续

(三) 土地增值税清算收入的确认

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。
2. 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。
【提示】 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。

(四) 土地增值税的扣除项目

1. 房地产开发企业开发建造的公共设施

用途	收入	成本费用
(1) 建成后产权属于全体业主所有的	无需确认收入	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		
(3) 建成后有偿转让的	计算收入	

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. 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，扣留的质保金不得计算扣除**。
4. 房地产开发企业逾期开发缴纳的**土地闲置费不得扣除**——注意与企业所得税的区别。
5. 房地产开发企业为取得土地使用权所支付的契税，应视同“按国家统一规定缴纳的有关费用”，计入“取得土地使用权所支付的金额”中扣除。
6. 拆迁安置费的扣除

情形	规定	
本地安置	安置用房 视同销售 ，确认收入，同时将此确认为房地产开发项目的拆迁补偿费	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
		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
异地安置	自行建造	房屋价值计入拆迁补偿费
	外购	实际购房支出计入拆迁补偿费
货币安置	房地产开发企业凭合法有效凭据计入拆迁补偿费	

【例题·单选题】 房地产开发企业进行土地增值税清算时，下列各项中，允许在计算增值额时扣除的是（ ）。

- A. 加罚的利息
- B. 已售精装修房屋的装修费用

- C. 逾期开发土地缴纳的土地闲置费
- D. 未取得建筑安装施工企业开具发票的扣留质量保证金

答案：B

解析：选项 ACD 不得扣除。

（五）土地增值税的核定征收

房地产开发企业有下列情形之一的，税务机关可以参照与其开发规模和收入水平相近的当地企业的土地增值税税负情况，按**不低于预征率**的征收率核定征收土地增值税

1. 依法应当设置但未设置账簿的；
2. 擅自销毁账簿或拒不提供纳税资料的；
3. 虽设置账簿，但账目混乱或成本资料、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。

核定征收率原则上不得低于 5%。

（六）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=单位建筑面积成本费用×销售或转让面

$$\boxed{\text{清算时的扣除项目总金额} \div \text{清算的总建筑面积}}$$

【例题·单选题】某房地产公司在 2022 年将一可售建筑面积 20 000 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 4 320 万元。2023 年，销售其清算时未转让的房地产建筑面积 1 500 平方米，取得不含税销售收入 1 000 万元，应纳土地增值税（ ）万元。

- A. 218 万元
- B. 266 万元
- C. 286 万元
- D. 297 万元

答案：B

解析：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

单位建筑面积成本费用

$$=4\ 320 \div (20\ 000 \times 90\%) = 0.24 \text{ (万元/平方米)}$$

$$\text{扣除项目金额} = 1\ 500 \times 0.24 = 360 \text{ (万元)}$$

$$\text{增值额} = 1000 - 360 = 640 \text{ (万元)}$$

$$\text{增值率} = 640 / 360 \times 100\% = 177.78\%$$

适用税率为 50%，速算扣除系数为 15%。

$$\text{应缴纳的土地增值税} = 640 \times 50\% - 360 \times 15\% = 266 \text{ (万元)}。$$

（七）土地增值税清算后应补缴的土地增值税加收滞纳金

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。**

八、税收优惠

（一）纳税人建造**普通标准住宅**出售，**增值额未超过扣除项目金额 20% 的，免征土地增值税。**如果超过 20% 的，应就其全部增值额按规定计税。

（二）对企事业单位、社会团体以及其他组织转让旧房作为改造安置住房或公共租赁住房房源或保证性住

房，且增值额未超过扣除项目金额 20%的，免征土地增值税。

(三) 国家征用收回的房地产的税收优惠

因国家建设需要依法征用、收回的房地产，免征土地增值税

(四) 因城市实施规划、国家建设需要而搬迁，由纳税人自行转让原房地产的，免征土地增值税。

(五) 自 2008 年 11 月 1 日，对个人销售住房暂免征收土地增值税。

九、征收管理

(一) 预征管理

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%。

【提示】 核定征收率（不低于 5%）≠ 预征率

(二) 纳税地点：房地产所在地——**坐落地**

纳税人	具体情况		纳税地点
法人	转让的房地产坐落地与机构所在地或经营所在地	一致	办理税务登记的原管辖税务机关
		不一致	房地产坐落地的税务机关
自然人	转让的房地产坐落地与自然人居住所在地	一致	自然人住所所在地税务机关
		不一致	房地产坐落地的税务机关

(三) 纳税申报

纳税人应在转让**房地产合同签订后 7 日内**，到房地产所在地主管税务机关申报纳税。

本节小结

