

税务师

《涉税服务实务》

课程精讲班

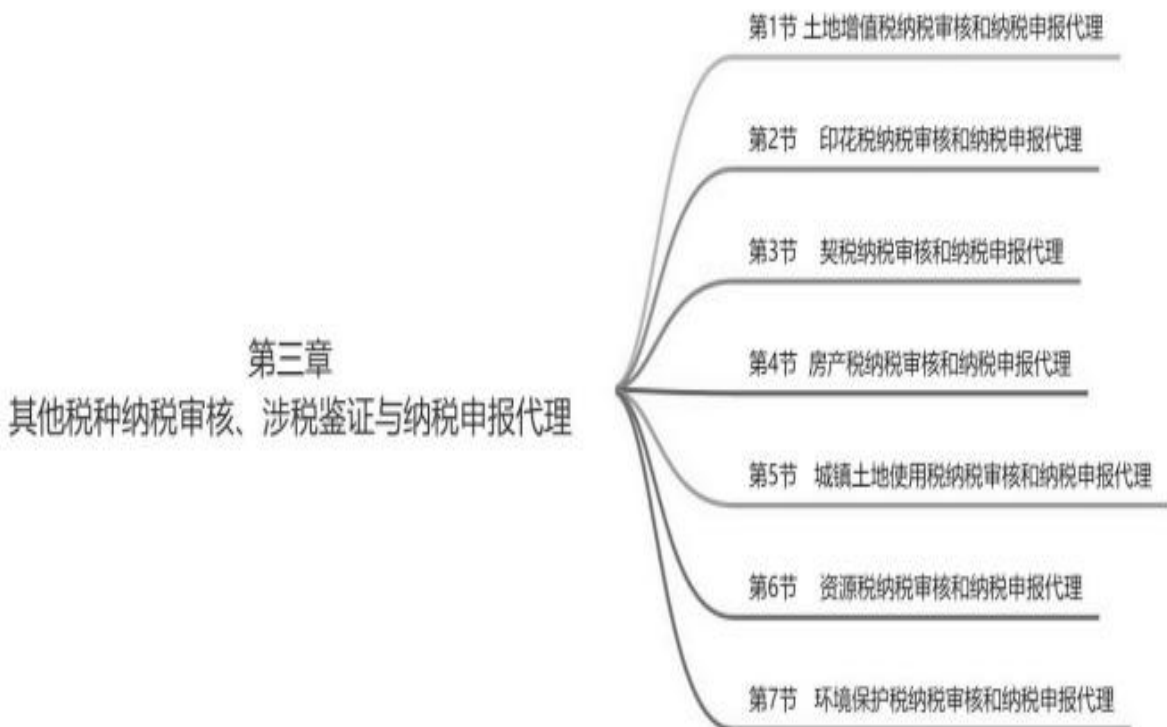
第三章 其他税种纳税审核、涉税鉴证与纳税申报代理

【本章考情分析】本章是重要章节，以单选题、多选题、简答题、综合分析题考查为主，预计分值在15—20分左右。

【本章章节框架】

本章主要由第三章 第五节“其他税种纳税审核方法”、第四章 第四节“其他税种会计核算”、第五章 第三节“其他税种纳税申报代理”、第六章 第六节“土地增值税清算鉴证服务”的内容构成。

涉及到7个税种：土地增值税；印花税；契税；房产税；城镇土地使用税；资源税；环境保护税。



第一节 土地增值税纳税审核和纳税申报代理

【考点1】土地增值税的基本规定

土地增值税是对有偿转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人，就其转让房地产所取得的**增值额**征收的一种税。

【注意】土地使用权、地上建筑物的“**产权**”必须发生**转让**；房地产的出租、抵押，不缴纳土地增值税。

转让房地产过程中双方纳税情况	
转让方	增值税、城市维护建设税及附加（含地方教育附加）、印花税、土地增值税、所得税
承受方	契税、印花税

(一) 土地增值税的征税范围

具体情形	征税	不征税或免税
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后出售 (3) 存量房地产买卖	出让国有土地使用权的行为； 国家收回国有土地使用权、征用地上建筑物及附着物
继承、赠与	非公益性赠与	(1) 房地产的继承 (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 (3) 公益性赠与
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
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
房地产交换	其他：征税	个人之间互换自有居住用房地产，免征
合作建房	建成后转让	建成后按比例分房自用，暂免征税

具体情形	征税	不征税或免税
改制重组	房地产开发企业发生改制重组	非公司制企业整体改建为有限责任公司或股份有限公司，有限责任公司（股份有限公司）整体改建为股份有限公司（有限责任公司）。对改建前的企业将国有土地、房屋权属转移、变更到改建后的企业，暂不征收土地增值税
		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，对原企业将国有土地、房屋权属转移、变更到合并后的企业，暂不征土地增值税；
		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，对原企业将国有土地、房屋权属转移、变更到分立后的企业，暂不征土地增值税；
		单位、个人在改制重组时以国有土地、房屋进行投资，对其将国有土地、房屋权属转移、变更到被投资的企业，暂不征土增。
其他	土地使用者处置土地使用权	代建房；房地产重新评估，房地产出租

【例题·多选题】税务师在进行房地产开发企业土地增值税清算时，对房地产开发企业将自行开发的房地产用于（ ）的，应确认相应的收入，计算缴纳土地增值税。

- A. 企业办公用房，并办理相应产权转移手续
- B. 对外投资
- C. 通过老年基金会捐赠给老年活动中心
- D. 向投资者分配利润
- E. 出租，但未办理相应产权转移手续

答案：ABD

解析：选项 C，公益性赠与不缴纳土增；选项 E，产权未转移，不缴纳土增。

(二) 税率——四级超率累进税率

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

【2017·单选题】根据土地增值税的规定，下列说法错误的是（ ）。

- A. 土地增值税实行四级超率累进税率
- B. 将房产无偿转移给法定继承人 不征税
- C. 取得的收入为外国货币的，应当以取得收入当天或当月 1 日的国家公布的市场汇价折合成人民币确认
- D. 房地产评估增值应征收土地增值税

答案：D

解析：房地产评估增值，没有发生房地产权属的转让，不属于征收土地增值税的范围。

【考点 2】土地增值税的纳税审核和纳税申报代理

计税依据：转让房地产取得的增值额。

增值额 = 不含增值税收入额 - 规定的扣除项目金额

(一) 转让房地产收入审核要点

1. 土地增值税应税收入（不含增值税）：包括转让房地产的全部价款及有关的经济收益。从收入的形式来看，包括货币收入、实物收入和其他收入；
2. 审核时注意：有无分解收入、隐瞒收入、收入不及时入账以及成交价格明显偏低的问题；
3. 营改增后，转让房地产的土地增值税应税收入为不含增值税收入。

简易计税	$\text{应税收入} = \text{含增值税收入} - \text{增值税应纳税额}$ $\text{非应税收入} = \text{含增值税收入} / (1 + 5\%)$
一般计税	$\text{应税收入} = \text{含增值税收入} - \text{销项税额} (\text{抵减后的销项税额})$ 房地产开发企业销售开发产品采用一般计税方式时， $\text{土地增值税应税收入} = \text{含增值税收入} \div 1.09 + \text{允许扣除的土地价款} \div 1.09 \times 9\%$

【注意 1】在差额征税情况下， $\text{含税收入} / (1 + \text{税率}) \neq \text{含税收入} - \text{抵减后的销项税额}$ ； $\text{含税收入} / (1 + \text{征收率}) \neq \text{含税收入} - \text{应纳税额}$ ；

【注意 2】审核时注意增值税销项税额抵减额是否计入土地增值税应税收入。

4. 清算时，纳税人已全额开具发票的，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；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，在申报前已经发生补、退房款的，应在计算土地增值税时予以调整。

5. 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。

6. 县级及县级以上人民政府要求房企代收的费用

情形	收入	扣除
计入房价一并向购买方收取的	计入转让房地产所取得的收入计税	可以扣除，但不允许作为加计 20% 扣除的基数
未计入房价，在房价之外单独收取的	可以不作为转让房地产的收入	在计算增值额时不允许扣除代收费用

(二) 扣除项目金额审核要点 (新 5 旧 3)

销售新房及建筑物 (主要针对从事房地产开发纳税人而言)	销售旧房及建筑物 (非从事房地产开发的纳税人)
地 : 取得土地使用权所支付的金额	地 : 取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关费用
房 : 房地产开发成本	房 : 旧房及建筑物的评估价格
费 : 房地产开发费用	
税 : 与 转让 房地产有关的税金	税 : 在转让环节缴纳的税金
利 : 财政部确定的其他扣除项目	

1. 房地产开发企业销售开发产品

(1) **地** : 取得土地使用权所支付的金额

包括土地买价或出让金、大市政配套费、有关费用和税金 (如**契税**、**耕地占用税**)

【注意】 如果有减免、返还土地出让金政策的:

(1) 不得因减免土地出让金而减免**契税**;

(2) 在计算土增扣除项目金额时, 减免、返还的土地出让金应该从取得土地使用权的金额中扣除。

纳税人分期、分批开发、分块转让的

①取得土地使用权时所支付的金额需要在已开发转让、未开发转让的项目中进行分配, 仅就对外转让部分计入扣除

②扣除项目金额 = 扣除项目的总金额 × (转让土地使用权的面积或建筑面积 ÷ 受让土地使用权的总面积)

【注意】 取得土地使用权所支付的金额: ①含**契税**, 不含**印花税**; ②扣除时注意**比例**: 开发、销售比例

③逾期开发缴纳的土地闲置费在土地增值税前不得扣除, 但是企业所得税前允许扣除。

【2023·单选题】 房地产开发企业购买土地使用权时缴纳的契税, 购入后就进行开发, 正确的会计处理是 ()。

- A. 计入固定资产作为固定资产核算
- B. 作为开发成本核算
- C. 作为开发费用核算
- D. 作为无形资产核算

答案: B

解析: 房地产企业购入的土地使用权应缴纳的契税视开发情况而定: 如果土地购入后就进行开发, 则作为开发成本处理; 如果土地购入后仅作为地储备, 则作为无形资产处理。

(2) **房** : 房地产开发成本

包括土地的征用及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共配套设施费、开发间接费用等。

拆迁安置费的扣除			
安置方式		拆迁补偿费	
货币安置		凭合法有效凭据计入拆迁补偿费	
房产安置	本项目	自行开发项目	安置用房视同销售处理, 同时将此确认为房地产开发项目的拆迁补偿费。 【注意】 涉及差价款的话, 计入或者抵减拆迁补偿费
		购入项目	
	异地安置	实际支付的购房支出计入拆迁补偿费	

【注意】

①房地产开发成本**不包括利息支出, 含装修费用**;

②账务处理中，开发间接费用只列举四个核算内容——工程监理、造价审核、结算审核、工程保险费，将为企业直接组织和管理开发项目而成立工程部门所发生的费用一律予以剔除，不再作为开发间接费用列支，企业类似部门的职工薪酬、办公费等支出列入“管理费用”，不能再列入“开发间接费用”科目；

土地增值税中的“开发间接费用”是指直接组织、管理开发项目发生的费用，包括工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、周转房摊销等。也就是账务处理中开发间接费用的核算范围和土地增值税中开发间接费用的范围是不同的。

③**不包括可以抵扣进项税额，包括不得抵扣的进项税额；**

④扣除比例与销售收入比例匹配；

⑤注意发票的要求：在备注栏注明建筑服务发生地县（市、区）名称及项目名称，否则土地增值税前不得扣除；

⑥清算时，建筑服务的质保金看发票：**取得发票的，允许扣除；** 否则不得扣除；

⑦多个（或分期）项目共同发生的公共配套设施费，应按项目**合理分配**；

⑧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，税务机关可核定这四项开发成本的单位面积金额标准，并据以计算扣除。

（3）费：房地产开发费用

不是按照实际发生额进行扣除，税法≠会计

房地产开发费用的第一种扣除方法：

①**利息支出能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的：利息支出能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的**

允许扣除的房地产开发费用 = 利息 + (取得土地使用权所支付的金额 + 房地产开发成本) × 5% 以内

土地增值税税源明细表的填写：

a. 第 15 行“利息支出”据实填写。

【注意】据实扣除的利息支出需要考虑销售比例

b. 第 16 行“其他房地产开发费用”填写：(取得土地使用权所支付的金额 + 房地产开发成本) × 5% 以内

【注意】

①利用闲置专项借款对外投资取得的收益应冲减利息支出；

②利息支出应剔除借款手续费、咨询费、顾问费等利息支出以外的费用；

③利息的上浮幅度按国家的有关规定执行，**超过利息上浮幅度的部分不允许扣除；**

④对于超过贷款期限的利息部分和加罚的利息**不允许扣除；**

⑤**超过贷款期限的利息部分和罚息在企业所得税前可以扣除，但在土地增值税不得扣除——注意差别。**