



房地产企业土地增值税清算中的风险控制

邯郸市华文税务师事务所有限公司

主讲：王红强

主要授课内容

- ◆ 土地增值税清算概述
- ◆ 市局清算要求提供的资料
- ◆ 土地增值税清算中必须明确的重要事项
- ◆ 收入确认与成本扣除中的常见涉税风险
- ◆ 哪些问题容易引起税企争议
- ◆ 土地增值税的清算代理

1 土地增值税清算概述

定义

- ◆ 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。

土地增值税的征管模式



土地增值税的清算流程



土地增值税的计算公式

土地增值税的计算公式

	计算公式
1	应纳税额=增值额×税率
2	增值额=收入总额-扣除项目金额
3	扣除项目金额=开发成本+开发费用+销售税金+加计扣除
4	加计扣除 = 开发成本×20%

土地增值税清算的重点



2 市局清算要求提供的资料

要求企业如实提供的资料

- ◆ (1) 企业营业执照副本
- ◆ (2) 企业税务登记证副本
- ◆ (3) 组织机构代码证副本
- ◆ (4) 房地产开发企业资质证书
- ◆ (5) 开发项目 立项文件 及固定资产投资 备案证 ★
- ◆ (6) 国有土地使用权出让或转让 合同 (含合同附件 规划设计条件) ★
- ◆ (7) 国有 土地使用权证 及附图 ★
- ◆ (8) 建设 用地规划许可证 及附件 ★
- ◆ (9) 建设 工程规划许可证 及附件 ★

要求企业如实提供的资料

- ◆ (10) 项目相关的全部图纸（包括电子版）如：规划图、总平面图、单层施工平面图、立面图、剖面图等★
- ◆ (11) 建设工程施工许可证及附件★
- ◆ (12) 土地增值税项目登记表
- ◆ (13) 商品房销售许可证或预售许可证★
- ◆ (14) 商品房确权面积测绘报告★
- ◆ (15) 各类型售房合同、协议（抽查不同时期、不同类型）★
- ◆ (16) 土增税预缴缴款书（如多项目同期销售取得的土增税预缴缴款书标注本项目的税款额）

要求企业如实提供的资料

- ◆ (17) 营业税、城市维护建设税、教育费附加缴款书
- ◆ (18) 工程竣工验收报告及备案证★
- ◆ (19) 建设局备案的建设工程施工合同及经中介机构审计的工程决算报告书、审核报告★
- ◆ (20) 设计合同、绿化合同、勘探合同、监理合同、供电、水合同、测绘合同、土方合同等★
- ◆ (21) 项目期间财务报表（年报）★
- ◆ (22) 开发成本全部明细项的发生额及余额表，格式详见附表★

要求企业如实提供的资料

- ◆ (23) 所有开户银行银行对账单及调节表
- ◆ (24) 截止于目前标有楼号、单元及房间号、合同号编号、不动产销售发票号码、合同签订时间、收款方式、合同面积、测量面积、合同单价、合同金额、按测量面积计算的房价金额的销售收入明细表（纸质和电子版），格式详见附表★
- ◆ (25) 银行贷款合同及贷款利息结算通知单
- ◆ (26) 无偿移交给政府、公共事业单位用于非营利性社会公共事业的证明资料
- ◆ (27) 收入、成本、费用相关的帐本、凭证（扫描件或照片）


要求企业如实提供的资料

- ◆ (28) 房屋所有权证书（初始产权证）
- ◆ (29) 项目清算土地增值税缴纳申报表
- ◆ (30) 普通标准住房审核表
- ◆ (31) 纸质及电子版的中介机构土地增值税鉴证报告及工作底稿（如有）
- ◆ (32) 房地产开发项目清算说明。主要内容应包括房地产开发项目立项、用地、开发、销售、关联方交易、融资、成本核算方法、成本费用分摊方法、扣除项目的计算方法、税款缴纳等基本情况
- ◆ (33) 税务机关要求的其他资料


要求企业如实提供的资料

- ◆ 如果涉及拆迁补偿还应提供下列资料：
- ◆ (1) 《房屋拆迁许可证》
- ◆ (2) 城市房屋拆迁主管部门发布的房屋拆迁公告，公告内容包含拆迁实施方案、拆迁补偿安置方案
- ◆ (3) 具有《房地产价格评估机构资质证书》的房产评估机构出具的评估报告
- ◆ (4) 财政投资评审中心出具的评审报告
- ◆ (5) 与拆迁实施单位签订的委托拆迁合同
- ◆ (6) 产权调换所有权证及在房管局备案的相关证明
- ◆ (7) 规划行政主管部门批准的拆迁范围红线图


3 清算中必须明确的重要事项



划分清算
单位



确认清算
条件

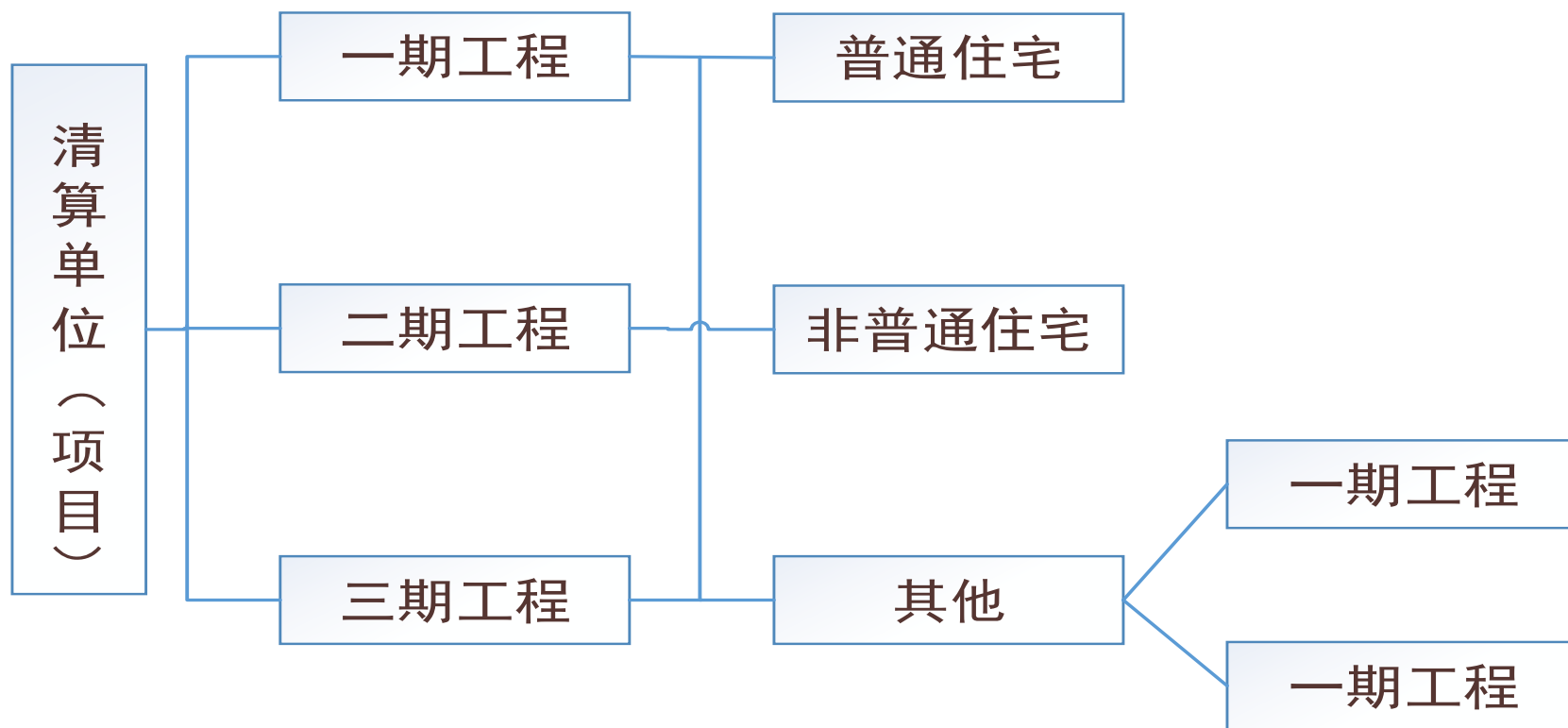


选择成本
分摊标准



地下车位
处理

土地增值税清算单位的确定



土地增值税增值额的计算

两分法	三分法
普通住宅	普通住宅
其他房屋 (非普通住宅、营业用房等)	非普通住宅
	其他房屋 (车库、营业用房等)

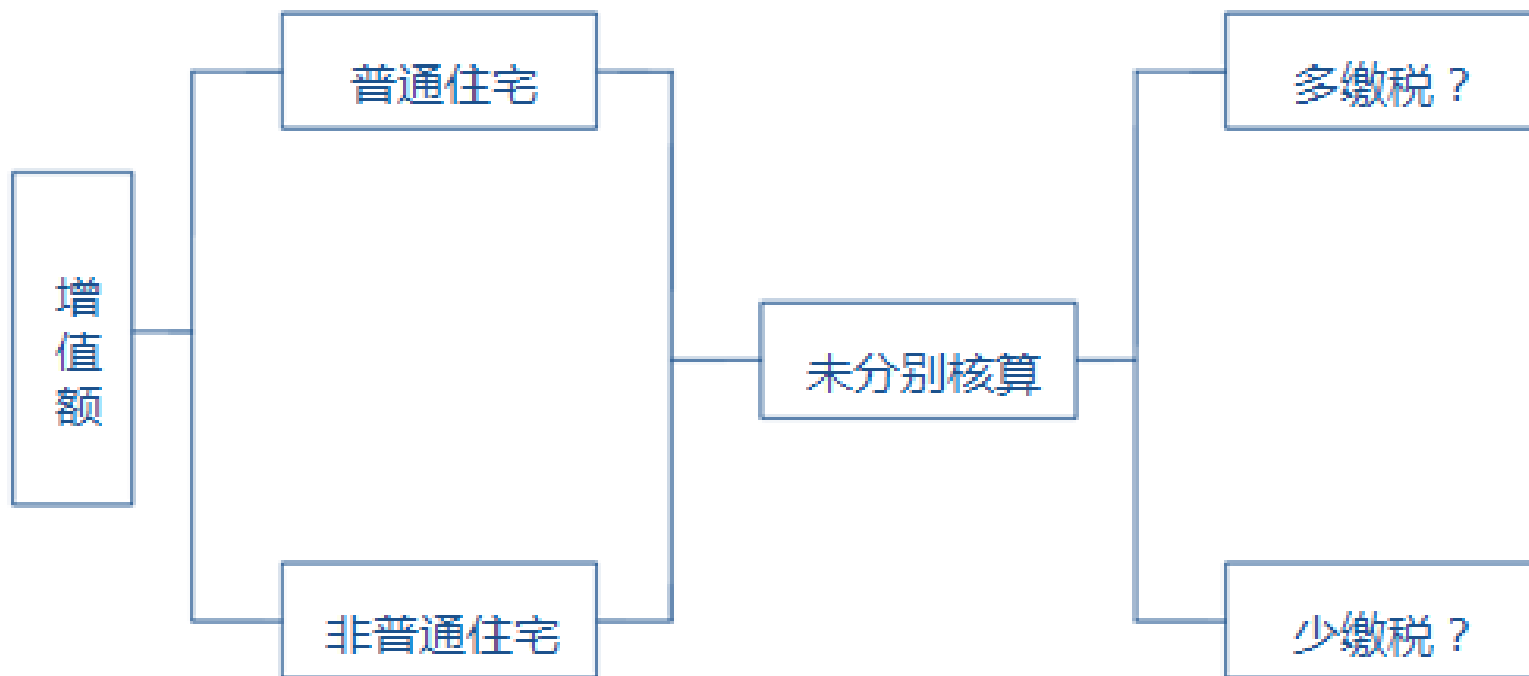
河北地税口径

三、房地产项目中同时包含多种产品类型，依据什么原则来分别计算增值额？

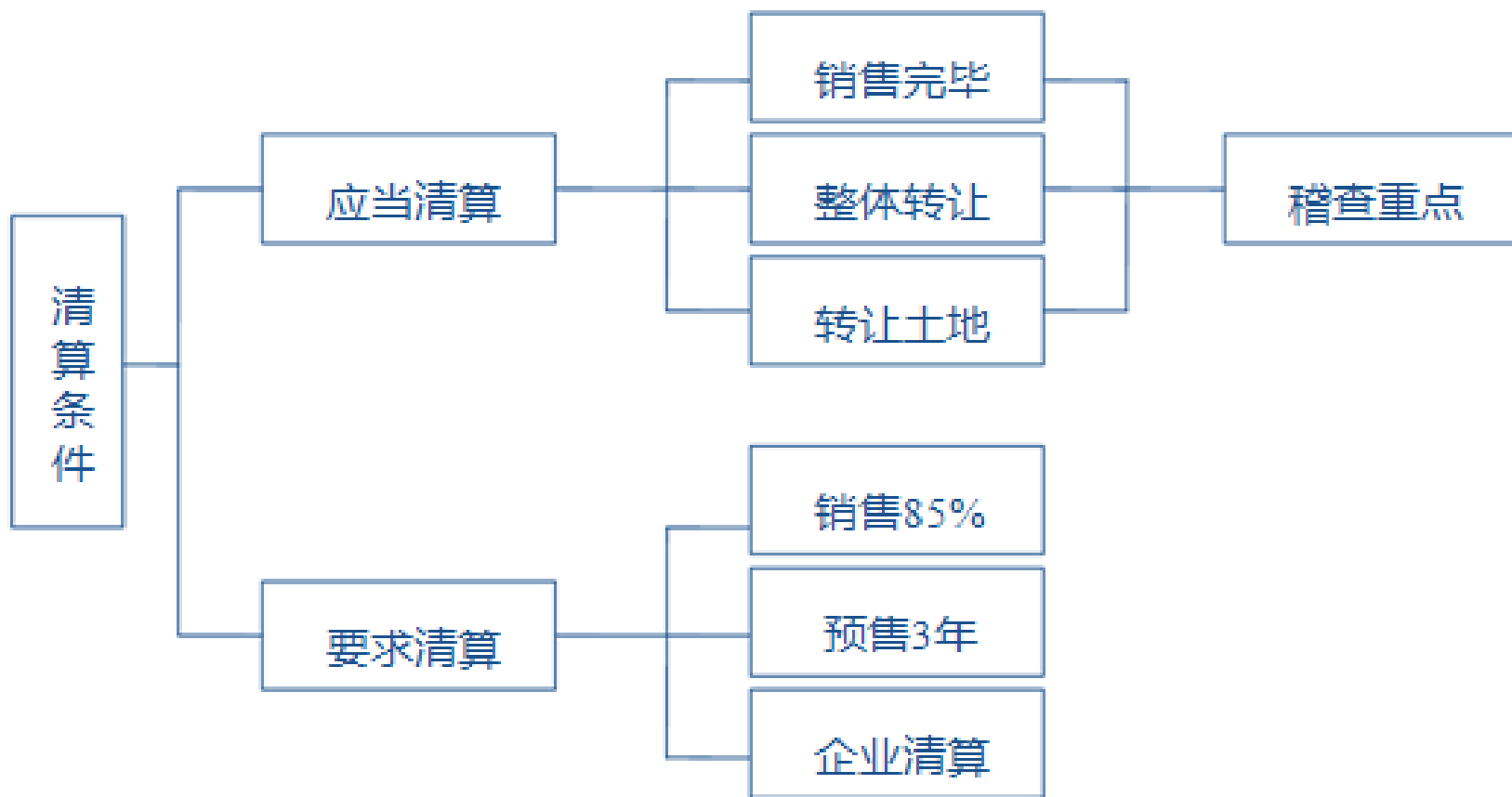
房地产开发项目中同时包含住宅、商铺、车库等不同类型产品的，应划分为普通住宅、非普通住宅、其他(商铺、车库等)三类分别计算增值额。

房地产开发商与购房者签订地下室、车库转让合同的，其收入计征土地增值税，其成本费用允许按照对应配比原则在土地增值税清算中扣除。对于赠送地下室、车库的情形，按购买房地产的金额一并核算，收入不再区分类型，其成本费用归集到购买的房地产类型进行扣除。

未分别计算增值额？



土地增值税的清算条件



某房地产公司A项目2014年5月份取得预售许可证，项目预计完工日期为2015年12月底，项目总可售面积为50000平方米，截止2015年6月底已售面积为45000平方米。2015年7月，主管税务机关要求企业进行项目清算，提交清算资料，是否正确？

各项成本分摊标准如何选择

(一) 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。

(二) 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，采用合理的分配方法，分摊共同的成本费用。

(三) 对同一类事项，应当采取相同的会计政策或处理方法。会计核算与税务处理规定不一致的，以税务处理规定为准。

成本费用的分类

费用类型	核算方法	费用项目
直接费用	直接计入成本对象	建安成本
共同费用	分配计入成本对象	土地成本
间接费用	先归集后分配	开发间接费用

成本费用的分配标准

序号	成本项目	分配标准
1	土地征用及拆迁补偿费	占地面积
2	前期工程费	建筑面积
3	建筑安装工程费	建筑面积/预算造价
4	基础设施费	建筑面积
5	公共配套设施费	建筑面积
6	开发间接费用	直接费用（建安工程费等）

4

土地成本分摊方法对清算结果的影响

土地成本如何分摊

◆ 土地使用权所支付金额分摊方法介绍：

【例】 房地产清算项目共有A、B两栋楼，其中A楼底座面积1200平方米，普通标准住宅可售建筑面积6000平方米，非普通标准住宅可售建筑面积9000平方米；B楼底座面积800平方米，普通标准住宅可售建筑面积28000平方米，非普通标准住宅可售建筑面积2000平方米。该项目所占用土地6000平方米，取得土地支付的土地出让金2000万元，契税80万元，交易过户手续费、登记费共计5万元，交纳土地闲置费20万元，计算清算中不同类型房屋所应分配的可扣除土地成本。

土地成本如何分摊

- ◆ 有效可扣除土地成本为：

$$2000+80+5=2085\text{万元}$$

- ◆ 先按底座面积的比例分配到楼栋

- 其中A楼应分摊：

$$2085 \div (1200+800) * 1200 = 1251\text{万元}$$

- B楼应分摊：

$$2085 \div (1200+800) * 800 = 834\text{万元}$$

土地成本如何分摊

◆ 在同一楼栋中,再按普通标准住宅和非普通标准住宅的可售建筑面积的比例分配:

➤ A楼普通标准住宅应分摊:

$$1251 \div (6000+9000) * 6000 = 500.4 \text{元}$$

➤ 非普通标准住宅应分摊:

$$1251 \div (6000+9000) * 9000 = 750.6 \text{元}$$

➤ B楼普通标准住宅应分摊:

$$834 \div (2000+28000) * 28000 = 778.4 \text{元}$$

➤ B楼非普通标准住宅应分摊:

$$834 \div (2000+28000) * 2000 = 55.6 \text{元}$$

土地成本如何分摊

◆不同类型的房屋应分配金额汇总：

➤ 本清算项目中普通标准住宅应分摊的土地成本为：

$$500.4+778.4=1278.80\text{万元}$$

➤ 本清算项目中非普通标准住宅应分摊的土地成本为：

$$750.6+55.6=806.2\text{万元}$$

土地成本如何分摊

➤ 建筑面积法

类型	A楼建筑面积	B楼建筑面积	建筑面积合计	分摊系数	分摊金额 (万元)
普通住宅	6,000	28,000	34,000	0.046	1,575.33
非普通住宅	9,000	2,000	11,000		509.67
合计	15,000	30,000	45,000		2,085

分摊系数=总金额/总建筑面积，即每平方米建筑面积应分摊的金额

层高系数法如何运用

- ◆ 对于同一建筑物中包含不同类型房地产的，可以采用层高系数建筑面积法计算分摊。

层高系数建筑面积分摊法具体计算口径和步骤如下：

（一）计算层高系数

选取住宅层高为基数，设定为1；其他类别用房层高与住宅层高之比，计算出其层高系数。

某类型用房层高系数 = 该类型用房层高 ÷ 住宅层高

（二）计算层高系数面积

1. 总层高系数面积 = \sum (某类型用房层高系数 × 某类型用房可售建筑面积)

2. 某类型用房已售部分的层高系数面积 = 某类型用房层高系数 × 某类型用房已售建筑面积

（三）计算不同类型用房已售部分可分摊的房地产开发成本

某类型用房已售部分应分摊的房地产开发成本 = 房地产开发总成本 ÷ 总层高系数面积 × 某类型用房已售部分的层高系数面积

层高系数法

对企业有利

对企业不利



层高系数法示例

【例】某房地产公司开发商住楼一栋，住宅可售面积10000平方米，已售面积9000平方米；底商可售面积2000平方米，已售面积1800平方米；地下室面积1000平方米，全部销售。此商住楼总开发成本2400万元。如何利用层高系数法在各成本类型分摊成本？

(住宅层高2.9米，底商层高4.2米，地下室层高2.1米)

层高系数法示例

◆首先，计算层高系数

设住宅系数为1，其他系数为各自层高与住宅层高的比值

$$\text{底商系数} = 4.2 \div 2.9 = 1.45$$

$$\text{地下室系数} = 2.1 \div 2.9 = 0.72$$

层高系数法示例

◆ 计算层高系数面积

- 总层高系数面积 = $10000 \times 1 + 2000 \times 1.45 + 1000 \times 0.72 = 13620 \text{m}^2$
- 商业用房已售部分的层高系数面积 = $1.45 \times 1800 = 2610 \text{m}^2$
- 地下室已售部分的层高系数面积 = $0.72 \times 1000 = 720 \text{m}^2$

层高系数法示例

- ◆ 计算不同类型用房已售部分可分摊的房地产开发成本
 - 住宅已售部分应分摊的房地产开发成本
 $= 2400 \div 13620 \times 9000 = 1585.90$ 万元
 - 商业用房已售部分应分摊的房地产开发成本
 $= 2400 \div 13620 \times 2610 = 459.91$ 万元
 - 地下室用房已售部分应分摊的房地产开发成本
 $= 2400 \div 13620 \times 720 = 126.87$ 万元

转让车库（位）的税务处理



地下车位的处理

确认可售面积时，应将商品房销（预）售许可证、建设工程规划许可证、备案表中可售建筑面积的进行核对，注意备案表中的地下人防面积（A）与销售许可证中地下车库面积（B）以及建设工程规划许可证中地下建筑面积（C）之间的关系，应该是： $A + B = C$ ，销售许可证中只有车库数而没有面积，车库的销售面积要参照房屋分户（室）面积对照表上登记的面积；

地下车位的处理

根据《中华人民共和国物权法》及法律法规解释分析，民用建筑地下车位在政府的项目建筑规划中规定全部或部分为人防面积的，该人防地下面积的权属单位为政府或市、县（区）人防办公室，但开发商在和平时期享有管理和使用的权利，由政府或人防办公室开具的使用证书证明其享有的权利。规划中不属于人防设施的地下面积，由开发商投资修建的地下车位，开发商可享有占用、使用、收益和处分的权利。

非人防车位的税务处理

对土地增值税清算前取得的转让非人防地下车位收益，均纳入房地产销售收入，预征土地增值税，一并纳入土地增值税清算范畴。纳入土地增值税范畴的非地下人防车位收益与其对应成本应遵循配比原则。

地下车位的成本如何计算

- ◆ 关注三个概念
 - 地上面积的专属成本
 - 地下面积的专属成本
 - 地上地下公摊成本
- ◆ 一般原则 “谁受益谁分摊”

地下车位的成本如何计算

- ◆ 地下面积应分摊的单位面积成本 = (项目总决算成本 - 地上面积专属成本 - 地下面积专属成本) / (地上面积 + 地下面积) + 地下面积专属成本 / 地下面积
- ◆ 非人防地下车位总成本 = 非人防地下车位面积 × 地下面积应分摊的单位面积成本

5 收入确认与成本扣除中的常见 涉税风险

销售收入的确认



售价偏低调整

- ◆ 十、房地产转让价格明显偏低的标准如何掌握？
- ◆ 转让价格达不到交易时交易地的指导价或者市场交易价百分之七十的，且无正当理由的，一般可以视为明显不合理的低价。

公共配套设施费的税务处理



小区体育馆



公共配套设施？

开发产品？

固定资产？

配套设施的处理

(三) 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

配套设施的处理

- ◆ 十二、公共配套设施的移交手续和移交形式如何确定？
- ◆ 符合国税发〔2006〕187号第四条第三款规定的配套设施的，对于“无偿移交的”情形，应根据政府及有关主管部门出具的证明资料或主管税务机关认可的移交手续为准。
- ◆ 对于“产权属于全体业主所有的”情形，应提供产权属于全体业主的相关证明资料或主管税务机关认可的证明资料。

还迁房的税务处理



拆除



土地成本？契税？



开发

营业税？土地增值税？企业所得税？



还迁

“甲供材”的税务处理



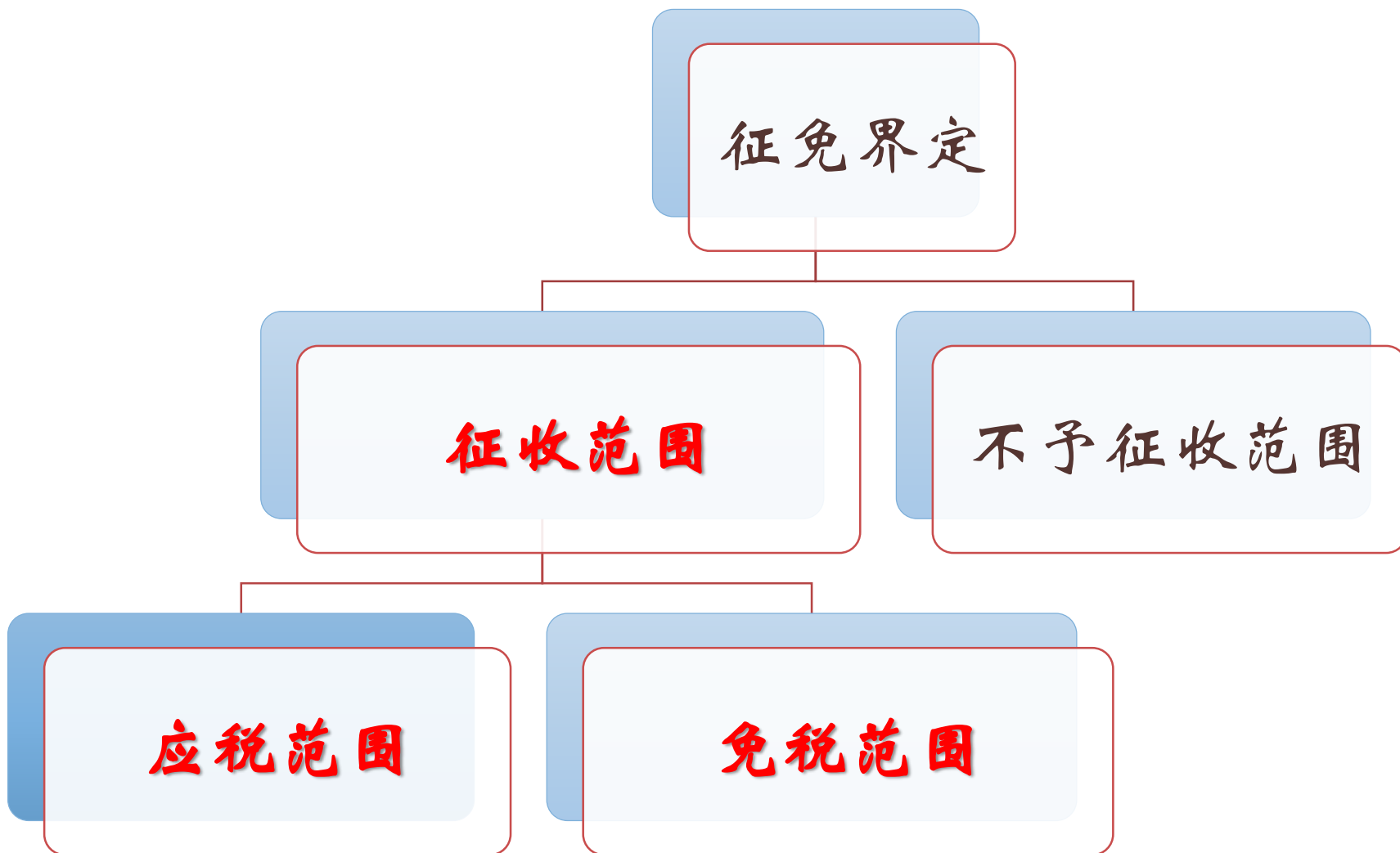
开发企业（甲方）

税？

税？



施工企业（乙方）



有效凭证原则

- ◆ 土地增值税的扣除项目，一般情况下应当取得发票，但并不意味着所有的扣除项目都必须取得发票。房地产开发企业向其他法人企业支付款项时，应当按照以下原则把握：
 - ◆ 1、如果收款行为属于增值税或营业税的征收范围（含应税和免税），应当取得发票，否则不允许申报扣除；
 - ◆ 2、如果收款行为不属于增值税或营业税的征收范围，即使客观上无法取的发票，也可以凭相应的合同或说明申报扣除。

有效凭证原则

- ◆ 但是，由于没有外部票据的支持，税务机关在把握扣除项目的真实性时，普遍从严掌握，尤其是支付方式。
- ◆ 根据1988年颁布的现金管理条例及其实施细则的规定，超过1000元的结算款项，不得使用现金方式。因此，企业在对外支付款项时，如果属于客观上无法取得发票的情形，超过1000元但采用现金结算方式的，税务机关有权不允许扣除。

合同、预算、结算

- ◆ 工程竣工结算是指施工企业按照合同规定，在一个单位工程或项建筑安装工程完工、验收、点交后，向建设单位（业主）办理最后工程价款清算的经济技术文件。
- ◆ 工程竣工结算金额 = 预算（或概算）或合同价款 + 施工过程中预算或合同价款调整数额

6 容易引起税企争议的事项

容易引起税企争议的事项

普通标准住宅的认定

收到财政返还的处理

红线外支出

规划外面积

能否二次清算

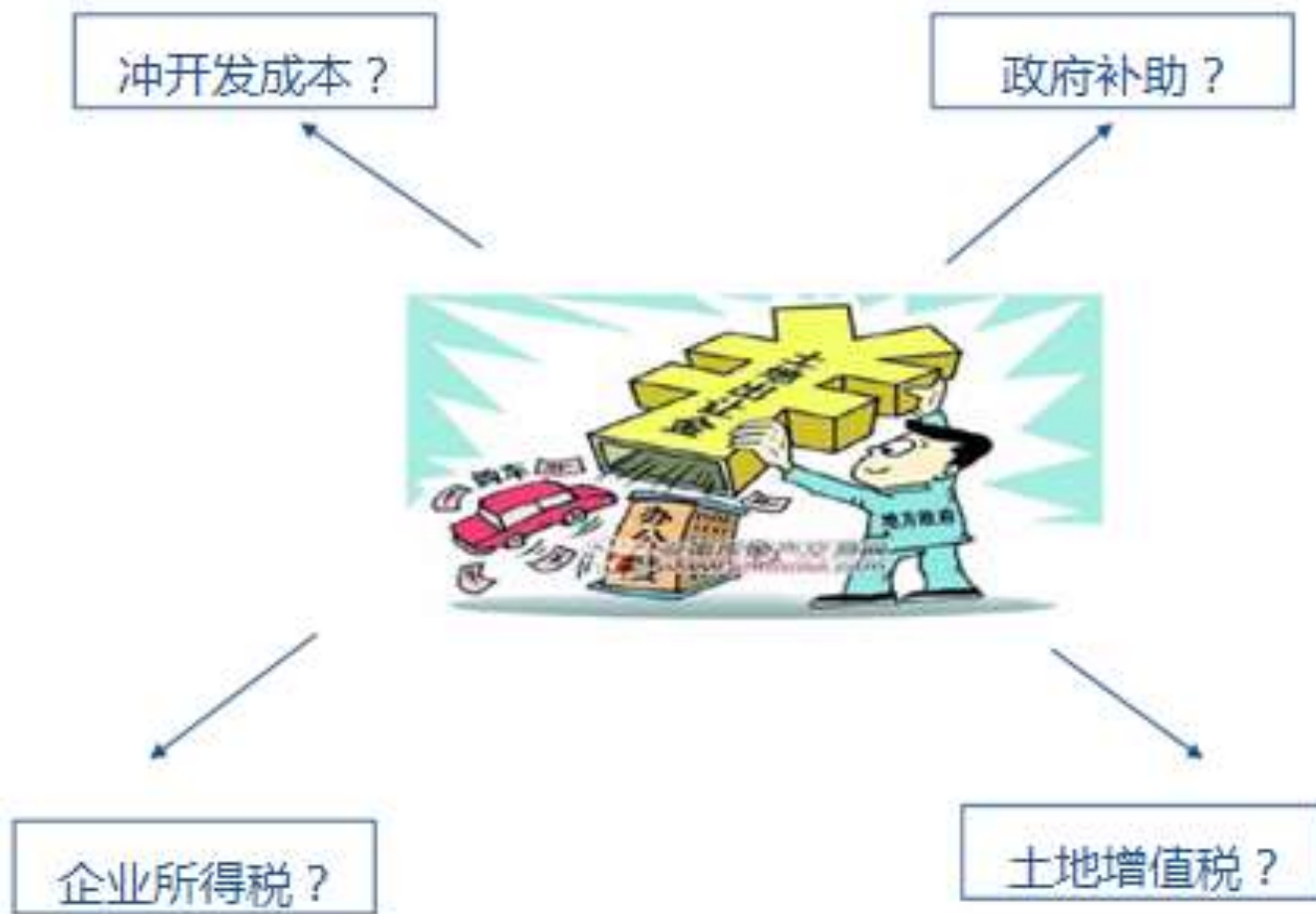
普通标准住宅认定

享受优惠政策的普通住房应同时符合以下三个条件：住宅小区建筑面积容积率1.0以上；单套建筑面积在140平方米以下；实际成交价格在同级别土地上住房平均价格的1.2倍以下。

住房平均价格

住房平均交易价格，是指报告期内同级别土地上住房交易的平均价格，经加权平均后形成的住房综合平均价格。由市、县房地产管理部门会同有关部门测算，报当地人民政府确定，每半年公布一次。各级别土地上住房平均交易价格的测算，依据房地产市场信息系统生成数据；没有建立房地产市场信息系统的，依据房地产交易登记管理系统生成数据。

土地出让金返还的税务处理



红线外支出

“红线外支出”是指在房地产开发企业项目建设用地边界外，即国家有关部门审批的项目规划外承建设施发生支出。房企发生红线外支出可能有两种情况：一种是红线外为政府建设公共设施或其他工程是招拍挂拿地时的附带条件，该种情况下，红线外支出相当于土地成本的一部分；另一种是开发商为了提升红线内楼盘的品质，在红线外自行建造建筑物或基础设施。

规划外面积

税务机关会实地查看开发项目，获取企业有无规划外建筑面积、公共配套设施建设及销售等信息；向业主询问了解开发项目地下室（车位）销售、代收费用的收取、合同价款及补充条款特别约定等，以确定企业是否隐瞒该部分收入情况。

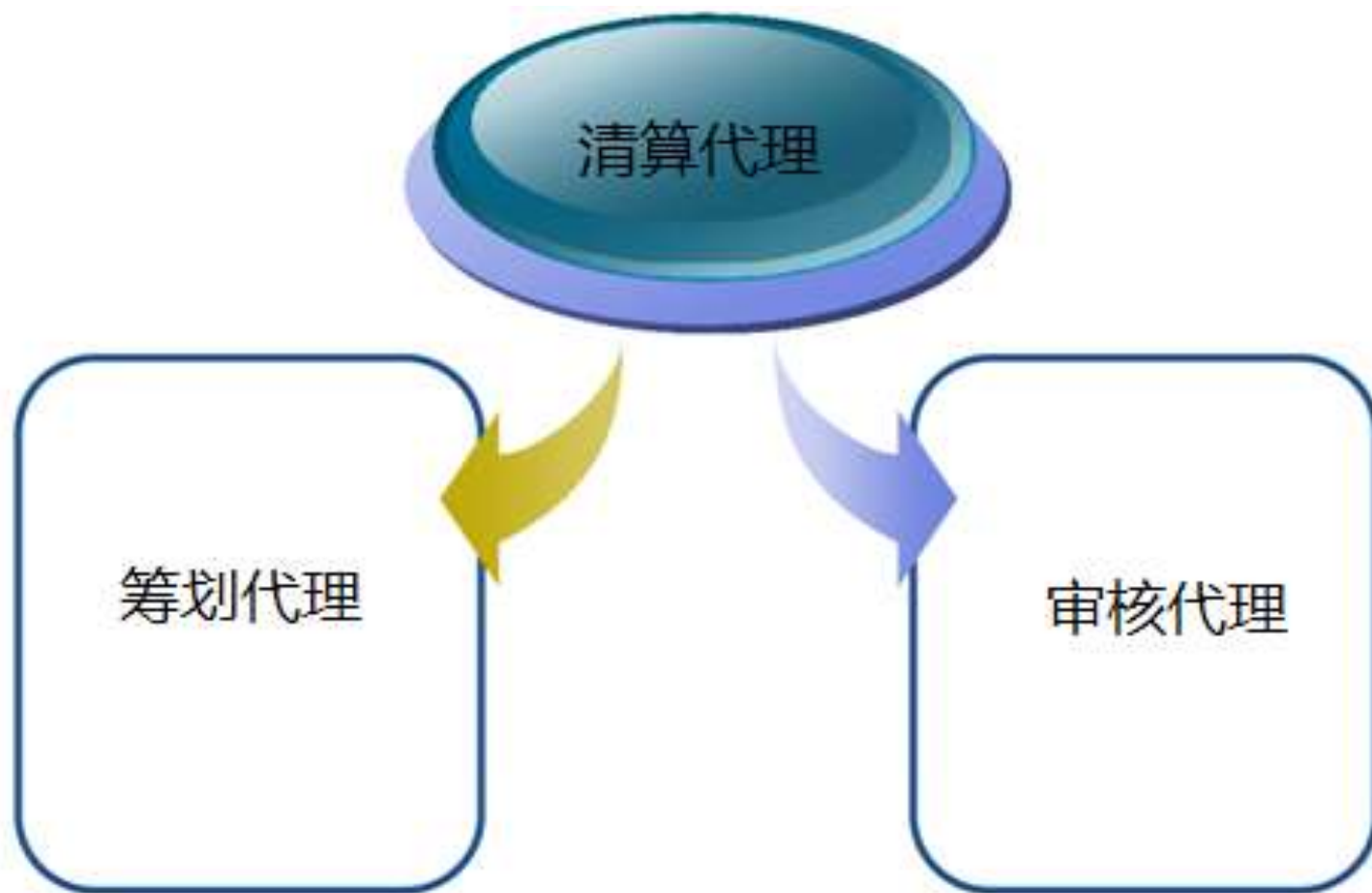
房地产项目能否进行二次清算

七、已竣工项目，但未最终决算，未支付的工程价款，以后取得发票，还允许扣除吗？是否可以在取得合法凭证后进行补充清算？

在土地增值税清算中，其实际发生的支出应当取得但未取得合法凭据的不得扣除。对个别企业因暂时困难未支付应扣除项目的工程费用的情形，在清算完成后**三年内**取得合法有效票据的，企业可申请对该项目重新清算。

7 土地增值税清算代理

土地增值税清算代理的内容



土地增值税清算的税务筹划

土地增值税清算的税务筹划



土地增值税清算的税务审核

审核项目	审核内容	审核方法
清算单位	清算单位的确定是否正确	分析法
收入总额	及时性；完整性；配比性	核对法
扣除项目	真实性；合规性；扣除凭证	验算法
其他项目	减免税；再次清算等	抽查法

谢谢大家，课程结束

王红强



13730069305



hwwhq305@163.com



QQ : 349656613



<http://www.hwcs.cn>