

房地产行业 税务合规报告

2023



华税律师事务所
二〇二三年一月

房地产行业土地增值税合规报告（2023）

前言

自 2018 年开始，全国各地税务机关开始大规模向第三方中介机构招标采购土地增值税清算审核服务。以北京市为例，2018 年前，政府集中采购土地增值税清算审核服务的项目为 19 个，2018 年至 2022 年的前三季度，这一数字为 667 个。土地增值税清算审核服务政府采购数量的激增，反映出三方面的问题：其一，近年来，全国各地有大量房地产项目达到清算条件并需要作土增税清算处理，在国地税合并后，迎来一批集中清算；其二，由于许多房地产企业对项目清算前的财税管理不善，导致主动清算的土地增值税税负成本畸高，这在一定程度上造成了房地产企业主动清算的积极性不高；其三，受经济下行趋势的影响，地方政府客观上亦有加快推进土地增值税清算的需求。在这一背景下，房地产企业面临严峻的土地增值税风险。

《房地产行业土地增值税合规报告（2023）》是基于华税对房地产行业的深入观察以及房地产行业土地增值税案件代理经验的深刻总结而编制的法律研究报告，旨在揭示房地产行业土地增值税案件处理现状和查处趋势，分析房地产行业土地增值税风险，并提出涉税争议解决专业策略与合规经营建议，以期为房地产企业预防和应对土地增值税风险提供有益指导。

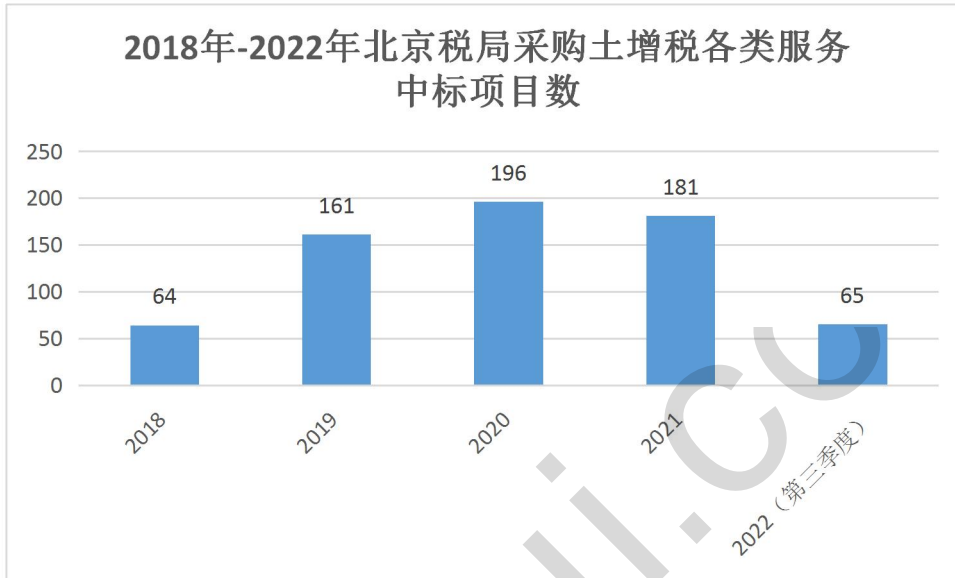
目录

- 一、2022 年房地产行业土地增值税征管趋势观察
- 二、2018 至 2022 年房地产行业土地增值税案件大数据分析
- 三、2022 年房地产行业典型土地增值税争议案件观察
- 四、2022 年房地产行业土地增值税风险分析
- 五、2023 年房地产企业土地增值税风险管理与税务合规建议

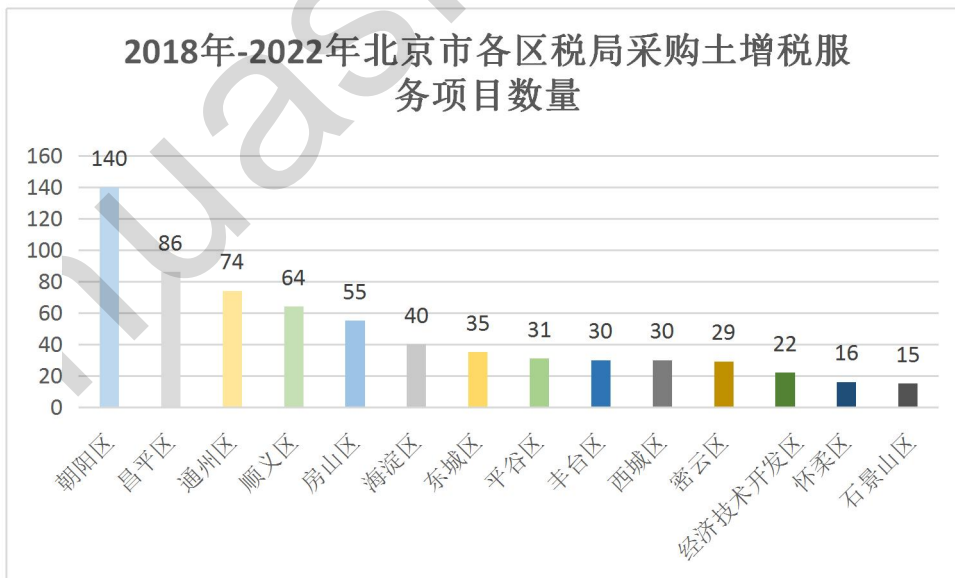
一、2022 年房地产行业土地增值税征管趋势观察

（一）集中清算和第三方审核全面铺开

以北京市为例，根据中国政府采购网公开信息，2018 年至 2022 年（截至第三季度），北京市各区共 667 个房地产项目的土地增值税清算及核定征收审核服务中标并实施。相比于以前年度，税局采购土地增值税审核服务的数量显著增长。

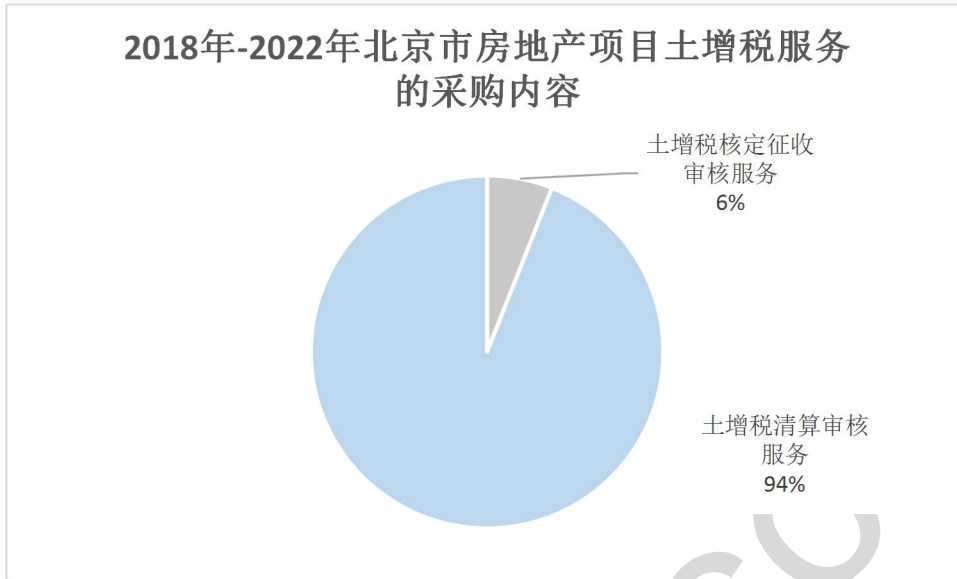


其中，北京市 14 个市辖区中，朝阳区、昌平区、通州区、顺义区的房地产项目土增税服务采购需求量大，累计占比超过中标项目总数的一半。在如此庞大的项目基数上，前述四区进行土地增值税清算或将产生更多土增税风险。



从采购内容来看，94%以上的中标项目以土地增值税清算的方式确定应纳税额，仅 5%左右采用了土地增值税核定征收的方式。早在 2010 年 5 月，《国家税务总局关于加强土地增值税征管工作的通知》（国税发〔2010〕53 号）已对税务机关擅自扩大核定征收范围的做法予以纠偏，严禁清算“以核定为主、一核了

之”“求快图省”。因此，虽然核定征收相比清算程序简便易行得多，未来各地土增税征管以清算为主、以核定为辅将是大势所趋。



从北京市税局大举向社会中介服务机构采购土增税审核服务的现象中可以洞见：北京市已累积大量达到土增税清算条件的房地产项目，面对财政运行紧平衡状态，房企将迎来集中清算。因此，房地产开发企业应当跟踪管理项目开发，密切关注项目是否达到法定清算条件或符合税务机关可以要求清算的情形，提前做好项目相关的涉税资料，防范土增税清算环节的涉税风险。

（二）八部门联合整治，规范房地产市场秩序



住房和城乡建设部等8部门关于持续整治规范房地产市场秩序的通知

建房〔2021〕55号

2021年7月13日，住房和城乡建设部、国家发展改革委、公安部等8部门联合印发了《住房和城乡建设部等8部门关于持续整治规范房地产市场秩序的通知》（建房〔2021〕55号）。通知要求住房和城乡建设部门负责牵头组织实施整治工作，制订实施方案，开展摸底调查，移交问题线索，汇总处理结果，总结通报情况，会同有关部门依职责对房地产领域违法违规行为进行查处。发展改革部门负责协调汇总房地产领域违法违规信息，并纳入全国信用信息共享平台，推动各部门依法依规对相关企业及从业人员实施失信联合惩戒。公安部门负责查处房地产领域合同诈骗、非法集资等涉嫌犯罪行为。自然资源部门负责查处未依法依规取得土地即开工等问题。税务部门负责查处非法规避房屋交易税费行为。市场监管部门负责查

处虚假违法房地产广告、价格违法、利用不公平格式条款侵害消费者权益等问题。金融监管部门负责查处信贷资金违规流入房地产市场等问题。网信部门负责查处通过网络发布虚假房地产信息等问题。

在以往数据中，房屋买卖交易中的“阴阳合同”被税务机关处罚以及被追究刑事责任的案例并不多见。主要是税务机关主动发现比较困难，而随着网络引发的“阴阳合同”税收风波的扩散、《个人所得税法》修改和房地产税法立法工作的开展，房屋买卖交易中“阴阳合同”引起的涉税问题也就必然会引起相关部门重视。八部门发布的持续整治规范房地产市场秩序的通知就是一个重要的体现。根据该通知，不仅协助购房人非法规避房屋交易税费将受严查，更为重要的是，是房屋买卖双方偷税的行为也将受到税务部门的严厉打击。因此，各方主体对于房屋买卖的涉税问题应加强重视，不可再不以为意，以免惹祸上身。

（三）集中展开核定征收工作

2021年5月18日，国家税务总局海南省税务局发布了《国家税务总局海南省税务局关于土地增值税清算申报有关事项的公告》（国家税务总局海南省税务局公告2021年第2号），要求纳税人如实申报应缴纳的土地增值税税额，保证清算申报的真实性、准确性和完整性。按照规定填报《土地增值税清算申报底稿》（附件），向主管税务机关提供有关资料。

《国家税务总局关于印发〈土地增值税清算管理规程〉的通知》（国税发〔2009〕91号）第十二条规定，纳税人清算土地增值税时，应提供土地增值税清算表及其附表。土地增值税计算复杂，扣除项目繁多，无法将所有信息体现在主申报表中。因此，能否正确填列和申报附表，影响到应纳税额计算的准确性。而附表格式和内容的设计合理与否，也直接关系到是否便于税务审核和纳税申报。在国税发〔2009〕91号附件中，规定了各类附表的样表，然而一方面，这些样表不够全面，很多土增税的涉税事项无法得到反映，另一方面，每个样表的内容都比较简陋，没有充分结合房地产开发的实际情况予以制表。这导致实践中出现了诸多问题。例如税务机关按照建筑面积占比法分摊成本，发现纳税人申报的信息存在问题，便启动了税务检查，结果发现纳税人采用的是法规允许的层高系数法。而之所以发生这一问题，主要因为附表中没有对应表格体现纳税人采用的成本分摊方法。由此可见，附表的精细化设计，对于提高税务审核效率，便利纳税遵从具有重要意义。

该次海南省税务局发布的《土地增值税清算申报底稿》表类更加丰富，内容更加精细，也更注重表间勾稽关系。根据以往的经验，海南省发布新的《土地增值税清算申报底稿》，可能意在预热新一轮土增税集中清算审核。



2022年3月12日，海口市龙华区税务局发布了多份税务事项通知书，决定核定多家房地产企业的土地增值税应纳税额。根据税收征收管理法的相关规定，对于应当设置帐簿但未设置的、擅自销毁帐簿或者拒不提供纳税资料的、或者虽设置帐簿，但帐目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以查帐的等情形的企业，税务机关有权核定其应纳税所得额。对于房地产企业来说，开发项目中设计的各种业务繁多，从工程、测量、涉及、广告、金融服务到材料采购等，税目多、税率多、供应商多，如果收到不合规发票，则会出现违规列支成本、费用或真实账目无法查清等情形，导致税务机关对企业做出进行核定地增值税应纳税额的处理决定。而税务机关核定的应纳税额往往会高于企业实际的应纳税额，为企业的经营带来沉重打击。为避免类似情况的发生，企业应当加强内部资料管理，避免出现票据、凭据管理不善，导致后期清算阶段发现部分成本、费用的票据遗失或者不合规的情况。同时，部分房地产企业存在进行违法节税的情况，应当注意，节税行为应当严格按照税法的相关规定进行，妥善运用税收优惠等政策，而不能采取隐匿、欺诈的手段来多列成本、少列收入。实践中，存在借口账簿不完整要求税收核定征收的、混淆扩大公共配套设施的范围等行为，均不可取。至于让他人为自己虚开发票等行为，则会构成虚开发票犯罪，或以虚开发票手段构成逃税犯罪，风险极高。

（四）税局提示涉税风险

2022年4月7日，佛山税务发布了房地产企业在开发、销售和日常经营中最常见的12个涉税风险，给房地产行业提出了警示。其中，在开发环节常见的涉税风险包括：违规列支预提费用、甲供工程业务重复扣除“甲供材料”、缺失合法有效的税前扣除凭证，以及符合资本化条件的借款费用未作资本化处理等。在销售环节常见的涉税风险包括：外购礼品赠送客户费用全额扣除和合同约定应收未收房款未确认收入等。其他常见的房地产行业涉税风险包括：租金收入未按照规定纳税申报、直接引用增值税预缴计税依据作为土地增值税预缴计税依据、重复扣除利息费用导致少缴纳土地增值税、土地增值税清算环节违规扣除不能办理权属转移登记手续的人防车位建筑安装成本、未按开发项目正确分摊拆迁补偿（安置）房成本，以及清算时分项分期的普通住宅划分不正确等。

（五）多地出台土地增值税清算管理办法

长期以来，因全国层面的税收法规对土增税具体细节问题没有充分明确，各地土增税清算中产生了诸多争议，其中，围绕清算单位和成本分摊方法的争议尤为普遍。2022年以来，多地出台土地增值税清算管理办法或规程，对当地关于清算单位划分、适用几分法清算以及清算审核期限等问题作出了明确规定。

发布日期	文件名称
2022年2月28日	国家税务总局西藏自治区税务局关于发布《西藏自治区土地增值税清算管理规程（试行）》的公告
2022年3月28日	国家税务总局陕西省税务局关于土地增值税若干问题的公告
2022年11月11日	国家税务总局山东省税务局关于发布《国家税务总局山东省税务局土地增值税清算管理办法》的公告
2022年11月28日	国家税务总局青岛市税务局《房地产开发项目土地增值税清算管理办法》
2022年11月29日	国家税务总局贵州省税务局关于发布《贵州省土地增值税清算管理办法》的公告

例如，在清算单位界定方面，西藏原则上以住建局审批、备案的房地产开发项目为准。但尚不明确是以建设用地规划许可证确认的项目为准，还是建筑施工规划、施工许可证确认的项目为准。山东省则明确清算单位的划分以政府规划部门核发的《建设工程规划许可证》确认的房地产开发项目为准。为避免开发周期过长、清算单位确认不合理，造成企业税负过重，对于连续24个月内规划、施工的房地产开发项目，还可按相关《建设工程规划许可证》确认的房地产开发项目合并清算。青岛市税务局确认土地增值税清算单位原则上以政府规划部门颁发的《建设用地规划许可证》确认的项目为准；多个《建设用地规划许可证》合并编制《建设工程规划许可证》的，开发企业可按《建设工程规划许可证》确认的建设项目确定清算单位。开发企业自取得的第一个《建筑工程施工许可证》之日起超过5年未全部竣工的，原则上应按照已竣工验收建筑工程确定清算单位，不受分期清算的限制。陕西省则以政府主管部门核发的《建设用地规划许可证》确定的开发项目为单位清算。对于分期开发的项目，主管税务机关可根据建设工程规划许可证、建筑工程施工许可证、预售许可证以及纳税人会计核算情况，以分期项目为单位清算。贵州省则以发改部门立项批复确定的房地产开发项目为清算单位。对于分期开发的房地产项目，以房地产开发企业取得的《建设工程规划许可证》确定的分期项目为单位进行清算。

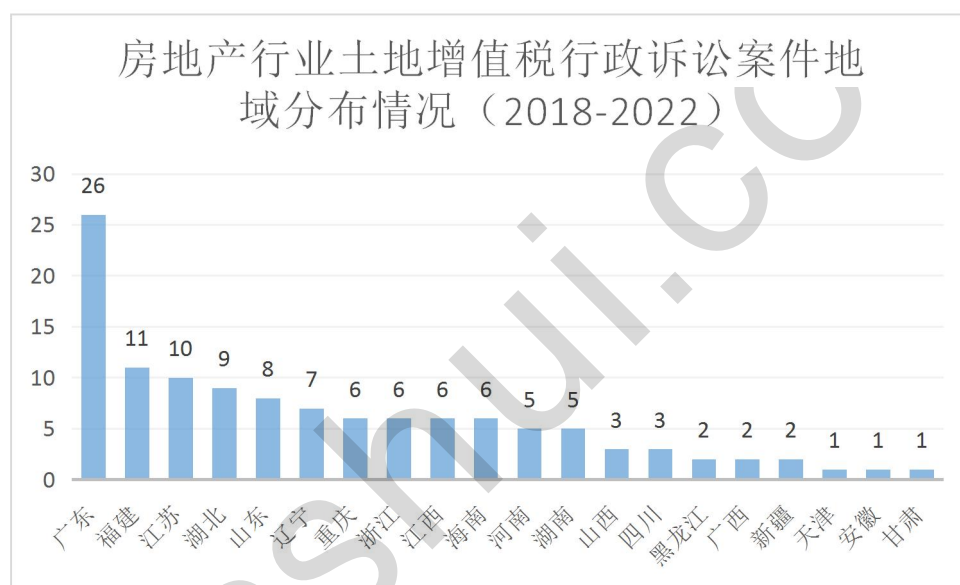
在增值额计算原则上，山东省、青岛市、陕西省税务局采用普通住宅、非普通住宅和其他类型房地产“三分法”。西藏则采用普通住宅与其他类型房地产“二分法”。贵州省采用的是普通标准住宅和其他类型房地产“二分法”。

在清算审核期限方面，原则上，山东省、青岛市、贵州省税务局明确的清算审核期限为 90 日，西藏、陕西省则为 180 日。

可见，各地对于土地增值税清算的规定存在差异。因此，房地产开发企业尤其应当持续关注、深入解读项目开发地土增税税收政策规定，避免因政策理解不到位被税务稽查。

二、2018 至 2022 年房地产行业土地增值税案件大数据分析

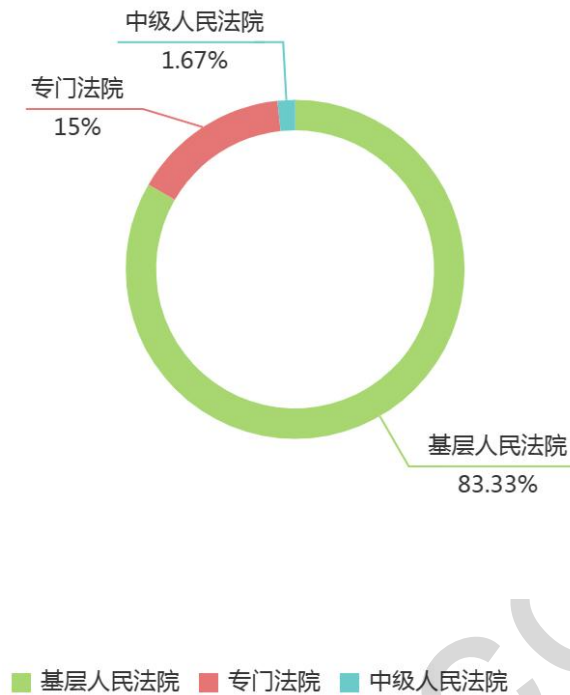
（一）2018-2022 房地产行业土地增值税行政诉讼案件地域分布



图一：2018-2022 年房地产行业土地增值税行政诉讼案件地域分布情况

通过威科先行法律信息库进行检索、筛选，共汇总 2018-2022 年公开的房地产行业土地增值税行政诉讼案件 137 起。可以看出，土地增值税涉税争议多发，普遍分布于全国 20 个省份和地区，其中广东省案件数量最多，福建省、江苏省次之。这与当地的政策环境、市场发展状况等息息相关。

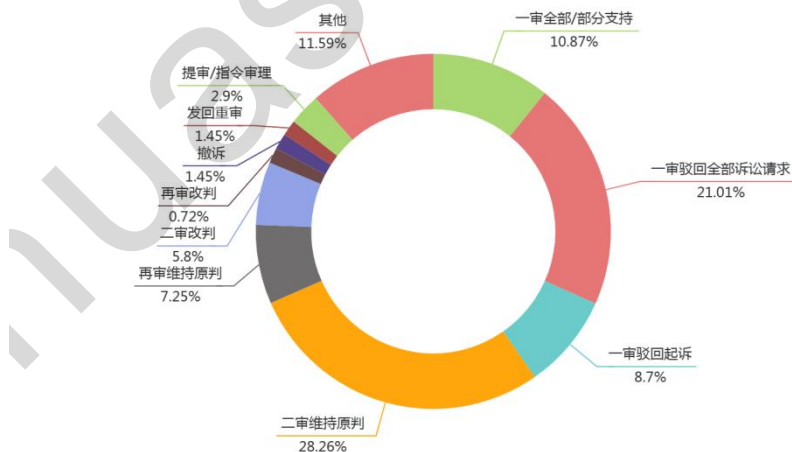
（二）一审级别



图二：2018-2022年房地产行业土地增值税行政诉讼一审案件审理级别

在2018-2022年公开的137起房地产行业土地增值税行政诉讼案件中，共有一审案件60起，从审理案件的法院级别来看，由基层法院审理的案件有50起，另有10起案件分别由中级法院和专门法院审理。可见，房地产行业土地增值税涉税争议案件主要集中在基层法院。

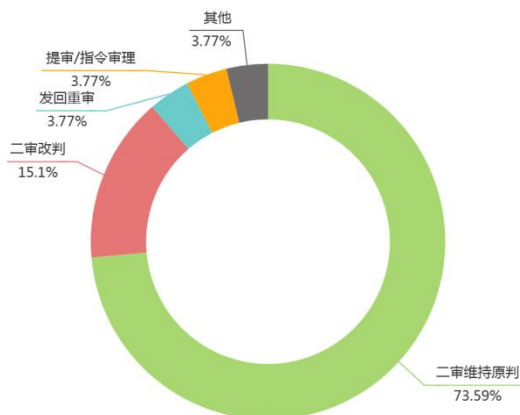
（三）137起房地产土地增值税行政诉讼案件审理结果



图三：2018-2022年137起房地产土地增值税行政诉讼案件审理结果

在2018-2022年公开的137起房地产行业土地增值税行政诉讼案件中，取得一审支持或部分支持判决请求的案件仅15起，近30%的案件会进入二审程序，还有10%左右的案件进入再审程序。可见，房地产行业涉税争议分歧较大，纳税人面临着严峻的税收风险。

（四）上诉胜率



图四：2018-2022 年房地产行业土地增值税行政诉讼二审案件审理结果

在 2018-2022 年公开的 137 起房地产行业土地增值税行政诉讼案件中，共有 53 起案件进入二审程序，近四分之三的二审法院会维持原判。其中，该 53 起案件中有 42 起为纳税人一方上诉启动二审程序的，经进一步分析，经二审程序能够取得有利裁判的案件仅 6 起，可见，房地产行业纳税人在行政诉讼中获胜的难度较大。

三、2022 年房地产行业典型土地增值税争议案件观察

（一）北京建华置地有限公司偷逃税案

经查，北京建华置地有限公司，在 SOHO 尚都项目（二、三期）土地增值税清算和企业所得税汇算清缴中，违规多扣成本，进行虚假申报，少缴土地增值税和企业所得税 1.98 亿元。根据《中华人民共和国税收征收管理法》《中华人民共和国行政处罚法》等法律法规规定，税务部门依法追缴税款、加收滞纳金并处罚款共计 7.09 亿元。

（二）逾期未办理清算，土增税核定征收超一亿



经查，涉案企业开发的某大楼（台江广场）项目，2016 年 11 月取得《预售许可证》。截至 2019 年 11

月底，满三年仍未销售完毕，属于《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知-国税发〔2006〕187号》、《国家税务总局关于印发〈土地增值税清算管理规程〉的通知-国税发〔2009〕91号》规定的可清算情形。经主管税务机关限期办理土地增值税清算手续，涉案企业未按规定期限办理土地增值税清算申报。

鉴于涉案企业开发的某大楼（台江广场）项目已达可清算条件，且涉案企业拒不提供纳税资料、会计资料，“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”。福州市台江区税务局第二税务分局根据《中华人民共和国税收征收管理法》第三十五条及其实施细则第四十七条、《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知（国税发〔2006〕187号）》、《国家税务总局关于印发〈土地增值税清算管理规程〉的通知》（国税发〔2009〕91号）等有关规定，对涉案企业开发的某大楼（台江广场）项目的土地增值税采取核定征收方式，确认涉案企业截至2021年12月31日取得的不动产销售收入（不含税）622,433,345.71元按19%征收率，应交土地增值税118,262,335.68元，已申报37,658,100.42元，应补80,604,235.26元。

（三）预提费用不允许扣除，土增税清算补缴超10亿



The screenshot shows the official website of the Beijing Municipal Tax Service. The header includes the logo of the State Taxation Administration and the Beijing Municipal Tax Service, along with navigation links for '网站首页', '信息公开', '工作动态', and '通知公告'. A search bar and social media icons are also present. The main content area features a public notice titled '国家税务总局北京市税务局公告' (Beijing Municipal Tax Service Announcement) regarding the 'Land Value-added Tax Clearance Audit Opinion' (土地增值税清算审核意见书) for a specific project. The notice is dated 2022-07-14 10:01 and includes details about the taxpayer and the audit process.

北京市某税务局某税务所对一房地产开发企业报送的项目资料予以清算审核，因无法与该房地产开发企业取得联系，在其官方网站上予以公告送达。《土地增值税清算审核意见书》写明，房地产开发企业的“大厦项目拆迁成本”中，有“未实际发生的计提费用620,893,801.85元”。该约六亿二千万元的费用，不允许计入扣除项目金额。

经税务机关确认，该项目清算应缴税款1,084,055,335.41元。但房地产开发企业前期预缴的土地增值税仅78,000,647.00元，还需补缴1,006,054,688.41元。

房地产开发企业在项目建设过程中，依据会计准则预提费用，但可能引起税务上的风险。过去，实务

多聚焦于企业的企业所得税扣除问题，但目前来看，在土地增值税清算方面，也存在相应的风险：

- 1、预提费用未及时实现，清算时不得列入扣除项目；
- 2、预提费用在清算时实现，但是没有取得合规的发票等凭证，不能列入扣除项目；
- 3、预提费用的发生跨度长，导致企业未能妥善保管相关合同等资料，清算时无法证明支出的真实性；
- 4、取得的发票、凭证不合规，与合同、货物、支付款项等材料未能一一对应。

（四）房地产企业偷逃税款 2.7 亿后破产，滞纳金算至破产受理日

国家税务总局深圳市税务局第一稽查局

税务处理决定书

深税一稽处〔2022〕115号

涉案公司 2016 年 5 月至 2019 年 9 月取得房地产销售应税收入，应申报缴纳增值税 94794125.52 元，已申报缴纳 77525006.48 元，少申报缴纳 17269119.04 元，逾期申报缴纳增值税款 7693573.33 元；应申报缴纳城市维护建设税 6635588.69 元，已申报缴纳 5581230.50 元，少申报缴纳 1054358.19 元，逾期申报缴纳城市维护建设税 538550.13 元；应申报缴纳教育费附加 2843823.78 元，已申报缴纳 2391955.94 元，少申报缴纳 451867.84 元；应申报缴纳地方教育附加 1895882.54 元，已申报缴纳 1594637.27 元，少申报缴纳 301245.27 元。

并且，该公司已满足土地增值税清算条件，应进行土地增值税清算。经审核，涉案公司 2020 年 8 月应申报缴纳土地增值税合计 248630142.73 元，已预缴土地增值税 85834339.85 元，少缴纳土地增值税 162795802.88 元。

此外，根据《中华人民共和国税收征收管理法》第三十五条第（四）项、第（五）项，《深圳市国家税务局 深圳市地方税务局关于调整核定征收企业所得税应税所得率的公告》（深圳市国家税务局公告 2015 年第 9 号）第一条，《国家税务总局深圳市税务局关于调整核定征收企业所得税应税所得率的公告》（国家税务总局深圳市税务局公告 2018 年第 16 号）第一条规定，你公司 2018 年应确认企业所得税应税收入 2710380212.48 元，按照“其他行业”应税所得率 10%计算，核定你公司 2018 年企业所得税应纳税所得额为 271038021.25 元，弥补以前年度亏损 13827794.00 元后，应纳税额为 64302556.81 元，你公司 2018 年已申报缴纳企业所得税 0.00 元，少申报缴纳 64302556.81 元；你公司 2019 年应确认企业所得税应税收入 908554122.00 元，按照“其他行业”应税所得率 10%计算，核定你公司 2019 年企业所得税应纳税所得额为 90855412.20 元，应纳税额为 22713853.05 元，你公司 2019 年已申报缴纳企业所得税 0.00 元，少申报缴

纳 22713853.05 元。

深圳市税务局第一稽查局决定对以上少缴或逾期申报缴纳的税款按日加收滞纳金万分之五的滞纳金。根据《最高人民法院关于审理企业破产案件若干问题的规定》（法释〔2002〕23号）第六十一条，《最高人民法院关于税务机关就破产企业欠缴税款产生的滞纳金提起的债权确认之诉应否受理问题的批复》（法释〔2012〕9号）的规定，涉案公司税款滞纳金计算截止日为2019年8月20日。

综上，以上应补税款 269143689.97 元，教育费附加 451867.84 元、地方教育附加 301245.27 元，逾期申报缴纳的税款加收滞纳金 531105.75 元，合计 270427908.83 元。

四、2022 年房地产行业土地增值税风险分析

（一）政府收回土地的土地增值税征免

案例一：2002 年 12 月 25 日，F 公司取得 M 项目建设批准。期间因《条例》修订变更划界、H 市土地规划重大调整，导致 F 公司 M 项目土地闲置。2016 年 2 月 4 日，经双方协商一致，H 市政府对土地实施收回补偿，并于当日办理土地使用权注销登记事项。2022 年 1 月 4 日，H 市税务局作出《税务事项通知书》，认定土地收回已完成土地增值税清算工作，要求 F 公司申报缴纳土地增值税。

按照《土地增值税暂行条例》第 2 条，土地增值税应税行为是“转让房地产”，而“转让”能否包含“收回”的含义容易引起争议。在税法上，“转让”是指出售或其他有偿方式，强调的是有偿。在民法上，“转让”则是实现物权在不同主体间的变更，侧重流转。但国有土地使用权属于用益物权，国有土地使用权出让产生设立用益物权的效力，国家作为土地所有权人收回土地则产生消灭用益物权的效力，均不属于“转让”。税法是否有权对“转让”作扩张解释为包含“收回”，直接影响政府收回土地是否属于土地增值税征税范围的认定。此外，能否将闲置土地的原因解释为政府收回闲置土地的本质，也是土地增值税的征免的关键。

（二）清算单位确认差异导致税负失衡

案例二：2007 年，K 公司取得某地块土地使用权，滚动开发 L 房地产项目。因 L 项目占地面积较大，K 公司自行区分为 L 一期、L 二期、L 三期三个项目开发建设。2021 年 1 月，三期项目均已竣工，其中一期、二期实现盈利，三期发生亏损。经评估，合并清算与分别清算下，税负相差 4000 万元。K 公司遂向 N 市税务局申请将一、二、三期项目合并清算。2021 年 4 月，N 市税务局 P 税务分局认定 K 公司申请合并清算无法律依据。2022 年 5 月，N 市税务局 P 税务分局作出《税务事项通知书（清算审核结论通知）》，要求 K 公司就 L 一期单独清算，补缴土地增值税 2000 万元。

根据《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（国税发〔2006〕187 号），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，对于分期开发的项

目，以分期项目为单位清算。实际上，各地税务机关在确定清算单位时的依据并不一致，划分标准包括但不限于土地使用权证、发改委立项审批文件和建设规划许可证、建设用地许可证、甚至预售许可证等文件证照，各地税务机关确定项目清算单位存在显著分歧。同时，由于房地产开发项目周期长，开发过程本身存在市场风险。如果任意划分项目清算单位，容易导致部分清算单位重大亏损无法弥补，而部分清算单位大幅盈利仍需缴纳不菲的土地增值税。可见，如何确定清算单位规定分散、模糊，难以平衡房地产开发企业的税负，从而可能造成对其正当投资回报的侵害和掠夺。

（三）“二分法”与“三分法”之争下的增值额核算风险

案例三：2007年，T公司W一期项目批准立项。至2013年6月，W一期项目均进行了竣工验收备案。2015年底开发项目已全部销售完毕，T公司申请对W一期项目进行土地增值税清算。2019年7月5日，E市税务局作出《清算审核通知书》，将T公司采取实物补偿方式的拆迁补偿费在普通住宅、非普通住宅和其他开发产品三种产品类型中按建筑面积法分摊，认定T公司应缴纳土地增值税5910205.41元。已预缴土地增值税9675044.88元，应退3764839.47元。

根据《土地增值税暂行条例》第8条的规定，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。正是在纳税人可以享受普通标准住宅免税优惠的前提下，国税发〔2006〕187号文件才要求“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”。针对房地产开发的不同业态，实践中存在“一分法”“二分法”与“三分法”的分野：“一分法”即不对房地产类型分类。“二分法”将房地产开发项目分为普通住宅和其他类型房地产；“三分法”则在此基础上增加了一类“非普通住宅”。实际上，清算分类越细，由于各档次不能相互抵消，对企业就越不利。并且，土地增值税地方性浓重，各省对于房地产类型子目的设置具有较大自主性，地方规定各具特色。实践中，已有案例否认“普通住宅”与“普通标准住宅”的同一性，认为“普通住宅”增值额未超过扣除项目金额20%的，尚不满足免税条件，实质上变相增加了纳税人计算缴纳土地增值税的复杂性，与减轻税负的初衷相悖。

（四）房地产无偿划转的可税性争议

案例四：2020年9月，经国有资产监管单位批准，中国航发西安动力控制科技有限公司（以下简称航发西控）与西安西控航空苑商贸有限公司（以下简称航空苑）签署《无偿划转协议》，航发西控将2宗国有土地使用权、4项房产、无形资产、设备等经营性资产注入航空苑。其中，航发西控和航空苑均为中国航发动力控制股份有限公司（以下简称航发控制）的全资子公司。

2021年8月6日，航发控制发布《关于中国航发动力控制股份有限公司非公开发行股票申请文件二次反馈意见的回复报告（修订稿）》，就证监会第4项反馈意见“相关土地房产从航发西

控变更为航空苑……预计需要缴纳的土地增值税、契税等税费金额，税费承担的主体，上述标的资产评估报告假设中是否已考虑过户转让产生的税费对评估值的影响，评估假设、评估值是否合理”的答复摘录如下：“根据有关税务主管部门出具的土地增值税免税证明，本次土地使用权过户免征土地增值税”。

房地产无偿划转“可税性”的争议，归根结底在于税法对土地增值税征税范围规定的模糊性。根据《土地增值税暂行条例实施细则》第二条，“条例第二条所称的转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入，是指以出售或者其他方式有偿转让房地产的行为。不包括以继承、赠与方式无偿转让房地产的行为”。由此可见，此处税法采用了“正向规定+反向列举”的立法模式，但其规定的内容具有不周延性，在“以出售或者其他方式有偿转让房地产”和“以继承、赠与方式无偿转让房地产”之间，尚存在诸多真空地带，其中就包括无偿划转的问题。由于税法不能解决无偿划转的可税性问题，这给纳税遵从带来了极大不便。

回归现实层面，这一问题将容易引发税企争议：站在纳税人立场，基于税收法定主义，税法没有明确规定无偿划转属于征税范围，则不应对其征税；站在税务机关立场，基于国库主义，税法没有将无偿划转归入不征税范围，则原则上应当对其征税，考虑到无偿划转又不符合有偿转让的条件，税务机关会引用纳税调整条款，认定无偿划转属于“纳税人申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的”的情况，调整计税依据，人为核定转让收入。而所谓“正当理由”的解释权在行政机关，如纳税人无偿划转的理由不被认可，则纳税调整后无偿划转将重新满足征税条件。从另一个方面来看，现行土地增值税优惠政策未将无偿划转纳入免税范围，也为不征税诉求留下余地。

（五）税局拖延清算审核是否适用追征期

案例五：2004年，A公司的X项目销售完毕。2016年5月，X市地方税务局Y区分局Z税务所作出《土地增值税清算通知书》，要求A公司就其开发的X项目办理清算手续。同年9月，Z税务所以A公司未按期办理土地增值税清算申报及报送纳税材料为由，又作出《责令限期改正通知书》，限A公司于2016年9月30日前进行纳税申报并报送纳税资料，改正税务违法行为。A公司不服，先后申请行政复议，提起行政诉讼。

《税收征收管理法》第52条中仅规定了因税务机关的责任、纳税人、扣缴义务人计算错误等失误以及偷税、抗税、骗税情形下追征期的适用，对于纳税人不进行纳税申报、不办理土地增值税清算手续等行为是否适用追征期、如何适用追征期不置可否。作为一种时效制度，追征期经过意味着税务机关对行为人的税收违法行为进行追征不再受法律保护与支持，追征期悬而未决将对税收征管秩序造成重大影响，使纳税人蒙受重大税收风险。在符合税务机关可以要求清算的情形

下，《土地增值税清算管理规程》赋予了地方税务机关随时要求纳税人进行清算的权力，地方税务机关能够根据地方财政状况、经济周期波动等情况恣意决定是否要求纳税人清算，使得纳税人无法准确预见其纳税义务何时发生，容易致使纳税人经济状况恶化、无力缴纳税款。

（六）“名股实地”转让房地产面临追征风险

案例六：2018年4月10日，B公司股东会作出决议，设立全资子公司C公司。4月19日，B公司与D集团签订《资产转让合同》，约定以交易价款125296000元向其转让不动产。5月8日，被转让方变更为S公司。5月9日，B公司与S公司签订《股权转让协议》，以3000万元人民币将其持有的C公司100%股权转让给S公司。5月11日，B公司与C公司签订《不动产转让合同》，将不动产转让给C公司，取得收入67923809.52元。J地税务局认定上述交易实质是房地产转让行为，认定B公司少缴土地增值税系偷税。

根据国家税务总局对个案中存在的“以转让股权名义转让房地产行为征收土地增值税”问题的批复，若纳税人以股权形式表现的资产主要是土地使用权、地上建筑物及附着物，且股权转让金额近似于房地产的评估值，则转让股权实质构成房地产交易，应按规定缴纳土地增值税。因此，“名股实地”转让不动产存在较大的土地增值税追征风险。对于采取不将实际收入在帐簿上列出等手段，规避应缴纳的各项税款的，还将存在被认定偷税的风险。

（七）清算后土地增值税为0，未预缴依然加征滞纳金

案例七：2012年12月，A公司竞得位于X市Y区的土地，用于开发建设X项目。2014年10月，A公司取得《X市商品房预售（预租）许可证》，其后，A公司即对其开发未完成的产品进行预售。2014年10月至2016年2月，A公司就部分预售商品房缴纳了土增税预征税款211,158.21元，还有部分预售商品房的土增税预征税款未缴纳。截至2018年5月，A公司欠缴的土增税预征税款合计产生滞纳金169,783.75元。2018年4月至5月，A公司债权人对A公司提出破产申请，X市Y区人民法院作出《民事裁定书》予以受理。根据《X市Y区人民法院公告》，X市Y区税务局向A公司的破产管理人（以下简称管理人）申报了破产债权，其中，税款债权2,599,672.12元，滞纳金债权1,155,396.3元。2020年12月，A公司管理人向X市Y区税务局发出《债权审核通知书》，对X市Y区税务局前述申报的破产债权中的税款债权880,540.41元及滞纳金债权472,322.91元不予确认。其中，不予确认的滞纳金债权包含土增税预征税款滞纳金169,783.75元。

根据《土地增值税暂行条例》及其实施细则，土增税纳税环节是房地产转让环节。但税法并未对何为“房地产转让”作出明确解释，从学理上看，一种观点认为，根据《民法典》第二百零九条，“不动产物权的……转让……，经依法登记，发生法律效力”。“房地产转让”是指房地产所有权在不同法律主体之间转移。另一种观点则认为，土增税法上的“房地产转让”不限于物权法

律行为，还包括物权法律行为据以发生的原因行为，但原因行为应仅包括债权法律行为，而不包括自建、添附等可以导致法律主体原始取得房地产所有权的事实行为。即只要不同法律主体就房地产所有权转移的意思表示达成一致，不以房地产所有权实际发生转移为限。尽管学理上有不同理解，但实践中，“房地产转让”的概念应当是明确的。根据《土地增值税暂行条例》第十条，纳税人应当自转让房地产合同签订之日起7日内向房地产所在地主管税务机关办理纳税申报。根据税法基本原理，纳税申报的前提是纳税义务已经发生，由此可见，土增税纳税义务发生时间与房地产所有权转移并不挂钩，而与房地产转让合同（债权法律行为）密切相关。同时，土增税清算与土增税纳税义务的发生没有直接关联，只是出于“成本确定或其他原因”而设置的一种征管技术手段。我们认为，土增税纳税义务在房地产转让环节产生，此处的“房地产转让”既包括期房预售，也包括现房销售。而土地增值税预征税款是在房地产转让环节缴纳，系根据《土地增值税暂行条例》规定产生的纳税义务。由于上位法没有明确土增税预征税款缴纳期限，对税款缴纳期限各地可以作出具体规定，但对于纳税申报期限，应当严格遵循签订商品房预售合同之日起7日的规定。本案中，2014年10月至2016年2月，A公司预售房地产时，土增税纳税义务已经发生。根据《税收征收管理法》第三十二条，纳税人未按照规定期限缴纳税款的，税务机关除责令限期缴纳外，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。因此，X市Y区税务局对A公司加收滞纳金符合税法规定。即使A公司清算时土增税应纳税额为0，也不能否认前期预售房地产时曾产生过土增税纳税义务，以及A公司未按法律规定履行纳税义务的事实，故A公司欠缴土增税预征税款产生的滞纳金不能免除。

（八）房企转让地下车位是否属于土地增值税清算范围

案例八：A公司系一家房地产开发企业，2010年至2012年，A公司就其开发的X项目中的人防车位与业主签订《人防车位使用合同》，约定：“车位使用费总金额人民币20万元，为固定对价，不能分割，不按年限分摊”，“车位的使用期限为70年，使用期限届满，业主将车位无条件归还”，“业主不得擅自转让上述车位使用权”。

2014年12月，X市Y区国家税务局稽查局（下称“Y区稽查局”）对A公司作出《税务处理决定书》，认定：A公司销售开发产品X项目的人防车位，开发产品的竣工备案时间分别为2010年2月、2011年7月，A公司于2010年收取人防车位销售款2073万元，于2011年收取5006万元，于2012年收取人防车位销售款106万元。A公司在2010年至2012年度对上述销售人防车位的收入，按“租赁收入”结转了营业收入，造成2010年少报营业收入2071万元、2011年少报营业收入4868万元、2012年多报营业收入207万元，Y区稽查局决定追缴A公司2010年、2011年少缴的企业所得税、土地增值税，并加收滞纳金。

不论是机械式立体车位还是普通的平面车位，地下车位均是对地下空间的利用。《民法典》物权编第 345 条规定“建设用地使用权可以在土地的地表、地上或者地下分别设立”，奠定了地下车位产权的基础。目前，我国尚未出台明确地下车位产权归属的专门性法律规定，这使得各地关于地下车位是否参与土地增值税清算存在争议，从而导致税收认定和处理模式出现差异。地下车位的处置包括直接销售和非直接销售，对于房地产开发企业销售其已取得产权的地下车位，应依法进行土地增值税清算自不待言，但围绕房地产开发企业未取得地下车位的产权、将地下车位用于出租等非直接销售情形，各地税务机关的处理则有所不同。就参与清算的地下车位而言，其是单独作为清算单位，还是与地上房屋作为同一清算单位主要受三方面因素的影响：一是地下车位是否取得产权；二是转让地下车位是否单独取得收入；三是地下车位的转让是否附随于一定房屋。而对于地下车库的处理，不同省份在出售、出租、名租实售、将地下车位分配给股东的规定、地下车位建成后归全体业主或无偿移交相关部门等情形下的规定亦有不同。

由于各地税务机关在税收认定和处理模式上存在差异，房地产开发企业发生处置地下车位的行为时面临超出土地增值税扣除的成本范围进行扣除从而少缴纳土地增值税的税务风险。我国《土地增值税暂行条例》及其实施细则对土地增值税税前扣除的成本范围做出了详细规定。房地产企业将人防设施改造成车库的改造成本和非人防设施改造成无产权车库的建设成本在土地增值税税前扣除，将不当扩大开发成本，造成少缴纳土地增值税，可能引起漏税的责任追究。因此，企业应当明确落实当地关于地下车位的土地增值税政策，避免因政策理解不到位而少缴土地增值税。

五、2023 年房地产企业土地增值税风险管理与税务合规建议

（一）立足当地，关注政策差异

1、正确认识税会差异

为了不高估利润，在财务会计上，对土增税的处理采取严格的权责发生制原则，即要求企业在土增税清算前的各年度，除正确计提当期预缴土增税计入应交税费外，还要预提一部分土增税，计入其他应付款科目。

虽然《企业所得税法实施条例》也明确了所得税采用权责发生制原则，但此“权责发生制”有不同的内涵。为了保证国家税收利益，在很多情形下，所得税不认可会计处理中预提的各类费用，导致税会差异的产生。

根据《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》（国税发〔2009〕31 号）第十二条，企业发生的期间费用、已销开发产品计税成本、营业税金及附加、土地增值税准予当期按规定扣除。税务机关通常认为这里的“发生”应采用收付实现制，即只有当期实际支付的土增税才可以税前扣除，预提的土增税不能作为“发生”处理。

因此，在会计上，当期预提土增税形成了可抵扣暂时性差异，还需确认递延所得税资产。

2、关注所得税与土增税的政策差异

以改制重组为例，各项税种都有相应的优惠政策，所得税方面已经形成了较为完备的政策体系，土增税的优惠政策则相对单一，最新政策见于财税〔2018〕57号。然而，所得税与土增税存在口径差异。例如按账面净值划转资产，根据《关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税〔2014〕109号），符合条件的，可以适用特殊性税务处理，而财税〔2018〕57号却没有相应的优惠。有的企业想当然地认为，改制重组中，暂不确认所得，就等于暂不确认增值，这是不恰当的。对于“应税收入”，两税种可能作不同处理。

企业应当关注所得税与土增税的政策差异，结合两税种的税收优惠政策，整合选择一种最优惠的重组方案。不能仅仅着眼于所得税，忽视了土增税不能适用优惠政策的风险。

3、关注财务费用限额扣除的地方性差异

土地增值税规则中有大量授权地方立法的部分，根据国税函〔2010〕220号，限额扣除的比例可以由省级政府具体规定，而各地的规定又有时具有不完备性和滞后性，因此，企业应当充分调查当地具体政策，避免筹划失误，最好能够与当地主管部门进行沟通后再做决策。

（二）加强前期项目管理，注重交易真实与安全

1、强化合同审核意识，确保业务真实性

首先要完善房地产企业的合同审查制度和财务管理制度。一方面，合同应当明确土地平整等可约定事项的最终实施主体以及相关费用的最终承担者，对相关支出进行正确性和核算，对不属于房地产开发费用的支出不列入扣除项目，避免引发土增税调整。对于应当由政府承担，但实际未承担的前期工程，避免采用委托包干模式，尽可能转化为自行开发，据实核算并申报扣除相应成本、费用，以免后续引发税企争议。另一方面，做好会计审核，保证四流一致，杜绝不合规发票、虚开发票的流入。其次要加强对员工的培训和管理，提高一线员工的敏感性，把控房地产开发项目的环节和流程。其三是加强对供应商的核查，确保供应商资质规范，合同完备。

2、避免从非金融机构贷款融资

对于房地产开发企业，贷款融资从事房地产开发属于普遍情况，但是，实践中应当审慎选择贷款融资的途径。房地产开发企业发生的利息支出，全部能够按转让房地产项目计算分摊，并提供金融机构证明的，允许据实扣除。此外，销售费用和管理费用还可以按照“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5%以内计算扣除。如果利息支出部分或全部不能提供金融机构证明，不仅该部分利息支出不得据实扣除，所有的房地产开发费用无论实际情况，均只能在“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%以内计算扣除。

3、合理安排期房预售时间

从事房地产开发的企业多有债务融资，因此有预售期房、回笼资金的现实诉求。实践中，亦普遍存在房地产项目竣工结算前，大部分面积已经预售完毕的情况。根据国税发〔2009〕31号第六条，企业通过正式签订《房地产销售合同》或《房地产预售合同》所取得的收入，应确认为销售收入的实现。由此可见，无论预售期房还是销售商品房，取得的收入都需在当期确认。

然而，房地产开发通常通过项目公司完成，房地产企业取得土地使用权后，一般会以非货币性资产出资方式成立项目公司，由项目公司实际从事开发建设。该地块对应的销售收入、开发成本几乎是项目公司唯一的收入、成本来源。如果在开发阶段，以期房销售的方式将大部分期房售出，确认了收入，未来土增税清算时，将没有收入用来弥补土增税支出，而土增税金额通常较大，可能形成较大的亏损。因此，在融资条件允许的情况下，应当尽可能推迟预售时间，避免过早确认销售收入。

4、注意商品房成交价格的均衡性和一贯性

一方面，成交价格应当不低于其他企业同地段同期同类商品房成交价格，避免被认定为成交价格偏低。另一方面，成交价格应当保持一贯性，与本企业同地段前期同类商品房成交价格基本持平，除确有合理原因外，避免出现价格腰斩。

5、取得、审核并妥善留存各项凭证，加强业务资料管理

房地产开发企业从事房地产项目开发建设，应当对各项扣除项目取得发票。取得发票不等于可以申报扣除项目，还需要注意发票是否合规。房地产企业财会岗位应当关注发票的开具主体、品名、金额、数量等信息与实际情况是否相符。对于向个人采购增值税应税服务的，应当要求其从税务机关代开发票。此外，对于取得的发票等扣除项目凭证应当妥善留存，依法归集成本、费用，作扣除项目申报。

由于一项房地产项目开发周期长，有的分期开发，环节众多。如果企业内部资料管理不完善，票据、凭据管理不善，导致后期清算阶段发现部分成本、费用的票据遗失或者不合规，将导致成本费用调减。而行政性罚款、土地闲置费等支出属不可扣除项目，企业应当在开发建设过程中加强监管，安全施工，严格执行规划，同时与环境、安监等部门做好沟通，避免面临行政罚款。

6、转变纳税意识，重视预征

房地产企业的管理层不能只重视清算，而不重视预征。必须转变纳税意识，明确土增税预征环节可能面临的税务风险，将预征税款纳入经营决策考虑范围。例如对企业资金链的统筹管理，要考虑预征税款因素，避免企业陷入资金困境。管理层应当要求财务负责人定期向投融资负责人汇报土增税预征税款的估算报告 and 实际履行情况，便于投融资负责人制定合理的融资计划。

（三）及时组织清算，据实申报

1、达到清算条件及时在规定期限内作土增税清算

根据《国家税务总局关于印发〈土地增值税清算管理规程〉的通知》（国税发〔2009〕91号）第9条、第10条，土增税清算分为纳税人应当清算和税务局要求清算两种情形。

土增税清算情形	清算条件（满足其一即可）
纳税人应当清算	房地产开发项目全部竣工、完成销售
	整体转让未竣工决算房地产开发项目
	直接转让土地使用权
税务局要求清算	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
	取得销售（预售）许可证满三年仍未销售完毕
	纳税人申请注销税务登记但未办理土地增值税清算手续
	省（自治区、直辖市、计划单列市）税务机关规定的其他情况

结合地方对土地增值税清算条件作出的细化规定，根据国税发〔2009〕91号，对于达到清算条件的项目，应当在满足条件之日起90日内办理清算手续。对于税务机关要求进行清算的项目，应当在收到清算通知之日起90日内办理清算手续。房地产企业达到清算条件后，应当在上述规定期限内及时办理土增税清算手续，避免因拖延清算被稽查，引发补缴税款、加收滞纳金的风险。需要注意的是，如果经税务机关责任限期清算，逾期仍不清算，根据国税发〔2009〕91号，可能被直接采取核定征收，由此可能导致企业土增税税负大幅提高。另外，由于房地产开发周期长，涉及资料繁杂，为了客观、准确反映开发情况，全面归集收入和扣除项目，企业应当尽快安排财务与审计人员进行账务清理，对企业的各种资产、负债、成本、费用、收入按照会计核算科目进行核对和清理，对集团企业的各项内部资金往来进行审查，以保证企业做到账账相符、账证相符、账实相符。

2、杜绝违法筹划，据实申报扣除项目

房地产开发企业在经营中，由于杠杆高、竞争激烈、初始成本大、开发周期长、资金回收效率低下等问题，经营风险高，且税负较重。因此，部分企业会通过采取一定筹划手段在达到节税的目的。但是需要注意的是，节税行为应当严格按照税法的相关规定进行，妥善运用税收优惠政策，而不能采取隐匿、欺诈的手段来多列成本、少列收入。实践中，存在借口账簿不完整要求

税收核定征收的、混淆扩大公共配套设施的范围等行为，均不可取。至于让他人自己虚开发票等行为，则会构成虚开发票犯罪，或以虚开发票手段构成逃税犯罪，风险极高。

实践中，一些企业认为扣除项目种类繁多，难以查证，即便作虚假申报，也不易被税务机关察觉。事实上，税务机关首先会从宏观上把握企业扣除项目的真实性，如果出现利润率偏低、收入利润比过高的情况，就会进一步逐项严查扣除项目。因此，企业不能抱有侥幸心理，应当据实申报扣除项目。

（四）强化与税务机关的沟通协商，规避税收风险

1、积极准备材料提供给税务局和审核机构

在账务清理的基础上，企业需要汇总会计凭证和账簿，积极准备一套完备的涉税资料，向税务局和审核机构提供。作为土增税清算审核的基础性资料，企业提供的涉税资料力求做到真实、准确、完整、及时。避免因材料不全或提供不及时引发税务风险。

2、全力配合税务局和中介机构的清算审核

在清算审核过程中，税务局可能实施必要的检查工作，包括但不限于询问、调取账簿资料、检查银行账户、实地检查等。中介机构也可能通过发函等形式，要求企业补充提供各类资料或者说明问题。对此，企业不能有抵触情绪，需要认识到税务局和中介机构的目的并非为难企业，而是在于还原事实情况，以求做到更加准确地征税。企业应当全力配合税务局和中介机构的清算审核，积极补充资料，回应审核方提出的问题和意见，努力推动审核程序的进行。

3、就事实与法律问题与税务局沟通协商

房地产开发企业一般规模大，与主管税务机关和地方政府之间经常沟通联系，但实践中也出现了税务机关无法联系上房地产开发企业，从而以公告形式送达相关税务法律文书的情形。正如前述，无论是逾期预缴土地增值税、逾期清算申报，还是其他经通知申报拒不申报的行为，轻则构成偷税处以罚款和滞纳金，重则构成逃税罪追究刑事责任。企业全力配合清算审核不等于全部认可，如果企业确有证据表明税务局认定事实或者适用法律错误，应当与税务局沟通协商，向税务局举证证明客观事实或者深入交流法律的适用性问题。如果税务局确有错误，通常会通过内部程序予以纠正。如果税务局拒绝更正，企业又确有正当理由提出异议的，可以在缴纳税款或者提供担保的情况下，启动行政复议乃至行政诉讼等程序，实现权利救济。

4、聘请专业的税务顾问参与清算并应对稽查

土增税清算是一项复杂、专业的涉税业务，需要专业的中介服务机构参与，以启动并推进清算程序。在清算过程中发生税企争议，税务机关采取稽查措施的，还需要税务律师的介入，在企业与税务机关之间起到润滑作用，有效提出申辩意见，妥善解决涉税争议。