

第七节 房地产开发企业土地增值税清算

本节知识点

- 知识点 1: 土地增值税清算的定义
- 知识点 2: 土地增值税的清算单位
- 知识点 3: 土地增值税的清算条件
- 知识点 4: 土地增值税的清算时间
- 知识点 5: 土地增值税清算的收入确认
- 知识点 6: 土地增值税清算时的扣除项目
- 知识点 7: 土地增值税清算应报送的资料
- 知识点 8: 土地增值税清算的受理
- 知识点 9: 土地增值税清算项目的审核鉴证
- 知识点 10: 土地增值税的清算审核
- 知识点 11: 土地增值税的核定征收
- 知识点 12: 清算后在转让房地产的处理

知识点 1: 土地增值税清算的定义

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《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。

知识点 2: 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。
2. 对于分期开发的项目, 以分期项目为单位清算。
3. 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。

知识点 3: 土地增值税的清算条件

1. 符合下列情形之一的, 纳税人应当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。

【提示】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. 符合下列情形之一的, 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, 或未超 85%, 但剩余可售建筑面积已经出租或自用;
- (2) 取得销售(预售)许可证满三年仍未销售完毕;
- (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。(注销登记前清算)

【例题·多选题】(2019) 下列情形中, 纳税人应进行土地增值税清算的有 ()。

- A. 丙公司开发的住宅项目已销售建筑面积占整个项目可售建筑面积的 65%, 自用面积占可售面积的 5%
- B. 甲公司开发的住宅项目已全部销售
- C. 乙公司将未竣工决算的开发项目整体转让
- D. 丁公司于 2017 年 6 月取得住宅项目销售(预售)许可证, 截止 2019 年 6 月底仍未销售完毕
- E. 戊公司开发的别墅项目销售面积已达整个项目可售建筑面积的 75%

答案: BC

解析: 纳税人符合下列条件之一的, 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。

知识点 4: 土地增值税的清算时间

1. 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。

知识点 5：土地增值税清算的收入确认

1. 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；

(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。

2. 非直接销售房地产的收入确定

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。

(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；

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。

知识点 6：土地增值税清算时的扣除项目

1. 与之前讲述的扣除项目规定基本一致

【链接】5项扣除：①扣除的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与转让房地产有关税金；⑤加计扣除 20%。

【提示】需要提供合法有效凭证；不能提供合法有效凭证的，不予扣除。

2. 房地产开发企业办理土地增值税清算所附送的前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、开发间接费用的凭证或资料不符合清算要求或不实的，税务机关可参照当地建设工程造价管理部门公布的建安造价定额资料，结合房屋结构、用途、区位等因素，核定上述四项开发成本的单位面积金额标准，并据以计算扣除。

3. 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、邮电通信等公共设施，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。

【提示】不符合条件的不得扣除。

4. 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。

【提示】预提费用，除另有规定外，不得扣除。

5. 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。

【提示】取得土地使用权所支付的金额，分期开发可按转让土地使用权的面积占总面积的比例计算分摊。

6. 房地产开发企业未支付的质量保证金

(1) 扣留建筑安装施工企业的工程款（质保金），建筑安装施工企业开具发票的，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。

7. 房地产开发费用的扣除

(1) 财务费用中的利息支出，两种处理（5%、10%）；

(2) 全部使用自有资金，没有利息支出的：按“取得土地使用权所支付的金额”与“房地产开发成本”金额之和的 10%以内扣除；

(3) 已计入房地产开发成本的利息支出，应调整至财务费用中计算扣除。

8. 取得土地使用权时支付的税费：

(1) 逾期开发缴纳的土地闲置费：不得扣除；

【链接】在企业所得税的应纳税所得额中可以扣除。

(2) 缴纳的契税：计入“地价款”中扣除。

9. 拆迁安置：

(1) 开发商自建项目安置回迁户：

①安置用房视同销售处理确认收入，同时将此确认为开发项目的拆迁补偿费；

②补差价款：房企支付给回迁户的，计入拆迁补偿费；回迁户支付给房企的，应抵减本项目拆迁补偿费。

(2) 开发商采取异地安置：异地安置的房屋属于自行开发建造的，房屋价值计入本项目的拆迁补偿费；异地安置的房屋属于购入的，以实际支付的购房支出计入拆迁补偿费。

(3) 货币安置拆迁：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】(2019年)关于土地增值税的清算，下列税法错误的是()。

- A. 已全额开具商品房销售发票的，按发票所载全额确认收入
- B. 未全额开具商品房销售发票的，按销售合同全额确认收入
- C. 销售合同所载商品房面积与实际测量不一致并在清算前已补或退房款的，在计算土增时应予调整
- D. 未开具商品房销售发票的，按实际收取的金额确认收入

答案：D

解析：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。

【例题·多选题】(2022年)关于房地产开发企业开发建造与清算项目配套的公共配套设施计算土地增值税扣除成本费用的处理中，下列说法正确的有()。

- A. 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
- B. 建成后产权属于房地产开发企业所有的，其成本、费用可以扣除
- C. 建成后产权属于全体业主所有的，其成本、费用可以扣除
- D. 将建成后无偿转让给另一企业的，其成本、费用可以扣除
- E. 建成后有偿转让的，其成本、费用可以扣除

答案：ACE

解析：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。

【例题·单选题】(2023年)下列关于房地产开发企业土地增值税清算的扣除，正确的是()。

- A. 拆迁补偿费不允许扣除
- B. 逾期开发土地闲置费允许分期扣除
- C. 预提费用可以扣除
- D. 扣留建筑安装施工企业的质保金，有发票可以扣除

答案：D

解析：选项A，拆迁补偿费允许作为开发成本扣除；选项BC，不得在土地增值税清算中扣除。

知识点 7：土地增值税清算应报送的资料(略)

知识点 8：土地增值税清算的受理

主管税务机关已受理的清算申请，纳税人无正当理由不得撤销。

知识点 9：土地增值税清算项目的审核鉴证(略)

知识点 10：土地增值税的清算审核(略)

知识点 11：土地增值税的核定征收

纳税人符合核定征收条件的，应按核定征收率原则上不得低于5%对房地产项目进行清算。

知识点 12：清算后再转让房地产的处理(略)

知识点 13：清算后应补缴的土地增值税加收滞纳金问题

第八节 征收管理

本节知识点

知识点 1：预征土地增值税

知识点 2：纳税申报

知识点 3: 纳税地点

知识点 4: 纳税申报表 (略)

知识点 1: 预征土地增值税

1. 纳税人应自转让房地产合同签订之日起 7 日内纳税申报;
2. 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。

对实行预征办法的地区 (除保障性住房外), 预征率如下:

- (1) 东部地区省份不得低于 2%
- (2) 中部和东北地区省份不得低于 1.5%
- (3) 西部地区省份不得低于 1%

知识点 2: 纳税申报

1. 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。
2. 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。

知识点 3: 纳税地点——房地产所在地

知识点 4: 纳税申报表 (略)

【例题·单选题】依据现行土地增值税法的规定, 对已经实行预征办法的地区, 可根据实际情况确定土地增值税预征率, 西部地区省份预征率不得低于 ()。

- A. 1%
- B. 2%
- C. 2.5%
- D. 1.5%

答案: A

解析: 西部地区省份预征率不得低于 1%。

本章小结

- 第一节 土地增值税概述
- 第二节 纳税义务人
- 第三节 征税范围和税率
- 第四节 计税依据
- 第五节 税收优惠
- 第六节 应纳税额的计算
- 第七节 房地产开发企业土地增值税清算
- 第八节 征收管理