
房地产行业土地 增值税合规报告

2025



华税律师事务所
二〇二五年一月

房地产行业土地增值税合规报告（2025）

前 言

近年来，房地产市场不复 2019 年前的繁荣盛况，受经济下行影响，我国房地产开发投资呈下滑态势，全国及各省份土地增值税收入数据普遍在波动中下降。为应对房地产市场变化，2024 年 12 月中央经济工作会明确提出要用好系列政策稳楼市，有效防范化解重点领域风险。然而，我国土地增值税的法律化进程长期滞后，土地增值税现有法规体系过于笼统，缺乏足够的细节关注，导致各地规范呈现出显著的差异性和区域化特征。

由于制度层面的供给不充分，各地在扣除项目的清算归集期、成本分摊方法、清算单位等税收实体要素方面频繁出现税务纠纷。这些争议不仅增加了企业的合规成本，也给房地产市场的健康发展带来了不小的挑战。在行业整体表现欠佳的当下，有效减少土地增值税风险，不仅需要国家层面积极推动土地增值税立法进程，更需要房地产企业自身加强税务合规管理，对潜在的税务风险进行科学的预测和评判。唯有如此，才能在复杂多变的市场环境中稳健前行，实现可持续发展。

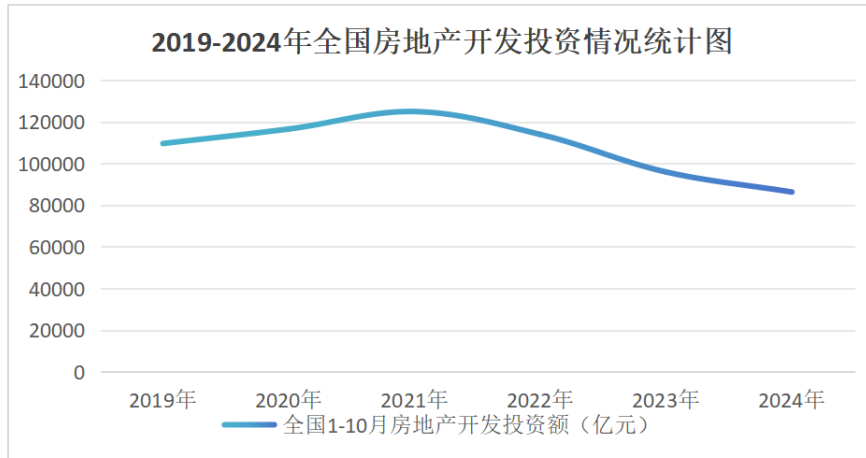
《房地产行业土地增值税合规报告（2025）》是基于华税对房地产行业的深入观察以及房地产行业土地增值税案件代理经验的深刻总结而编写的法律研究报告，旨在观察房地产行业土地增值税案件征管趋势和政策变化，结合案例汇总分析土地增值税清算高频争议点，并提出涉税争议解决专业策略与合规建议，以期为房地产企业预防风险与解决争议提供有益指导。

目 录

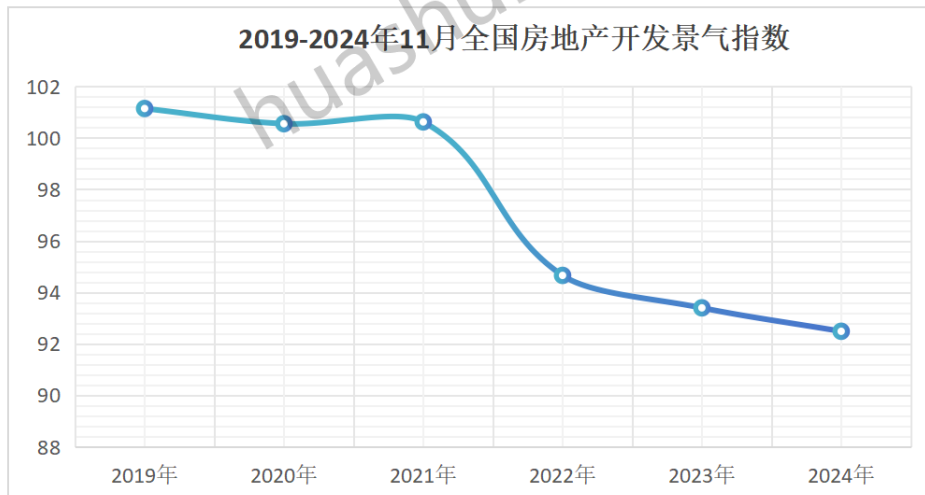
一、 2024 年房地产行业经济数据观察	1
二、 2025 年房地产土地增值税征管趋势	3
三、 2025 年房地产土地增值税风险分析	8
四、 房地产土地增值税争议典型案例解析	19
五、 房地产企业土地增值税风险管理与合规建议	24

huashui.com

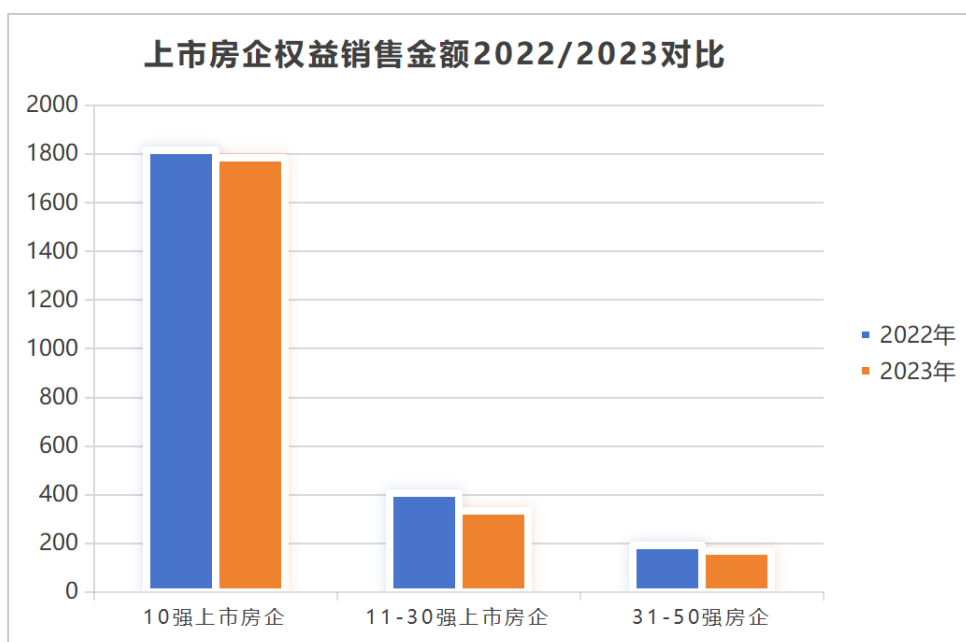
一、 2024 年房地产行业经济数据观察



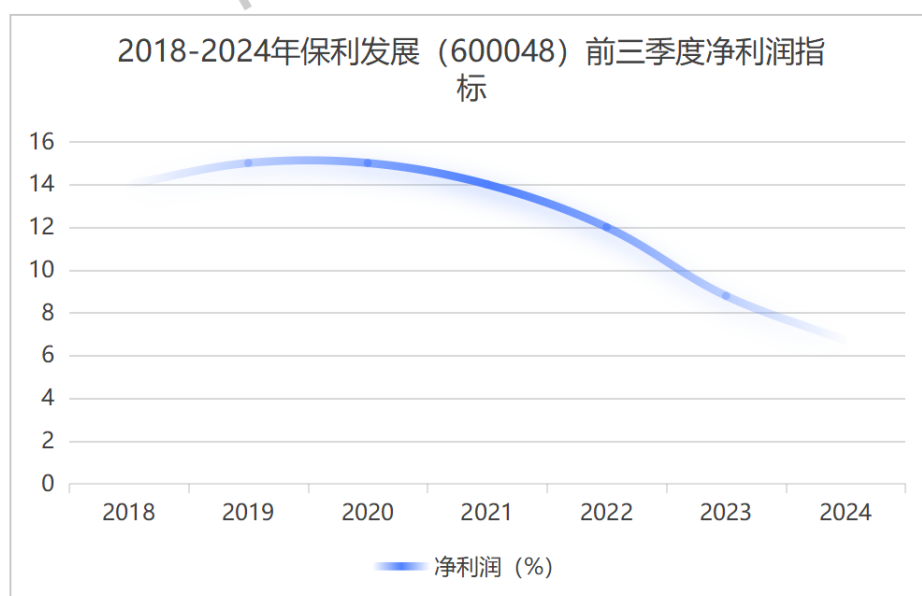
2024 年房地产行业发展速度进一步放缓，全国房地产开发投资呈现出下滑态势。根据国家统计局 2019—2024 年 1-10 月全国房地产开发投资额数据：2019 年 1-10 月房地产开发投资额为 109603 亿元，而后持续增长至 2021 年同期的 124934 亿元。2022 年开始，投资额出现下降趋势，连续三年降幅为 8.8%、9.3%、10%，直至 2024 年同期投资额下降至 86309 亿元。



2019—2024 年 11 月全国房地产开发景气指数显示：2019 年 11 月全国房地产开发景气指数为 101.16，略高于最适宜的 100 点景气水平。然而，随后几年该指数逐年下降，2021 年 11 月已接近 100 点，2022 年 11 月该指数大幅下滑至 94.42，开始跌入较低景气水平区间。到了 2023 年和 2024 年，该指数接连下降至 93.42 和 92.62，进一步反映了房地产市场处于较低景气水平的态势。



根据《2024 房地产上市公司测评研究报告》，2023 年上市房企总资产均值为 1429.20 亿元，同比下降 2.2%；房地产开发业务收入均值为 257.94 亿元，同比下降 5.73%；营业利润均值为 21.95 亿元，同比下降 17.86%。权益销售金额方面，2023 年，10 强上市房企均值约为 1784.88 亿元，同比下降 1.71%；11-30 强上市房企均值约 335.10 亿元，同比下降 17.63%；31-50 强上市房企均值约 167.73 亿元，同比下降 12.46%。



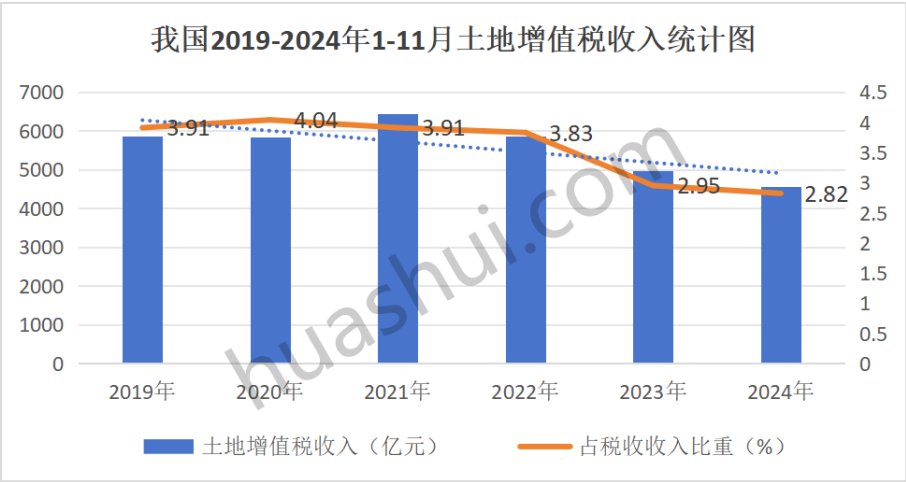
根据东方财富网数据统计，截至 12 月 27 日，共有 94 家房企发布 2024 年三

季度业绩报告。营业收入同比下滑的有 65 家，占比约 70%。净利润同比下降的有 74 家企业，占比超过 78%，整个行业的利润空间显得尤为狭窄。以行业龙头保利发展控股集团股份有限公司盈利能力指标来看，2018 年 9 月 30 日其公布的净利率为 14%，2019、2020 年同期保持在 15%左右，2021 年开始该指标呈现持续下降态势，今年公布的三季度报告中净利率仅为 6.70%。

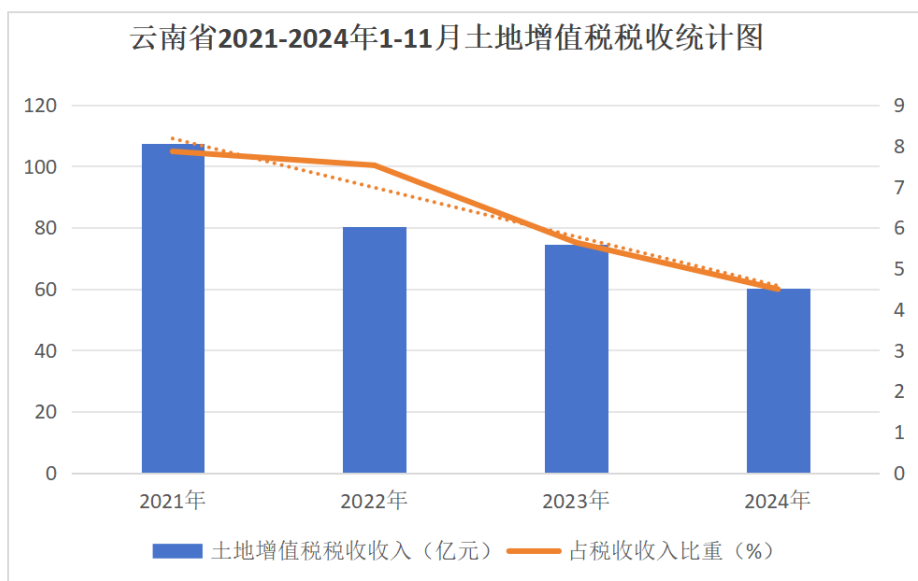
总体来说，房企业绩普遍不佳、行业发展呈现下滑态势确是客观事实，并将成为今后几年内房地产土地增值税征管趋势和风险演变的重要诱因。

二、 2025 年房地产土地增值税征管趋势

（一） 土地增值税收入变化观察

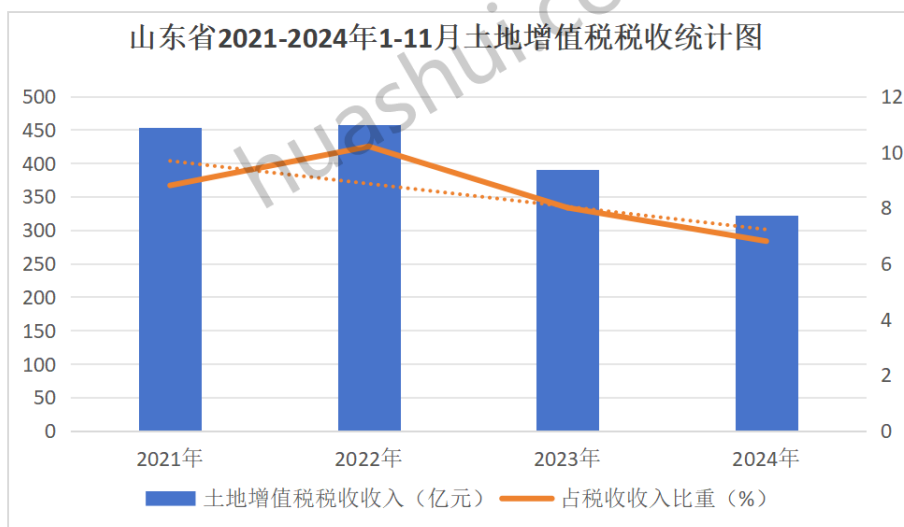


在上述房地产行业发展背景之下，全国以及各省份土地增值税的收入数据整体呈现下降趋势。2019 年至 2021 年全国 1-11 月期间土地增值税收入统计显示：2019 年至 2021 年全国土地增值税收入呈增长态势，2021 年达到土地增值税收入峰值 6442 亿元；自 2022 年，土地增值税收入持续下滑，连续 3 年降幅为 9%、15.1%、8.1%。2024 年全国 1-11 月土地增值税收入仅为 4574 亿元，比 2021 年峰值 6442 亿元下降了 28.9%。



再观各省份土地增值税的收入，以云南与山东两省数据为例。

云南省近四年 1-11 月土地增值税统计数据显示，2021 年土地增值税收入达峰值，同比增长 24.9%，之后土地增值税收入逐年下降，从 2021 年的 107.5 亿元下降至 2024 年的 60.1 亿，降幅超过 44%。



山东省近四年 1-11 月土地增值税统计数据显示，2021 年土地增值税收入为 453 亿元，同比增长 15.6%；2022 年土地增值税收入为 457 亿元，涨幅缩小至 0.8%；2023、2024 两年土地增值税持续下降，降幅为 14.4%、17.6%，至 2024 年土地增值税收入跌至 322 亿元。

以上数据可以看到，受房地产市场和行业影响，全国及各地土地增值税收入呈现疲软状态，地方财政收入来源受到一定冲击。

（二）土地增值税政策变化观察

1. 国家层面土地增值税政策变化

（1）土地增值税预征率下调降低房企负担



2024 年 11 月 13 日，国家税务总局发布的《关于降低土地增值税预征率下限的公告》（国家税务总局公告 2024 年第 10 号）指出：“将土地增值税预征率下限降低 0.5 个百分点。调整后，除保障性住房外，东部地区省份预征率下限为 1.5%，中部和东北地区省份预征率下限为 1%，西部地区省份预征率下限为 0.5%。”该项政策的调整将直接减少房地产开发商在土地增值税方面的现金流压力，降低企业前期预缴土地增值税的资金负担，为房企提供喘息空间。

（2）土地增值税优惠政策助力农村集体产权制度改革



2024 年 4 月 16 日，财政部、国家税务总局发布的《关于农村集体产权制度改革土地增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2024 年第 3 号）指出：“村民委员会、村民小组按照农村集体产权制度改革要求，将国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物转移、变更到农村集体经济组织名下的，暂不征收土地增值税。”该政策有利于降低农村产权制度改革中的税负，促进农村集体资产的合理流转与优化配置，体现了国家对于该项改革制度的保障与支持。

（3）土地增值税立法进展

国务院于 1993 年 12 月 13 日发布《中华人民共和国土地增值税暂行条例》（国务院令 第 138 号），该条例对土地增值税的税收实体要素进行了概括，明确了纳税义务、计税依据、税率、扣除项目及免税规定等核心内容；随后，财政部于 1995 年 1 月 27 日发布《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》（财法字〔1995〕6 号），该实施细则对《暂行条例》进行了细化和补充，二者共同构成了土地增值税领域的主要法规框架。

然而，经过多年的实践，土地增值税在立法制度上暴露出了一些缺陷：第一，法律位层级较低，滞后于社会经济发展要求；第二，政策工具职能单一化，过于强调其作为房地产市场调控工具的作用，而忽视了其作为税种应有的财政、调节和监督等多方面职能；第三，税制要素不明确，导致征纳双方在纳税申报和缴纳税款时无所适从，增加了税收征管难度。基于这些问题，土地增值税立法制度的完善工作成为政府应当关注的要点内容。



学习《决定》每日问答 | 健全有利于高质量发展、社会公平、市场统一的税收制度，优化税制结构，需要把握哪些重点

2024-09-05 12:45 来源：新华社

字号：默认 大 超大 | 打印 | 分享 | 收藏

2024 年 7 月 18 日，党的第二十届三中全会审议通过了《中共中央关于进一步全面深化改革、推进中国式现代化的决定》，提出：“健全有利于高质量发展、社会公平、市场统一的税收制度，优化税制结构。”2024 年 9 月 5 日，中国政府网发布《学习〈决定〉每日问答之健全有利于高质量发展、社会公平、市场统

一的税收制度，优化税制结构，需要把握哪些重点》，提出：“加强税收立法修法工作，研究与新业态相适应的税收制度，稳步推进增值税、消费税、土地增值税等税收立法。”

土地增值税的立法工作并非首次被提及。早在 2019 年，财政部就认为《暂行条例》上升为法律的条件和时机已经成熟，于 2019 年 7 月 16 日就《中华人民共和国土地增值税法》（征求意见稿）向社会公开征求意见。财政部在该年度立法工作情况中公布，已将土地增值税法送审稿上报国务院审议。但是，与其一同送审的印花税法已于 2022 年 7 月 1 日实施，土地增值税法草案却无后续。查询 2020—2024 年财政部立法工作安排、国务院立法工作计划、全国人大常委会年度立法工作计划，均未提及土地增值税立法进度。二十届三中全会重申税收法定原则后，是否能为之前暂缓的土地增值税立法进程注入新动力尚需观察。

2. 各地土地增值税政策变化

由于土地增值税立法工作推进缓慢，现有的土地增值税法规框架对于税收实体要素规定并不完善，各地税务机关只能出台大量规范性文件以指导其工作。

以土地增值税扣除项目金额标准为例，2024 年多地税务机关发布规范性文件对该问题规定。2024 年 4 月 10 日，《国家税务总局阳江市税务局、阳江市住房和城乡建设局关于发布阳江市 2020 年土地增值税扣除项目金额标准的公告》（国家税务总局阳江市税务局、阳江市住房和城乡建设局公告 2024 年第 2 号）规定：“（一）在土地增值税清算过程中，纳税人符合《公告》第二十七条有关清算所附送的凭证资料不符合清算要求或不实情形的，税务机关通过适用《标准》测算其土建、安装、装饰装修、市政设施、园林绿化工程造价，并据以计算扣除成本。（二）在土地增值税清算过程中，纳税人符合《公告》第四十条规定的核定征收条件，税务机关根据第四十一条规定对清算项目进行评估计算时，通过适用《标准》测算其土建、安装、装饰装修、市政设施、园林绿化工程造价，作为核定应纳税额的参考标准。”

2024 年 3 月 6 日，《国家税务总局佛山市税务局关于发布佛山市 2020 年土地增值税扣除项目金额标准的公告》（国家税务总局佛山市税务局公告 2024 年第 1 号）规定：“一、在土地增值税清算过程中，纳税人办理土地增值税清算所附送的凭证资料不符合清算要求或不实的，税务机关按照公告标准核定其‘土建、

安装、装饰装修、市政设施、园林绿化’工程造价成本，并据以计算扣除。二、纳税人对税务机关按照公告标准核定的扣除成本金额有异议的，应当提供相关证据材料，经税务机关认定后，予以调整。”

2024 年 3 月 22 日，《国家税务总局云浮市税务局云浮市住房和城乡建设局关于发布云浮市 2020 年土地增值税工程造价核定扣除标准的公告》（国家税务总局云浮市税务局 云浮市住房和城乡建设局 2024 年第 2 号）规定：“（一）……有关清算所附送的凭证资料不符合清算要求或不实情形的，土地增值税扣除项目（房地产开发成本）中的工程造价金额参照本《标准》据以计算扣除成本。（二）……规定的核定征收条件，税务机关根据第四十一条规定对清算项目进行评估计算时，通过适用《标准》计算其工程造价，作为核定应纳税额的参考标准。”

此外，多地税务机关也调整了土地增值税预征率。2024 年 1 月 27 日《国家税务总局舟山市税务局关于调整土地增值税预征率的公告》（国家税务总局舟山市税务局公告 2024 年第 2 号）规定：“对房地产开发项目应当预征土地增值税的，按照以下规定实行差别化预征率：（一）普通住宅预征率为 2%；（二）其他类型房地产预征率为 2.5%（包括车库、车位、储藏室以及除普通住宅以外的房产等）。”2024 年 2 月 22 日《国家税务总局湖北省税务局关于继续执行我省土地增值税预征率有关事项的公告》（国家税务总局湖北省税务局公告 2024 年第 1 号）规定：“土地增值税预征率，按普通住房、非普通住房及其他类型房地产三种划分，分别为 1.5%、3%、4%。”

从 2024 年各地税务机关公布的规范性文件中不难发现：在国家层面上，对于土地增值税尚未明确的税制要素，各地或采取模糊态度，不予具体规定；或制定地方性规范性文件，一地一策，呈现出较强的区域性与差异化特征。这一现象也从侧面反映出当前土地增值税制度框架下的不足以及土地增值税立法工作的紧迫性。

三、 2025 年房地产土地增值税风险分析

（一） 土地增值税风险特征及成因

1. 土地增值税风险特征

观察本年度土地增值税争议案件可以看到，土地增值税风险更多集中在税收

实体要素方面，表现在适用现有土地增值税法规、国家税务总局规范性文件与地方税务机关规范性文件上的矛盾与争议。某些必须考虑到的税收实体性要素，国家层面现有土地增值税法规体系要么模糊不清、要么尚属空白。由于国家层面制度供给不足，地方税务机关在面对复杂土地增值税问题时会引发以下两类风险：

第一，对于国家土地增值税制度层面的“模糊地带”，各地税务机关出台了大量的规范性文件进行细化补充。但是，地方性规范性文件的制定主观性较大，内容质量参差不齐，部分规范性文件存在限缩纳税人权利、增加纳税人义务的问题。

第二，对于国家土地增值税制度层面的“空白情形”，部分税务机关选择视而不见，在实务处理中采取“自由裁量”的方式。这种“过分”自由的解释方式让纳税人难以准确预测自己的税收负担，增加了其经营风险。

因此，目前土地增值税的主要风险聚焦于规范适用层面。以往，企业在面对此类问题时，往往倾向于采取协调解决的方式，以期与税务机关达成双方都能接受的解决方案。然而，随着协调效能的逐渐减弱，如今土地增值税的征纳纠纷无法通过简单的协调手段得以化解，制度层面的风险点不断显化。

2. 土地增值税风险成因

基于土地增值税风险特征，结合当前房地产行业发展状况和土地增值税征管趋势，不难对土地增值税的风险成因进行总结：

第一，税企之间存在天然的征纳矛盾。随着国内经济增速的放缓与内需市场不足，房地产企业的利润空间被压缩，其税收负担能力也随之下降。在此情境下，土地增值税作为一项重要的财务支出，自然成为房企高度关注的焦点。为了保障自身的经营效益，房企愈发重视土地增值税支出的准确性，希望将该项成本控制在最低水平。反观税务机关，自党的十八大以来，依法治税被提升至战略高度，一定程度上缩小了税务机关与企业在税款征纳方面的协调空间。此外，经济增长速度放缓导致地方财政吃紧。土地增值税作为地方税收的重要组成部分，地方政府对于土地增值税的征管工作提出了更严格的要求，以期通过这一途径来增加地方财政收入。

第二，制度供给不充分加剧了税企矛盾。在法律法规等规则明确清晰的情况下，政府既不能多征税，房企也不能少交税。税企双方虽本质上存在利益对立，

但在健全的制度框架下，征纳矛盾本应得到有效遏制。然而，当前土地增值税领域面临国家层面制度供给缺失、地方规范性文件质量参差不齐的问题，制度的规范作用在一定程度上失灵，使得税企之间的应然矛盾被激化。加之税企之间的协调能力下降，导致这些矛盾无法及时化解，税收征纳风险激增。具体而言，该矛盾在税收实体要素上体现得尤为明显，例如土地增值税的清算归集期、成本分摊方法等关键环节，均存在制度不明确或执行标准不统一的情况。这些具体风险点将在后文中进行逐一剖析。

（二）土地增值税具体风险点分析

1. 扣除项目归集期不确定的风险

《暂行条例》第四条规定：“纳税人转让房地产所取得的收入减除本条例第六条规定扣除项目金额后的余额，为增值额。”第六条规定：“计算增值额的扣除项目：（一）取得土地使用权所支付的金额；（二）开发土地的成本、费用；（三）新建房及配套设施的成本、费用，或者旧房及建筑物的评估价格；（四）与转让房地产有关的税金；（五）财政部规定的其他扣除项目。”《实施细则》第七条对于《暂行条例》第六条所列的扣除项目进行细化，包括：“（一）取得土地使用权所支付的金额，是指纳税人为取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定交纳的有关费用。（二）开发土地和新建房及配套设施（以下简称房地产开发）的成本，是指纳税人房地产开发项目实际发生的成本（以下简称房地产开发成本），包括土地征用及拆迁补偿费、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……”《土地增值税清算管理规程》第二十条规定：“土地增值税扣除项目审核的内容包括：（一）取得土地使用权所支付的金额。（二）房地产开发成本，包括：土地征用及拆迁补偿费、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。（三）房地产开发费用。（四）与转让房地产有关的税金。（五）国家规定的其他扣除项目。”从以上内容可以总结，国家层面规范体系仅对土地增值税的扣除项目范围进行了规定，但是对于扣除项目的所属期限，即扣除项目的归集期没有进行规定。

进一步观察各地税务机关发布的规范性文件，多数地区税务机关并未明确该内容，少数地区税务机关虽有解答，但是差异性较大。如，《国家税务总局海南

省税务局土地增值税清算工作规程》（国家税务总局海南省税务局公告 2021 年第 8 号）第十七条规定：“纳税人办理清算时，应以清算申报当日为确认清算收入和归集扣除项目金额的截止时间。”《国家税务总局浙江省税务局关于土地增值税征收管理若干问题的公告》（国家税务总局浙江省税务局公告 2024 年第 2 号）第二条规定：“清算时未支付可扣除款项，在清算后支付，并已取得合法有效凭证的，自清算审核结论通知书送达之日起 36 个月内纳税人可以书面申请调整重新计算土地增值税清算税额。”《国家税务总局山东省税务局土地增值税清算管理办法》（国家税务总局山东省税务局公告 2022 年第 10 号）第四十二条规定：“房地产开发企业自结算缴纳土地增值税清算税款之日起三年内发生下列情形之一的，可向主管税务机关一次性提出申请，调整清算税额，退还多缴的土地增值税税款：（一）清算时未取得合法有效凭证而在清算后取得的；（二）清算时未支付款项而在清算后支付的。”

可见，土地增值税扣除项目的归集期在国家制度层面尚属空白；在地方政策口径层面具有地域差异性。这样的规定使得纳税人在不同地区的税务处理中可能会面临不同的标准和要求，增加了纳税人的合规风险。

2. 政府收回土地情形下土地增值税征纳风险

《暂行条例》第八条第（二）项规定，“因国家建设需要依法征收、收回的房地产免征土地增值税。”《实施细则》第十一条第四款将免征范围进行了扩大，规定：“因城市实施规划、国家建设的需要而搬迁，由纳税人自行转让原房地产的，比照本规定免征土地增值税。”财政部 国家税务总局《关于土地增值税若干问题的通知》（财税〔2006〕21 号）又对《实施细则》第十一条第四款所涉及因城市实施规划、国家建设需要而搬迁，纳税人自行转让房地产的免税范围进行了限缩，规定：“因‘城市实施规划’而搬迁，是指因旧城改造或因企业污染、扰民（指产生过量废气、废水、废渣和噪音，使城市居民生活受到一定危害），而由政府或政府有关主管部门根据已审批通过的城市规划确定进行搬迁的情况；因‘国家建设的需要’而搬迁，是指因实施国务院、省级人民政府、国务院有关部委批准的建设项目而进行搬迁的情况。”

综上，对于因国家建设需要而产生的土地增值税税收优惠可以分为两大类：第一，因国家建设需要依法征收、收回房地产的免征土地增值税。针对该优惠政

策需要留存（1）不动产权属资料复印件（2）政府依法征用、收回土地使用权补偿协议复印件以备查。第二，因城市实施规划、国家建设需要而搬迁自行转让的，若要适用免税政策，需满足《关于土地增值税若干问题的通知》中所述条件。针对该优惠政策需留存（1）不动产权属资料复印件（2）政府依法征用、收回土地使用权文件复印件以备查。

针对这一问题，制度上存在两类缺陷，导致了税务风险：

第一，能否将“收回”行为延展到“转让”行为存疑。从物权法角度来看，房地产不动产权利包括土地使用权与房屋的所有权，“收回”后土地使用权证与房产证是注销状态，意味着原有的权利内容不再承继，回到零的状态，这与“转让”行为存在一定区别，因而有偿“收回”行为不能直接归类为“转让”行为，“收回”行为也就不能直接归类为应征行为。学理上一般认为免征的前提为应征，国家收回土地行为不属于应征行为，也就不能归属于免征范围。但是，当前在国家制度层面上，将原本独立的“收回行为”与“转让行为”进行了某种程度的关联延伸。在该项规定之下，对于“收回行为”的税收优惠政策应当如何理解，应当归属于不征税范围还是应征免征范围出现了争议。

第二，国家制度层面未对这两类税收优惠政策的适用作出明确界定，所要求的备查资料区分点不足，在实务中就会产生一定的认证风险。由于制度上的不充分，税务机关在实际操作中就需要综合考虑多种因素，如价格、牵头人、协商空间等等，才能对两类情形作出区分。这就给予了税务机关更大的解释权力，基于财政压力，部分税务机关对此实施严格认证。一旦被认定为第二类，由于“国务院、省级人民政府、国务院有关部委批准的建设项目”属于少数，纳税人基于当地区县规划作出的自行转让行为就会存在无法适用税收优惠政策的风险。

此外，法律制度层面对于城市规划的复杂性缺乏考量，部门法与部门法之间的衔接存在较大风险。城市规划受制于法律法规、资金资源的约束，方案征集、专家评审及公众参与、规划方案修编与报批、发布实施方案需要较长时间。根据《中华人民共和国城乡规划法》第十四条规定，“直辖市的城市总体规划由直辖市人民政府报国务院审批，省、自治区人民政府所在地的城市以及国务院确定的城市的总体规划，由省、自治区人民政府审查同意后，报国务院审批。其他城市的总体规划，由城市人民政府报省、自治区人民政府审批。”如果审批未通过仍

需要重新制定规划报批，时间上的跨度非常大。这就引发了另外一个风险，若在整个规划制定期间将土地收回，该收回行为是否属于免税范围？此外，若土地收回后闲置，但因规划变动导致该土地不属于新规划的范畴，该收回行为是否属于免税范围？土地增值税领域、城乡规划领域、土地利用总体规划领域都未进行衔接，没有给出制度上的闭环安排，由此引发免税争议风险。

3. 分摊方法选择风险

《土地增值税清算管理规程》第七条规定：“对纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的，应督促纳税人根据清算要求按不同期间和不同项目合理归集有关收入、成本、费用。”第二十一条第（四）项规定：“扣除项目金额中所归集的各项成本和费用必须是在清算项目开发中直接发生的或应当分摊的。”可见，成本归集扣除的基本原则是合理归集，可以归集扣除的成本包括直接发生的成本和应当分摊的成本。对于应当分摊的成本，《实施细则》第九条规定：“纳税人成片受让土地使用权后，分期分批开发、转让房地产的，其扣除项目金额的确定，可按转让土地使用权的面积占总面积的比例计算分摊，或按建筑面积计算分摊，也可按税务机关确认的其他方式计算分摊。”但对于具体的分摊标准或执行口径并未予以明确，如“占地面积”是否仅包括房屋主体的垂直投影面积而不包括不可转让的绿地、道路等附属设施所占的面积？“建筑面积”是指总建筑面积、地上建筑面积还是可售建筑面积？都未作出回应。

下表汇总了各地税务机关出台的成本分摊方法规则，呈现出明显的地域差异和特征。

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	第三十条 （五）属于多个清算单位共同的土地成本，原则上应当按清算单位占地面积占土地总面积的比例计算分摊。无法取得清算单位占地面积的，按清算单位规划建筑面积占总规划建筑面积的比例计算分摊。 属于多个清算单位共同的其他成本费用，按清算单位规划建筑面积占规划总建筑面积的比例计算分摊。 （六）同一清算单位中的土地成本、其他成本费用，按不同类型房地产可售建筑面积占总可售建筑面积的比例计算分摊。对于清算项目能够提供独立的土地出让合同、划拨协议、投资协议的，土地成本可直接归集到受益对象。
国家税务总局江苏省税务局关于印发《土地增值税清算管理规程》的通知	第二十一条 审核扣除项目是否符合下列要求：（五）纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的，或者同一项目中既建造普通标准住宅又建造其他类型房屋的，应按照受益对象，采用转让土地使用权的面积占总面积的比例或转让建筑面积占总面积比例等分配方法，分摊共同的成本费用。
国家税务总局四川省税务局关于土地增值税清算单位等有关问题的公告	第三条 纳税人分期分批开发房地产项目或同时开发多个房地产项目，各清算项目取得土地使用权所支付的金额，按照占地面积法（即转让土地使用权的面积占可转让土地使用权总面积的比例）进行分摊；其他共同发生的成本费用，按照建筑面积法（即转让的建筑面积占可转让总建筑面积的比例）进行分摊。 同一清算单位内包含不同类型房地产的，其共同发生的成本费用按照建筑面积法进行分摊。
国家税务总局厦门市税务局关于发布《厦门市房地产开发项目土地增值税清算管理办法》的公告	第二十四条 （一）纳税人签订的开发成本相应合同明确受益对象且能够辨明的，直接计入对应的受益对象。有多个受益对象或未明确受益对象的，房地产开发成本按照以下方法进行分摊： 1. 纳税人同时开发多个房地产开发项目或者分期开发房地产开发项目的，按可售建筑面积计算分摊各个房地产开发项目、分期项目房地产开发成本； 2. 同一清算项目不同房产类型共同发生的房地产开发成本按可售建筑面积比例分摊；
国家税务总局广东省税务局关于发布《国家税务总局广东省税务局土地增值税清算管理规程》的公告	第二十八条 同一清算单位内发生的成本、费用，能按照受益对象直接归集的，按照直接成本法计入相应房地产类型扣除；不能按照受益对象直接归集的成本、费用，原则上按照不同类型房地产可售建筑面积比例计算分摊；对占地相对独立的不同类型房地产，可按占地面积法计算分摊取得土地使用权所支付的金额、土地征用及拆迁补偿费。
国家税务总局海南省税务局关于发布《国家税务总局海南省税务局土地增值税清算审核管理办法》的公告	第十条 （二）同一个清算项目，取得土地使用权所支付的金额应分摊至本项目所有开发产品中。属于多个清算项目共同发生的取得土地使用权所支付的金额、土地征用及拆迁补偿费，按清算项目占地面积占总占地面积的比例分摊；对于无法取得项目占地面积的，按规划设计指标测算的计容面积分摊； （三）属于多个清算项目共同发生的其他成本费用，其成本费用按清算项目可售建筑面积占总可售建筑面积的比例分摊；对于无法取得可售面积的，按规划设计指标测算的计容面积分摊； （四）同一清算项目含有不同类型房地产的，其成本费用按各类型房地产可售建筑面积占总可售建筑面积的比例分摊； （五）同一个清算项目中已售房地产成本费用的分摊，按已售建筑面积占总可售建筑面积的比例分摊；

该条作为一项授权性条款，赋予了税务机关对适用其他分摊方式进行确认的权力。从各地税务机关制定的具体规范性文件来看，政策差异性较大。部分地区的政策对分摊方法的选择具有强制性，要求纳税人必须按照特定方法执行；而部分地区则赋予了纳税人一定的选择权，但选择权的行使程度各不相同。

例如，《江苏省地税局关于印发〈土地增值税清算管理规程〉的通知》（苏地税发〔2009〕72号）第二十一条规定：“纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的，或者同一项目中既建造普通标准住宅又建造其他类型房屋的，应按照受益对象，采用转让土地使用权的面积占总面积的比例或转让建筑面积占总面积比例等分配方法，分摊共同的成本费用。”

《国家税务总局厦门市税务局关于发布〈厦门市房地产开发项目土地增值税清算管理办法〉的公告》（国家税务总局厦门市税务局公告2023年第1号）第二十四条规定：“（一）纳税人签订的开发成本相应合同明确受益对象且能够辨明的，直接计入对应的受益对象。有多个受益对象或未明确受益对象的，房地产开发成本按照以下方法进行分摊：1. 纳税人同时开发多个房地产开发项目或者分期开发房地产开发项目的，按可售建筑面积计算分摊各个房地产开发项目、分期项目房地产开发成本；2. 同一清算项目不同房产类型共同发生的房地产开发成本按可售建筑面积比例分摊；3. 纳税人以房屋销售为目的而实际发生的合理装修费用，应当根据《房地产买卖合同》或其补充合同中的明确约定，按照受益原则，计入对应房产类型的房地产开发成本。”

可见，土地增值税扣除项目分摊方法在实务中尚未形成统一的操作规范，税企在成本归集方法选择上存在风险。

由于制度上未明确规定分摊方法中收入的归集期，征管实践中税务机关可能会采用更为更严苛的审核方式压缩纳税人选择空间。以江苏省“收入权重法”为例，其适用逻辑是在项目未全部完成销售的情况下，各类房地产转让收入需要按销售比例换算，销售比例越高，换算的收入越接近实际收入，计算的权重与实际权重越接近，据此权重分摊的土地成本越合理。因而，采用“收入权重法”时需要同时满足各类房地产销售比例达到85%的要件。作为江苏省的创新举措，收入权重法有效解决了同一项目不同类型房地产的土地增值差异过大且盈亏不能相互弥补的问题，能够大幅度降低纳税人的不合理负担。但是，由于收入权重法会

大幅度减少土地增值税收入，多数税务机关会排斥使用该方法，采用更为严苛的认定方式限制纳税人选择适用“收入权重法”。例如，由于制度上未明确规定分摊方法中收入归集期，对于“85%销售收入比例”的归集时点，部分税务机关将其解释为“清算截止日”。从本质来说，纳税期限内全部的销售成本数据都要纳入清算考量，申报期内新增数据自然应当纳入考量范畴。此外，如笔者上述，对于“收入权重法”来说，销售比例越高按权重分摊的土地成本越合理。税务机关将销售收入的归集期提前，虽然有助于增加地方财政收入，但是本身缺乏合理性。

由此来看，制度上的缺陷导致了纳税人在实际操作中面临诸多不确定性。纳税人难以准确判断何时、以何种方式调整其成本分摊方法以达到最优税负状态。税务机关在审核纳税人的成本分摊方法时，由于政策规定的不明确性，需要依据自身的理解和判断来评估纳税人的分摊方法是否合理、合规，增加了执法的主观性和不确定性。

4. 土地增值税分类型清算风险

土地增值税清算主要依据国家有关部门审批的房地产开发项目为单位进行，而项目中往往存在的不同房屋类型，如普通住宅和非普通住宅。所谓“一分法”主要是指将房地产开发项目中所有可售面积视为一个整体，统一计算增值额和应纳税额，不再区分普通住宅和非普通住宅。“二分法”则是将房地产开发项目中的普通住宅和非普通住宅分开计算增值额和应纳税额。

根据《暂行条例》第八条规定：“有下列情形之一的，免征土地增值税：（一）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。”《实施细则》对该规定进行细化：“条例第八条（一）项所称的普通标准住宅，是指按所在地一般民用住宅标准建造的居住用住宅。高级公寓、别墅、度假村等不属于普通标准住宅，普通标准住宅与其他住宅的具体划分界限由各省、自治区、直辖市人民政府规定。纳税人建造普通标准住宅出售，增值额未超过本细则第七条（一）、（二）、（三）、（五）、（六）项扣除项目金额之和 20% 的，免征土地增值税；增值额超过扣除项目金额之和 20% 的，应就其全部增值额按规定计税。”国税总局的规范性文件也与该规定保持一致，《关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48 号）规定：“对纳税人既建普通标准住宅又搞其他房地产开发的，应分别核算增值额。不分别核算增值额或不能准确核算增值

额的，其建造的普通标准住宅不能适用条例第八条（一）项的免税规定。”《财政部、国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税〔2006〕21号）提出：“纳税人既建造普通住宅，又建造其他商品房的，应分别核算土地增值额。”

《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）规定：“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。”

从国家层面的制度规定来看，无法得出“二分法”是否系强制规定。认为其系非强制规定的观点认为，对于普通住宅和非普通住宅分开计算增值额，是基于纳税人可以享受普通住宅免税优惠为前提。反之，如纳税人选择不享受该项优惠，可以分开计算。免税优惠实质是国家赋予纳税人的一项权利。作为权利，纳税人应享有放弃权利的权利，税务局不应剥夺纳税人的选择权。

观地方层面规范性文件，对该内容的解答差异性较大。仅安徽省肯定了纳税人对于“一分法”“二分法”的选择权，《安徽省地方税务局关于发布〈安徽省土地增值税清算管理办法〉的公告》（安徽省地方税务局公告2017年第6号）第五十二条规定：“对同一开发项目或同一分期项目中既建有普通标准住宅又建有非普通标准住宅（其他类型房地产）的，如纳税人在清算报告中就其普通标准住宅申请免征土地增值税，应分别计算增值额、增值率以及应缴的土地增值税；如纳税人在清算报告提出放弃申请免征普通标准住宅土地增值税权利的，应以整个开发项目为对象，统一计算增值额、增值率以及应缴的土地增值税。”部分地区明确其采用“二分法”，如《国家税务总局广东省税务局关于发布〈国家税务总局广东省税务局土地增值税清算管理规程〉的公告》（国家税务总局广东省税务局公告2019年第5号）第十九条规定：“同一个项目既建造普通住宅，又建造其他类型房地产的，应分别计算增值额、增值率，分别清算土地增值税。房地产开发项目（含分期项目）中同时包含普通住宅（普通标准住宅）和非普通住宅的，应分别计算增值额。”《国家税务总局厦门市税务局关于发布〈厦门市房地产开发项目土地增值税清算管理办法〉的公告》（国家税务总局厦门市税务局公告2023年第1号）第七条规定：“房地产开发项目（含分期项目）中同时包含普通住宅（普通标准住宅）和非普通住宅的，应分别计算增值额。”部分地区对此持有模糊态度，《国家税务总局深圳市税务局关于发布〈土地增值税征管工作

规程》的公告》（国家税务总局深圳市税务局公告 2019 年第 8 号）第二十一条规定：“纳税人办理清算申报时，对同一开发项目或同一分期项目中既建有普通标准住宅又建有非普通标准住宅、其他类型房地产的，如纳税人申请享受免征普通标准住宅的土地增值税优惠政策，应分别计算增值额、增值率以及应缴的土地增值税。”

行文至此，可能会有这样一个疑惑，为什么会有纳税人选择放弃二分法的税收优惠选择适用一分法？因为目前同一项目的不同类型房地产之间，增值额正负均不能相抵。部分房企在实际中测算之后，若发现普通住宅部分负增值，更希望将普通住宅和非普通住宅合并计算土地增值税，从而达到降低税负的目的。不过，如上所述，纳税人是否可以按照受益原则自由选择一分法或二分法存在较大的不确定性。

5. 加收土地增值税滞纳金的风险

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）规定，纳税人应在满足清算条件或收到清算通知书之日起 90 日内，到主管税务机关办理清算申报手续。主管税务机关受理后应在一定期限内及时组织清算审核，并且在审核结束后将结果通知纳税人，确定办理补税、退税期限。根据清算规程规定，企业在收到主管税务机关审核结论后，才有结清土地增值税税款的义务。换句话说，企业所要缴纳的土地增值税并非以其自行申报为主，而是要经过税务机关审核确定。由此，就产生了对于清算申报后审核结果通知前，需补缴的清算税款是否需要加收滞纳金的疑虑。《税收征管法》第三十二条规定：“纳税人未按照规定期限缴纳税款的，扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，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。”《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第七十五条规定，加收滞纳金的起止时间为法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的税款缴纳期限届满次日起至纳税人、扣缴义务人实际缴纳或者解缴税款之日止。但以上制度中均未明确滞纳金的起算时点。

从各省税务机关结合当地实际情况制定的清算管理办法来看，多个省份未明确加收滞纳金的起算时点，个别省份将滞纳金的起算点解释为申报期届满之次日。

《安徽省地方税务局关于发布〈安徽省土地增值税清算管理办法〉的公告》（安

徽省地方税务局公告 2017 年第 6 号）第五十条规定，自申报期届满之次日起加收滞纳金。《厦门市地方税务局关于修订〈厦门市土地增值税清算管理办法〉的公告》（厦门市地方税务局公告 2016 年第 7 号）【已失效】第二十条规定，申报期届满之次日起加收滞纳金。不同地区的税务局对于加收滞纳金的具体起算时间点存在不同的理解和执行标准，给企业带来了较大的不确定性和操作难度。

从本质来讲，在土地增值税的清算过程中，清算申报期限与税款缴纳期限是两个不同的环节。清算申报期限是纳税人按照法定要求向税务机关提交清算申报材料的期限，而税款缴纳期限则是纳税人根据税务机关的清算审核结果补缴税款的期限。将清算申报期届满之日作为滞纳金的起算点，实际上是将税款缴纳期限提前到了清算申报期限结束之时，拉长了滞纳金的计算期间，给纳税人造成了额外的资金负担与税务风险。

四、 房地产土地增值税争议典型案例解析

（一）案例一：扣除项目的归集期争议

2024 年，A 市 B 区税务局向 C 公司发出《税务事项通知书（土地增值税清算审核）》，作出了应缴土地增值税 4300 万余元、补缴 2300 万余元的清算审核结论。这与 C 公司申报的土地增值税清算结果存在巨大差异，主要系 A 市 B 区税务局对 C 公司发生的项目竣工验收后的开发成本等扣除项目进行了大量调减，使得项目不符合土地增值税免税政策。C 公司认为 A 市 B 区税务局对于扣除项目调减的部分条目并无税法依据。其中最大的争议点聚焦在：A 市 B 区税务局认为“竣工后发生的项目”超出扣除范围，C 公司则认为其“竣工后发生的项目”发生在扣除项目归集期之内，应当准予扣除。

本案所涉风险即为笔者上述土地增值税清算项目归集期风险。税局认为竣工后发生的支出不允许扣除，实际上是将 C 公司扣除项目归集期间截止为竣工之日。但是，这一做法没有明确具体的税法依据，一些地方反而有明确规定将扣除项目归集时间设定为清算申报期限届满前。其次，C 公司若能够提供证据证明相关支出真实发生，合同、结算、发票、付款四证齐全，则满足扣除法定条件。最后，从土地增值税征税原理看，竣工后开发商为销售房屋或基于合同义务继续支出建设成本费用，且该建设利益归属于购房人的，其支出应计入“开发成本”，相关

费用应纳入“开发间接费用”核算，作为土地增值税扣除项目。

（二）案例二：政府收回土地的土地增值税征免争议

2020 年 12 月，基于 H 市 C 区经济发展和规划需要，H 市自然资源局与 F 公司签订《收回土地使用权协议书》，收回 F 公司位于 C 区的 9727.15 m²商住用地，支付了相应的补偿金额并办理了土地使用权注销登记事项。2023 年 4 月，H 市税务局作出《税务事项通知书》，要求 F 公司就收回行为申报缴纳土地增值税。F 公司认为，其名下土地使用权，因政府规划需要被政府收回，根据税收政策法规，应当免征土地增值税。H 市税务局认为，根据《关于土地增值税若干问题的通知》规定，H 市 C 区经济发展和规划既不符合旧城改造或因企业污染、扰民的搬迁行为，也不属于国务院、省级人民政府、国务院有关部委批准的建设项目，因而不属于免税范畴。

本案所涉风险即为笔者上述土地增值税清算项目归集期风险，双方争议点在免税条件的运用上。关于“因城市实施规划、国家建设需要被政府批准收回土地所有权”与“因城市实施规划、国家建设的需要而搬迁，纳税人自行转让土地所有权”两类情形的界定问题，两者虽然都依据《中华人民共和国土地管理法》执行，但实施主体和动机存在显著差异。前者是政府基于公共利益出发，主导并实施收回土地所有权的行为；而后者则是纳税人根据自身需求，自行搬离并实施土地所有权转让的行为。本案中 F 公司出具了 H 市自然资源局签订的《收回土地使用权协议书》，证明 F 公司是为配合 C 区政府的城市规划工作而作出的转让行为，且补偿金额符合市场一般水平，在该过程中不存在盈利行为，应当进行土地增值税减免。

（三）案例三：土地增值税分摊方法选择权争议

2019 年 7 月，C 市 A 区税务局向 X 公司发布《税务事项通知书》，要求 X 公司申报办理某项目土地增值税清算手续。在申报资料中，X 公司将开发成本按照“建筑面积占比分摊法”进行分摊。2021 年 11 月，A 区税务局发布了对于 X 公司土地增值税的审核结果。根据审核结果，X 公司应当补缴税款 4616 万余元。X 公司提出更正申报申请，认为原本的分摊方法并不合理，由于聘请的税务师事务所对政策不熟悉而造成了额外的土地增值税负担。基于税收公平原则，X 公司

要求将原本申报的“建筑面积占比分摊法”改为“套内建筑面积占比分摊法”。对此，税务机关认为不符合税收相关法律规定，不予受理。A 公司不服，先后申请行政复议，提起行政诉讼。

本案所涉及的风险即土地增值税分摊方法选择风险。解决争议的关键点在于判断 X 公司是否具有土地成本分摊方法的选择权；其次，需要判断 X 公司是否具有变更土地成本分摊方法的权利。

目前国家制度层面虽然在分摊方法上留有余地，但是没有明确地赋予纳税人分摊方法选择权与变更权。C 市税务局规范性文件规定：“分期清算或者清算单位中建造多类房产，纳税人可选择按照土地面积占比法或者建筑面积占比法计算分摊土地成本。”从该内容来看，X 公司是否有权利选择“套内建筑面积占比分摊法”，C 市税务局规范性文件没有给出明确的答复。建筑面积占比分摊法是根据每个单位的建筑面积占整个建筑物总建筑面积的比例来分摊公摊面积；套内建筑面积占比分摊法是通过计算公摊系数，再用公摊系数乘以套内建筑面积得出分摊面积。套内建筑面积占比分摊法实际上也是基于面积比例进行分摊，但更侧重于套内建筑面积与总公摊面积之间的关系。C 市税务局规范性文件没有排除对于分摊系数的运用，所以 X 公司选择“套内建筑面积占比分摊法”具有合法性与合理性。

针对 X 公司是否具备调整分摊方法的权限问题，笔者认为，在申报审核流程终结之前，应缴纳的土地增值税总额尚处于悬而未决的状态。若纳税人因采用错误的分摊方法而主动提出调整，旨在增加应纳税额，税务机关对此类请求持接纳态度；同理，当纳税人同样基于分摊方法的不当使用而请求调整以降低应纳税额时，税务机关亦应持开放态度予以考虑。鉴于现行法律法规并未明文规定纳税人因运用错误的分摊方法而必须自行承担由此引发的税款责任，税务机关便无权以此为依据，对纳税人施加额外的处罚措施，或无权做出不利于纳税人的法律解释，进而剥夺其更正分摊方法以实现公平税负的权利。

（四）案例四：土地增值税成本分摊中收入归集期判断争议

2022 年 10 月 20 日，Y 市 A 区税务局向 X 公司发出土地增值税清算通知，要求其在收到清算通知之日起 90 天内对其开发的 Q 项目进行清算申报。由于未按时完成申报，2023 年 1 月 19 日，Y 市 A 区税务局向 X 公司发出《责令限期改正

通知书》，指出 X 公司未对 2018 年 8 月 27 日—2023 年 1 月 31 日之间的普通住宅与非普通住宅土地增值税进行清算，要求其于 2023 年 2 月 20 日内完成申报。2023 年 3 月 22 日，Y 市 A 区税务局受理了 X 公司土地增值税清算申报材料。根据审核结果，Y 市 A 区税务局认为 X 公司申报清算截止日期 2023 年 1 月 18 日（包括）之前其他类型房产销售面积为 31662.03 平方米，销售比为 78.32%，不符合收入权重法适用条件，因而将土地成本分摊方式由“收入权重法”调整为“建筑面积法”。对此，X 公司不认可该结果，认为其有权选择采用“收入权重法”进行清算。理由为：第一，未有文件明确规定“收入权重法”适用的销售比例 85% 是清算截止日的销售比例；第二，其在税务机关《责令限期改正通知书》中规定的纳税期限（2023 年 1 月 31 日）前其他类型房产销售面积已达到 85.04%，符合“收入权重法”适用条件。

本案所涉风险属于分摊方法中的收入归集期风险。在对该案进行分析时应当明确两点：首先，X 公司适用“收入权重法”有 Y 市地方性规范依据和政策口径作支撑，该方法的选择具有合法性。其次，X 公司满足适用“收入权重法”的前提要件。根据 Y 市政策口径，各类型房地产销售比例均达到或超过 85% 才可以适用“收入权重法”。Y 市对于判断房地产销售比例是否达到 85% 的归集期限没有进行规定。根据其政策口径对于“收入权重法”的解释，在项目未全部完成销售的情况下，各类型房地产转让收入需要按销售比例换算，销售比例越高，换算的收入越接近实际收入，计算的权重与实际权重越接近，据此权重分摊的土地成本越合理。若要适用“收入权重法”应当尽可能囊括纳税期限内全部的销售成本数据，才具有合理性。最后，本案 Y 市 A 区税务局对于收入归集期的判断出现偏差。根据其发布的《责令限期改正通知书》，纳税期限截至 2023 年 1 月 31 日，但是审核结论中将该期限压缩至 2023 年 1 月 18 日，因而发生了分摊方法适用要件的判断错误，应当将纳税期限内全部的销售成本数据都纳入清算考量。

主管税务机关审核结果关系到地方财政收入。土地增值税作为地方税种，是地方财政收入的重要来源。清算项目中，纳税人选择对其有利的分摊方法就会减少该项目的应缴税款。因此，当分摊方法有地方性审核标准作为依据时，主管税务机关通常没有偏离常规做法的动力，甚至会采取更为严苛的认定方式排除纳税人选择对其有利的分摊方法。

（五）案例五：房地产开发成本“二分法”下的增值额核算争议

T 公司的 F 项目于 2002 年获得规划审批，于 2012 年 7 月完成了竣工验收。T 公司在土地增值税清算申报时，按照一分法进行汇总计算，即不将普通住宅与其他类型的房地产（如非普通住宅及商铺）分开来计算土地增值税。据申报数据显示，F 项目的总销售收入达到 14 亿余元，其中包括 8 万余平方米的普通住宅，销售金额为 7 亿余元，以及 1 万余平方米的其他类型房产，销售金额为 6 亿余元。项目的总成本为 14 亿元，因此应纳税额应为 0。对此，N 市 M 税务局持有异议，认为 F 项目既包含了普通住宅，又包含了非普通住宅及商铺等多种物业类型，应当采用“二分法”进行分别计算。按照税务局的审核数据，项目的总收入被调整为 11 亿元，总成本为 10 亿元，因此计算出的应纳税额高达 1 亿元。征纳双方对于应纳税额的认定存在巨大差距，争议随即产生。

本案所涉及风险属于土地增值税分类型清算风险。目前税务总局对于是否强制性地适用“二分法”没有明确规定。N 市税务局规范性文件中也未对该问题进行细化。在实践中，“二分法”往往如本案一般并不被纳税人看好，因为清算分类越细，由于各栏次不能相互抵消，对企业就越不利。针对普通住宅的税收优惠反而变相增加了纳税人计算缴纳土地增值税的复杂性，这与减轻税负的宗旨相悖。综合来看，全国只有极少数地区明文规定允许纳税人放弃“二分法”、适用“一分法”，争辩空间较窄、合规风险极大。

（六）案例六：土地增值税清算行政复议权争议

案例：2024 年 1 月 29 日，Q 市 T 区税务局向 X 公司送达了《税务事项通知书》，载明土地增值税清算审核结论，告知 X 单位应在收到通知之日起 30 日内补缴土地增值税 5559 万余元。X 公司认为案涉项目应补缴土地增值税应为 3946 万余元，由此引发土地增值税纳税争议。X 公司寻求税务争议援助无果，于 2024 年 3 月 19 日足额缴清相关税款和滞纳金，并于 2024 年 3 月 20 日提出行政复议。对此，Q 市税务局向 X 公司作出《不予受理行政复议申请决定书》，以其缴税超过通知的 30 日纳税期限为由，不予受理原告提出的行政复议申请。X 公司认为其在复议期间内提起复议并无不妥，因此提出行政诉讼。

本案中，T 区税务机关于 2024 年 1 月 29 日送达《税务事项通知书》，原告

X公司于2024年3月20日提出行政复议申请。符合《行政复议法》第十一条和第二十条第一款的规定，即：复议申请既在法定复议受理的范围内，同时也符合法律规定的六十日期限内。其次，X公司于2024年3月19日缴清相关税款及滞纳金，符合《税收征管法》第八十八条的规定，即：根据纳税决定缴纳了税款，享有复议的权利。此处需要明确，超期缴清税款不会产生剥夺纳税人的复议权的效果。《税务行政复议规则》是国家税务总局制定的部门规章，其效力位阶远低于《行政复议法》和《税收征管法》，不能制定剥夺行政相对人复议程序权利的规则，只能制定有利于行政相对人的规则。故而，应当明确X公司具有复议权利，其申请行政复议符合法律规定。

五、房地产企业土地增值税风险管理与税务合规建议

当下，国家正在加大推动税收立法，土地增值税立法工作也将持续推进。但是，立法工作在短时间内无法一蹴而就。对于现实中存在的、因制度缺陷导致的税务风险，房地产企业应当做好准备，密切关注国家税收政策的动态变化，加强项目管理合规意识，减少因操作不当引发的税务争议与一般性税务风险。

（一）加强前期项目管理，建立精细化的风险管理策略

1. 重视风险合规管理

纳税人需要密切关注土地增值税法律法规变动趋势，研究当地土地增值税规范性文件以及政策口径，确保税务操作的准确性和及时性。对国家与地方制度层面尚未明确规定的內容，纳税人需谨慎作出税务处理。特别关注普通住宅、非普通住宅及其他类型房地产的划分标准，明确是否具有“一分法”“二分法”与“三分法”的适用条件，以及选择不同划分方法可能带来的税负影响。如若具有选择空间，考虑到“二分法”与“三分法”可能导致总税负增加，纳税人应基于项目实际情况，谨慎选择清算类型划分方法。

2. 强化合同审核意识

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，对相关支出进行确定性核算，对不属于房地产开发费用的支出不列入扣除项目，避免引发土地增值税调整。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，做好会计审核工作，保证四流一致，杜绝不合规发票、虚开发票的流入。

3. 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，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，做扣除项目申报。

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、凭据管理不完善，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。

（二）强化与税务机关的沟通交流，优化税务风险应对方法

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。作为土地增值税清算审核的基础性资料，企业提供的涉税资料应力求做到真实、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. 主动沟通以规避制度盲区带来的税务风险

针对制度层面缺乏具体指引的税务处理，纳税人要主动与税务局进行交流。对于政策中未明确规定的分摊方法，纳税人应主动了解税务机关的具体要求和审核标准，确保分摊方法的合规性。同时，纳税人应关注税务机关对分摊方法的审核要求，避免因选择不当导致税务风险，此处尤其要注意选择“收入权重法”需满足的前提要件。此外，纳税人在申请税收优惠时，应加强与税务机关的沟通，明确税收优惠的认定方法与备查资料。对于因城市实施规划、国家建设需要而自行转让房地产的情形，纳税人应特别关注该类情形下税收优惠的适用条件。

4. 强化交流协商以维护企业合法权益

企业全力配合清算审核不等于全部认可审核结果，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。

（三）聘请专业的税务顾问，助力清算流程与稽查应对

目前土地增值税的制度供给并不充分，在土地增值税的清算过程中，如何选择成本分摊方式、如何判断扣除项目成本的归集期、如何确定税收优惠的认定标准，都需要专业的知识基础以及丰富的实践经验作支撑。聘请专业的税务顾问，凭借其深厚的税务知识和丰富的实践经验，能够帮助企业识别潜在风险点，制定相应的防范措施，降低税务风险。

在房地产行业的复杂的发展背景之下，企业与税务机关在土地增值税征纳方面的矛盾日益凸显，呈现出纵深发展的态势。当企业面临税务机关的严格稽查时，税务顾问的润滑作用显得尤为关键。依靠其丰富的稽查应对经验，税务顾问能够协助企业准备充分的证据材料，阐述合理的立场和理由，争取更加公正、合理的稽查结果，妥善解决涉税争议。

- 联系我们：

电话：（010）64108688

官网：www.huashui.com

邮箱：zixun@huashui.com

地址：北京市朝阳区东三环北路霞光里18号佳程广场B座17层

- 关注我们（搜索微信公众号：华税）



聚焦：

最新政策解读/税务合规建设/税务稽查动态/税务争议解决/涉税刑事案件代理