

土地增值税的迅猛增长已逐渐成为地方税收的一个重要税种,必须严格征收管理。房地产开发项目土地增值税征收管理通常采取按不同类型的建筑物(普通住宅、非普通住宅)分别确定预征比例进行先预征,待项目符合清算条件时再清算,多退少补的管理办法,清算工作是整个土地增值税征收管理的重要环节,是房地产开发项目土地增值税管理的终点。

国家税务总局先后于 2006 年和 2009 年下发了有关清算工作的要求和规程,进一步要求加强对房地产开发项目土地增值税清算管理工作。在房地产开发项目土地增值税的具体清算工作中,清算条件、时间、方式、成本的认定和归集分配等问题是清算工作中的重点和难点,在此,本文从以下几个方面探讨。

## 一、把握清算时间及清算条件

准确把握房地产开发项目土地增值税清算时间及清算条件是依法治税的前提。在过去的征管工作中,只明确了纳税人申报、征收、入库的时间,对清算时间、清算条件和清算方法未作具体的规定,国家税务总局出台了《土地增值税清算管理规程》(国税发[2009]91 号文),明确了“两个条件”、“两个时间”,细化了房地产开发项目土地增值税清算工作的操作步骤。

### “两个条件”:

其一,符合清算条件的项目,纳税人应及时进行土地增值税清算。即:

- 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。

其二,符合下列情形之一的,主管税务机关可要求纳税人及时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）许可证满三年仍未销售完毕的；
- 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；
- 4.省级税务机关规定的其他情况。

#### “两个时间”：

其一，由纳税人进行清算的，应当在满足清算条件之日起 90 日内到主管税务机关办理清算手续；

其二，由主管税务机关要求纳税人进行清算的，纳税人应当在收到主管税务机关清算通知之日起 90 日内办理清算手续。办理清算手续时，纳税人应提供清算资料和中介机构出具的《鉴证报告》，主管税务机关受理后，应在一定期限内及时组织清算审核。

针对清算的两种情形时间期限的把握应注意以下两个方面：

第一，如果纳税人在 90 天的时限内第一次报送资料不齐全，主管税务机关应以书面的方式明确告知需补齐资料的内容及时限，时限掌握最好以 30 日内为限；

第二，若资料齐全，主管税务机关受理后，应在一定期限内及时组织清算审核，这里的“一定期限”，主管税务机关也应在具体工作规范中明确，如 90 天。这样，既维护了纳税人的合法权益，也规范税务主管机关的受理和清算时间，保证了土地增值税清算工作的及时，避免房地产开发商为了延长清算时间、增大期间费用减少增值额，故意将部分尾盘滞销，迟迟不结转收入成本，导致税款不能及时足额的入库。

## 二、明确清算对象，加强前期管理

明确清算对象是房地产开发项目土地增值税清算的关键环节。土地增值税是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。

对一个开发企业有多个开发项目，一个开发项目中有不同类型的开发产品，对象的确定不同会产生不同的清算结果，如开发项目中同时包含普通住宅、非普通住宅，非普通住宅中又同时包括商业铺面、宾馆饭店、写字楼、车库等综合建筑物的，应分别计算增值额，有些开发产品是免税的（如增值率不超过 20% 的普通住宅），有些是应税的，因此，要针对不同类型建筑物细分清算对象。

小编认为，对于一个房地产开发项目，纳税人应该分别核算收入、成本等，否则免税开发产品不能享受免税政策，并从高计征土地增值税。

主管税务机关在房地产开发企业项目前期管理中，要实施按项目管理，加强辅导企业开发期间的会计核算工作，督促企业根据清算要求按不同期间和不同项目合理归集分配收入、成本、费用及税金，跟踪监控房地产开发企业项目开发过程中的立项、修建、销售、清算四大环节，从开发企业取得土地使用权开始，到项目销售告罄清盘为止，按项目分别建立档案、设置台帐，加强对开发项目的前期管理。

## 三、合理归集分配开发项目的土地增值税扣除项目

归集土地增值税扣除项目金额是清算工作的前提，分配土地增值税扣除项目金额是清算工作的关键。房地产企业开发是一个投资额大、建设周期长、资金周转慢的开发过程。

通常一个项目的开发从土地的取得到销售告罄需要三年以上，一般开发企业又会有多个项目的开发滚动，在这期间企业将会有不同项目的收入、成本、费用、税金的发生，按照分项目、分期清算的要求，准确的计算出各个项目的增值额和应缴土地增值税额是清算工作的难点和目的。

企业对不同项目的收入，均在帐务上是有明细，能够区分出是哪一项目、哪一类型开发产品的收入，但成本、费用上，特别是共同承担的成本、费用，很难明确区分和界定，这就需要我们认真鉴别开发成本和费用的真实合法性，并合理归集分配开发企业不同项目的成本、费用等扣除金额和同一项目不同类型开发产品的成本、费用等扣除金额。

### （一）确定开发成本和费用的真实合法性

合理归集分配土地增值税扣除项目金额的前提是先需确定这些开发成本和费用的真实合法性，甄别企业有无虚列开发成本、费用现象。其开发成本、费用的列支，必须从税务主管部门或相关部门取得合法凭据。企业开发成本和费用的真实合法性，主要从以下几个方面判断：

一是企业在土地的取得环节是否有国土等相关部门的合法凭据，并缴纳了相关的耕地占用税或契税；

二是企业支付拆迁补偿费时是否将拆迁明细表（包括拆迁面积、户数、拆迁费用）等相关资料报税务机关备案，帐、表、册、收据是否一致。同时，企业为取得土地使用权而支付的这部分拆迁费用是否到主管税务机关申报缴纳了契税；

三是企业支付建筑安装工程款时是否代扣代缴相关建安营业税收，并取得税务机关开具的建筑业统一发票。这一部分成本是整个开发成本除了土地之外又一相对数额较大的支出，在对房地产开发项目跟踪管理时就应注意项目的建筑招标、中标、工程结算书是否有一定的逻辑关系，工程总造价预算与结算是否差异过大，工程结算时土方建筑单价是否偏高，重点核实材料用量是否异常超标、人工费、机械使用费是否超出正常取费标准等情况，开发企业自购建筑材料是否重复计算扣除；

四是企业列支前期工程费、基础设施费、公共配套费及开发间接费时是否真实发生的，是否以真实合法有效凭据入帐，不得预提开发间接费用；

五是企业列支开发费用利息时，是否将此列入开发成本的开发间接费用科目，企业是否是通过金融机构贷款，有无合法凭证，有无利息结算单，是否列支超过银行同期利息的数额。

## （二）合理归集分配开发成本

纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的，或者同一项目中建造不同类型房地产的，应按照受益对象，采用合理的归集方法，分配共同的成本，即，土地价款及相关税费、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。

**具体分配方法有：**

1、占地面积法。指按已动工开发成本对象占地面积占开发用地总面积的比例进行分配。这一般适用土地成本的分配。

2、建筑面积法。指按已动工开发成本对象建筑面积占开发用地总建筑面积的比例进行分配。这一般适用同一项目不同类型的建筑成本分配。

3、直接成本法。指按期内某一成本对象的直接开发成本占期内全部成本对象直接开发成本的比例进行分配。这一般适用财务费用的利息支出分配，特定建筑产品的成本支出分配。

4、预算造价法。指按期内某一成本对象预算造价占期内全部成本对象预算造价的比例进行分配。这一般适用财务费用的利息支出分配，特定建筑产品的成本支出分配。笔者认为，较简便又直接的归集分配方法是建筑面积法，已销开发产品的计税成本，按当期已实现销售的可售面积和可售面积单位工程成本确认。
$$\text{可售面积单位工程成本} = \text{成本对象总成本} \div \text{成本对象总可售面积}$$
已销开发产品的计税成本 = 已实现销售的可售面积 × 可售面积单位工程成本。据此办法，就能准确的找到每个项目、每个类型建筑物（普通和非普通住宅、商业用房等）的已售部分和未售部分的开发成本，这是计算土地增值税扣除项目中开发费用的重要基数，

也是财政部规定的其他扣除项目加计 20%的重要基数，更是计算土地增值额的重要依据。

### （三）合理归集分配开发费用

房地产开发费用是指与房地产开发项目有关的销售费用、管理费用、财务费用。在土地增值税扣除项目中，开发费用如何计扣，是按利息加开发成本的 5%，还是按开发成本的 10%，主要在于财务费用的利息支出能否提供金融机构证明并按开发项目计算分摊，其与企业所得税的期间费用税前扣除是有区别的，它不能够计入开发成本，更不能作为财政部规定的其他扣除项目加计 20%的扣除基数，只能计入开发费用。在计算开发费用扣除时，应注意三点：

首先，企业在会计核算上已经将开发成本完工前的利息支出进入成本的，在计算土地增值税时需要调整出来单独计算。

其次，扣除房地产开发费用时有两种方法。第一种，财务费用利息支出凡能够按项目计算分摊并提供金融机构证明的，允许据实扣除；非金融机构借款的利息扣除，最高不得超过按银行同类同期贷款利率计算的金额，其他房地产开发费用（即管理费用和销售费用），按开发成本的 5%以内计算扣除。第二种，财务费用利息支出凡不能按项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明的，房地产开发费用按开发成本 10%以内计算扣除。

第三，分期开发项目或者同时开发多个项目的，其取得的一般性贷款的利息支出，要按照项目合理分摊，在实际操作中，如能提供金融机构证明的，可以按当期项目的收入比例将利息分摊到各项目。

## 四、科学确定增值额的计算方法

科学确定增值额计算方法是实现准确清算的核心。在实际清算工作中，我们遇到最多的是开发项目同时包含商业和住宅的综合楼盘，这类型项目既开发有商铺、宾馆饭店、写字楼、车库，还有住宅，住宅又有普通住宅和非普通住宅之分，

这就需要我们分别计算增值额。但分别计算增值额，税率是否应分别确定，还是合并计算增值额后确定呢？

大中城市的房价高，增值额大，二级城市和县城等房价略低，增值额略小，而土地增值税预征率是按照发达的大中城市状况测算确定的，二级城市和县城预征率偏高，清算后出现大量退税情况。再加之土地增值税清算的办法各异，导致税负不公，退补税款差异大。故科学确定增值额的方法是土地增值税清算的核心。

### 基本案例

2008年7月，某市房地产开发公司在市区中心地段开发多功能商住楼一幢，开发总面积5000平方米，其中1、2层为商铺，面积2000平方米，3、4、5层为普通住宅，面积3000平方米。商住楼销售总收入合计2300万元，其中：1、2层商铺平均售价为7000元/平方米，销售收入1400万元。普通住宅部分平均售价3000元/平方米，销售收入900万元。商住楼的土地购置成本及房屋开发成本总计1600万元。房地产开发费用为土地成本和开发成本两者之和的10%即160万元（其他费用不计）。加计开发成本的20%扣除即320万元。营业税金及附加为127.65万元，已预缴土地增值税27.75万元（普通住宅按销售收入的0.75%，商铺按销售收入的1.5%预缴）。公司以该幢楼为成本核算对象。

方法一：普通住宅和商铺合并，以整个商住楼为单位计算土地增值税

方法二：普通住宅和商铺分别计算土地增值额，合并确定税率计征土地增值税

方法三：普通住宅和商铺分别计算土地增值额，分别确定税率计征土地增值税

### 五、严格掌握土地增值税的核定征收政策

房地产开发企业有下列情形之一的，税务机关可采取核定征收其土地增值税：

一是依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的；

二是擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的；

三是虽设置账簿，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；

四是符合土地增值税清算条件，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；

五是申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。主管税务机关对开发企业项目核定征收时，要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。

#### **核定征收时：**

其一，核定征收率应考虑一个自由裁量的区间，对不同时间、不同类型、不同结构、不同地段、不同价格的开发产品区别对待。

其二，对情节严重的纳税人，如第二种情形擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的，应从高从严的核定征收土地增值税，不使用核定征收率的办法核定征收，可以考虑对其销售收入、开发成本、开发费用的核定来计算出应纳土地增值税额。

其三，对于分期开发的房地产项目，各期清算的方式应保持一致。