
房地产行业土地 增值税合规报告

2024



华税律师事务所
二〇二四年一月

房地产行业土地增值税合规报告（2024）

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 2023 年，这一数字为 819 个。在国地税合并后，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，迎来一批集中清算。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。近年来，房地产市场亦不复 2020 年之前的繁荣盛况，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。各地不仅在推动符合清算条件的房地产项目尽快清算，也在通过应用税收大数据来强化征管。在这一背景下，大量房地产企业陷入欠税困境，面临着严峻的土地增值税风险。

《房地产行业土地增值税合规报告（2024）》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，汇集、整合土地增值税清算相关的涉税争议焦点，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、2024 年房地产行业土地增值税征管趋势观察

二、2023 年房地产行业土地增值税争议典型案例观察

三、2023 年房地产行业土地增值税争议焦点汇总

四、2024 年房地产企业面临的土地增值税风险

五、2024 年房地产企业土地增值税风险管理与税务合规建议

引言

房地产行业是以土地和建筑物为经营对象，从事房地产开发、建设、经营、管理以及维修、装饰和服务的集多种经济活动为一体的综合性产业。土地使用权的划拨和转让、土地开发、房屋的建设、维修、管理、买卖、租赁、抵押等共同组成房地产市场，呈现先导性、基础性、带动性和风险性。

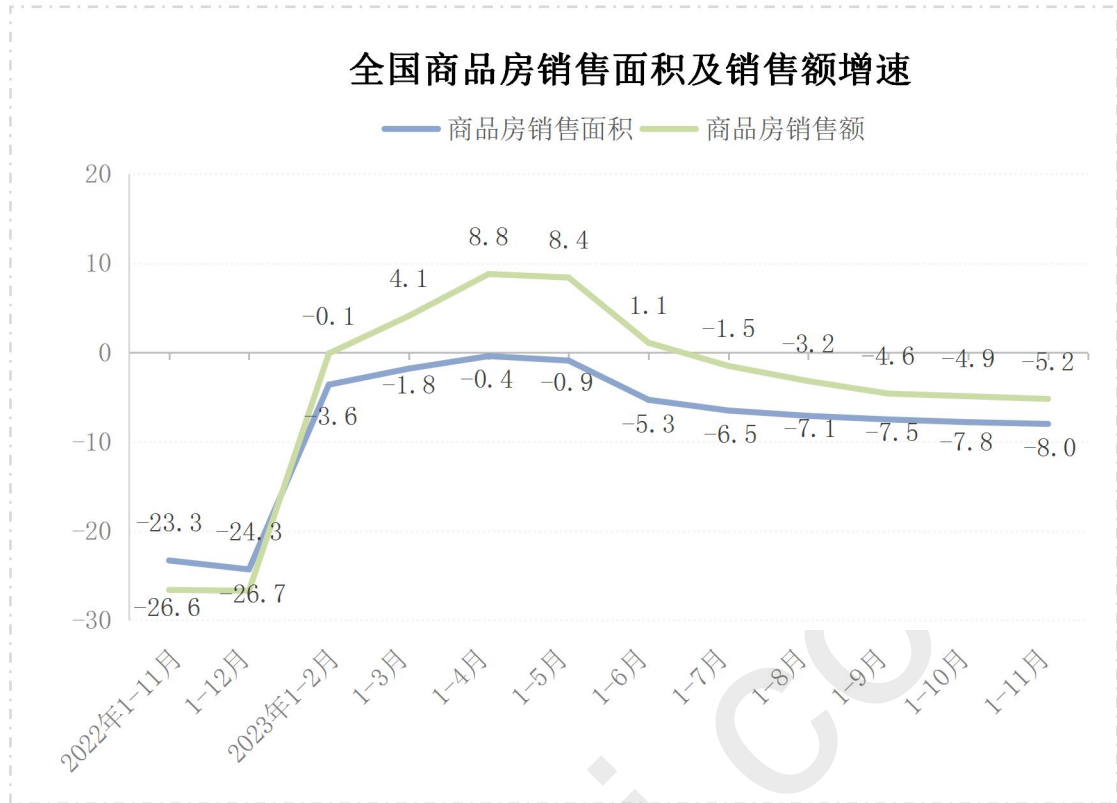
2023年1-11月，全国房地产开发投资104045亿元，同比下降9.4%；其中，住宅投资78852亿元，下降9.0%。



数据来源：国家统计局

房地产开发企业房屋施工面积831345万平方米，同比下降7.2%。其中，住宅施工面积585309万平方米，下降7.6%。房屋新开工面积87456万平方米，下降21.2%。其中，住宅新开工面积63737万平方米，下降21.5%。房屋竣工面积65237万平方米，增长17.9%。其中，住宅竣工面积47581万平方米，增长18.5%。

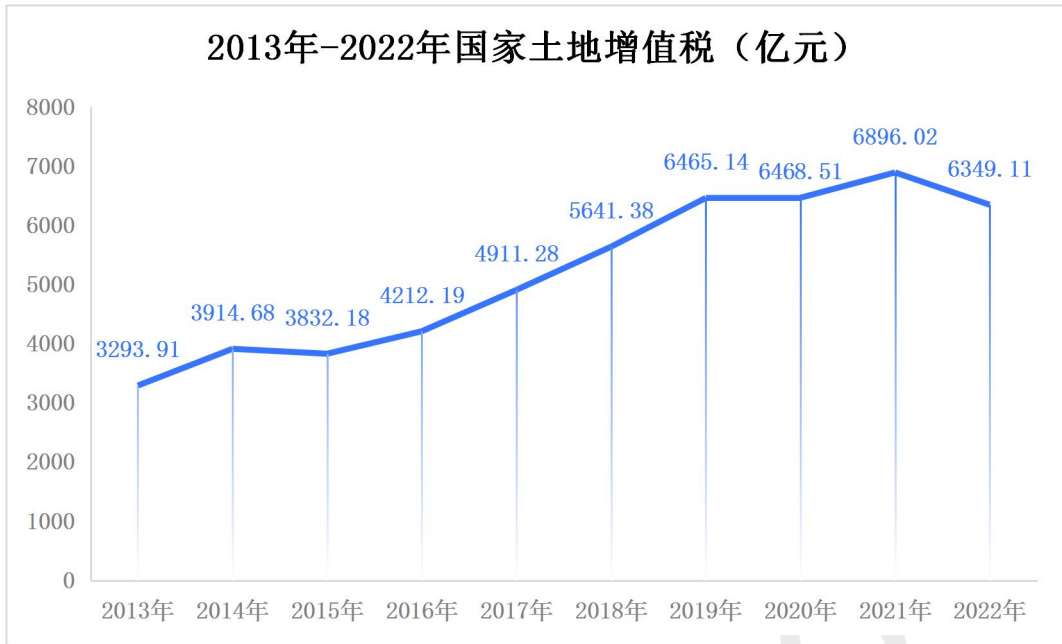
商品房销售面积100509万平方米，同比下降8.0%，其中住宅销售面积下降7.3%。商品房销售额105318亿元，下降5.2%，其中住宅销售额下降4.3%。



数据来源：国家统计局

商品房待售面积 65385 万平方米，同比增长 18.0%。其中，住宅待售面积增长 20.4%。

可见，居民收入预期弱、房价下跌预期等因素依然制约着市场修复节奏，面对经济下行，为防范房地产行业出现系统性风险、保持房地产市场平稳健康发展，2023 年 7 月 24 日中央政治局召开会议，分析研究当前经济形势和经济工作，明确指出，要切实防范化解重点领域风险，适应我国房地产市场供求关系发生重大变化的新形势，适时调整优化房地产政策，因城施策用好政策工具箱，更好满足居民刚性和改善性住房需求，促进房地产市场平稳健康发展。此后，调控政策延续宽松态势且宽松力度不断加大，贷款利率下调、降低首付比例、“认房不认贷”等相关政策陆续落地释放需求。

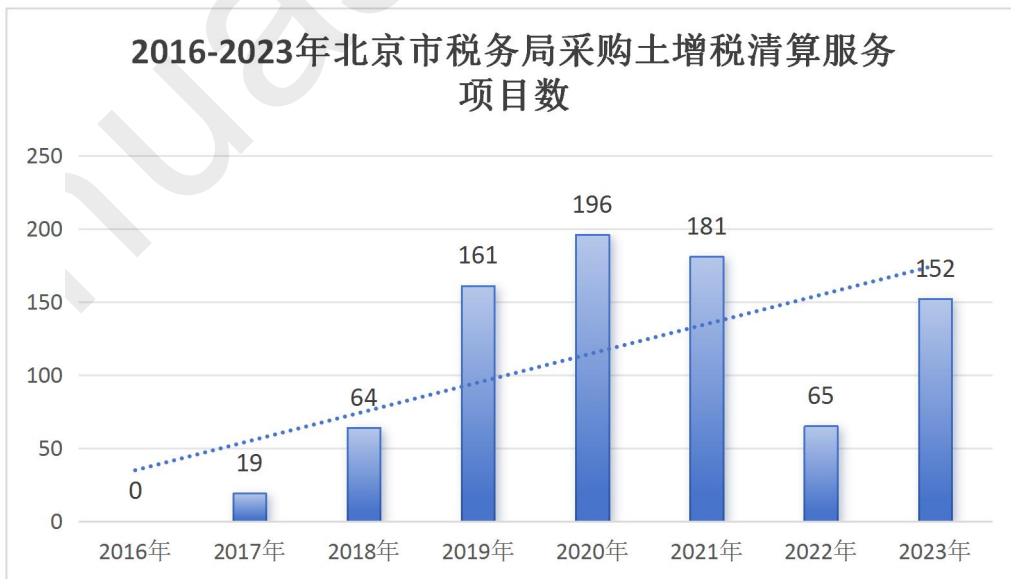


房地产行业作为支柱产业，对稳经济具有重要作用，也是稳就业、保民生的重要抓手。在税收领域，土地增值税对于房地产交易市场的调控发挥重要作用。

一、2024 年房地产行业土地增值税征管趋势观察

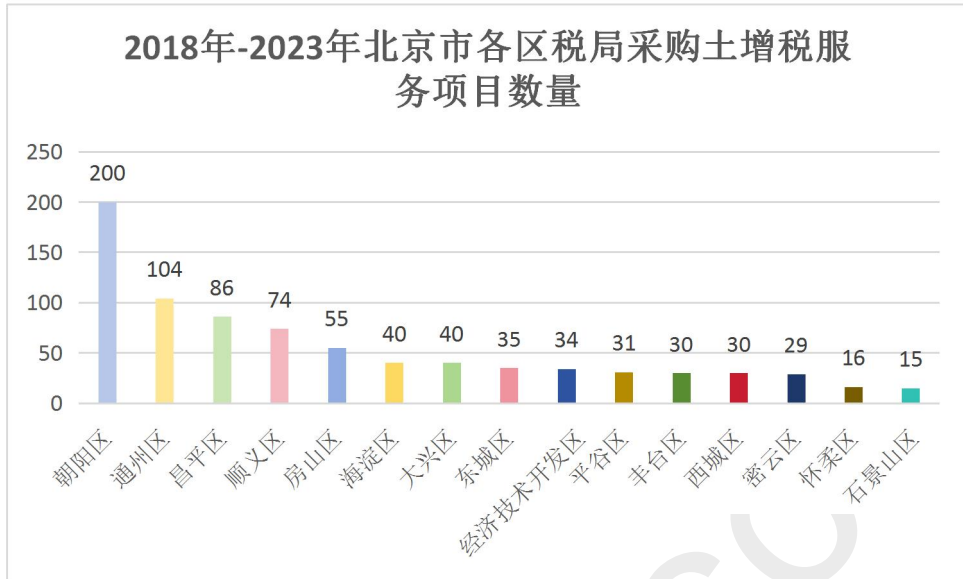
（一）集中清算和第三方审核持续进行

以北京市为例，根据中国政府采购网公开信息，2016 年至 2023 年，北京市各区共 838 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。



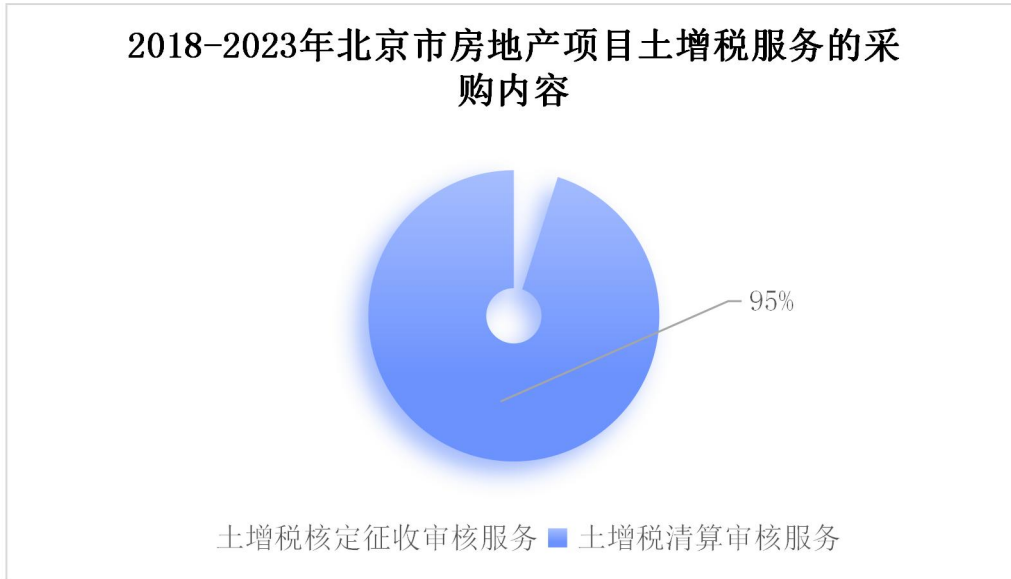
其中，北京市 15 个市辖区中，朝阳区、通州区、昌平区、顺义区的房地产

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，中标项目以土地增值税查账征收的方式确定应纳税额的比例进一步提升，达到 95%，采用土地增值税核定征收方式的则降至 5%左右。核定征收的项目中，一类较为特殊的核定征收项目，先根据暂行条例及实施细则核定成本，计算税负率，如税负率低于核定征收率，则核定征收。另一类则是成本核定，系因纳税人提供的扣除项目金额不实，应由评估机构按照房屋重置成本价乘以成新度折扣率计算的房屋成本价和取得土地使用权时的基准地价进行评估。税务机关根据评估价格确定扣除项目金额。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”。土增税清算以查账为主、以核定为辅是基本原则。

2018-2023年北京市房地产项目土增税服务的采购内容



从北京市税务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，房开企业将迎来集中清算。因此，房开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，提前备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）审计署关注整改土地增值税问题

2023年6月26日，审计署发布《国务院关于2022年度中央预算执行和其他财政收支的审计工作报告》，在中央财政管理审计情况方面，重点审计了税务和海关部门组织财政收入、中央预算和投资计划管理、中央决算草案编制、对地方财政监管等四方面情况。审计发现税务部门执法不够严格，至2022年底，为及时对已达到清算条件的39个房地产项目清算土地增值税9.49亿元。



全国人民代表大会

The National People's Congress of the People's Republic of China

首页 | 宪法 | 人大机构 | 赵乐际委员长 | 代表大会会议 | 常委会会议 | 委员长会议 | 权威发布 | 立法 | 监督 | 代表
对外交往 | 选举任免 | 法律研究 | 理论 | 机关工作 | 地方人大 | 图片 | 视频 | 直播 | 专题 | 资料库 | 国旗 | 国歌 | 国徽

当前位置: 首页

国务院关于2022年度中央预算执行和其他 财政收支审计查出问题整改情况的报告

——2023年12月26日在第十四届全国人民代表大会常务委员会第七次会议上

审计署审计长 侯 凯

2023年12月26日,审计署审计长侯凯在第十四届全国人民代表大会常务委员会第七次会议上作《国务院关于2022年度中央预算执行和其他财政收支审计查出问题整改情况的报告》,对审计整改取得的成效进行报告。针对前述2022年度审计工作报告反映的问题,达到土地增值税清算条件的38个房地产项目已完成清算,补缴税款或办理退税11.3亿元。为了落实审计建议,推动审计整改成果转化为治理效能,财政部提出关于稳步推进重点领域和关键环节改革的建议,在深化财税体制改革方面,明确要会同税务总局等部门优化税费优惠政策,完善留抵退税制度措施,做好土地增值税立法等工作,推进地方税体系建设。

(三) 大量房开企业陷入欠税危机

2023年11月21日,国家税务总局廊坊市税务局对2023年第三季度欠税名单予以公布。在此次公布的182家欠税企业中,房地产及其上下游企业有137家,占比达到七成以上。不过,房开企业的欠税问题并不完全是区域性、偶发的问题,由于房地产项目开发周期长、外部数据杂、专业化程度高,项目资金回收期长,且销售不善极易出现资金周转问题,在开发建设过程中,资金也可能被挪作他用,最终使得在清算结论作出、稽查查处后,房开企业无力补缴税款。

根据中国房地产业协会信用建设办公室发布的《2023年第三季度中国房地产开发企业信用状况报告》,第三季度全国房地产开发企业各类不良信用信息共计53078条,从不良信用信息类型来看,主要为欠税信息,占

比约为 66.01%。据悉，第三季度全国发生欠税行为的房开共计 6272 家，约占全部房开企业的 4.56%，不足 5%。发生欠税行为的房开企业数量同比增加 31.19%，环比 2023 年第二季度增加 1.31%。其中，广东、河南和湖北被公布欠税房开企业数量最多。从具体欠税的类型来看，城市维护建设税、土地增值税、增值税、城镇土地使用税和印花税是主要的欠税类型。

此外，第三季度有 4 家房地产开发企业被公布存在重大税收违法行为，主要原因为虚开增值税专用发票或者虚开用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票和逃避缴纳税款。此类欠税信息的上升，与相关部门的披露时间、查处及追溯力度存在密切关系，房开企业在以后的经营中不能掉以轻心。

（四）土地增值税政策调整和延续

1、多项土地增值税优惠政策延续



2023 年 9 月 22 日，财政部、国家税务总局发布《关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2023 年第 51 号），对企业整体改制、合并、分立和以房地产作价入股进行投资等情形下暂不征收土地增值税的优惠政策进行了延续。



当前位置: 首页 > 政策法规 > 财税文件

财政部 税务总局 住房城乡建设部关于保障性住房有关税费政策的公告

财政部 税务总局 住房城乡建设部公告2023年第70号

字体: 【大】 【中】 【小】 分享到:

成文日期: 2023-09-28

2023年9月28日,财政部、税务总局和住房城乡建设部发布《关于保障性住房有关税费政策的公告》(财政部 税务总局 住房城乡建设部公告2023年第70号),仍然规定“企事业单位、社会团体以及其他组织转让旧房作为保障性住房房源且增值额未超过扣除项目金额20%的,免征土地增值税”。

2、多地更新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。2023年以来,仍有许多地方对当地的土地增值税清算管理办法或公告等进行更新,旨在明确清算单位划分、房地产类型划分、扣除凭证以及清算审核期限等问题。

发布日期	文件名称
2023年5月4日	《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》(国家税务总局海南省税务局公告2023年第2号)
2023年5月4日	《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2023年第3号)
2023年6月21日	《国家税务总局宁波市税务局关于土地增值税清算若干政策问题的公告》(国家税务总局宁波市税务局公告2023年第3号)

2023 年 12 月 28 日	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）
2023 年 12 月 29 日	国家税务总局内蒙古自治区税务局关于发布《内蒙古自治区土地增值税清算管理办法》的公告（国家税务总局内蒙古自治区税务局公告 2023 年第 7 号）

在清算单位界定方面，各地通常是以规划部门核发的《建设工程规划许可证》所列建设项目为准，不过也有地方制定了相对特殊的规则，例如，厦门市明确对于分期开发的项目，允许纳税人自行选择以政府建设主管部门核发的《建筑工程施工许可证》或政府规划部门核发的《建设工程规划许可证》（含规划变更批复文件）中确认的项目作为分期标准（选定分期标准后，不得变更）。又如，内蒙古自治区明确“对于取得《建设工程规划许可证》后分期开发的，以分期开发的项目为清算单位。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，经国家有关部门审批或备案的同一项目，在 24 个月内规划、施工且纳税人按同一成本对象进行会计核算的，可将相关《建设工程规划许可证》确认的项目或分期开发的项目合并为一个清算单位。”有上述情况或者其他确有特殊原因需合并、拆分的，经纳税人提出申请并经主管税务机关同意的，可以改变清算单位；但是如果是主管税务机关认为需要合并、拆分的，则无需取得纳税人同意，可以直接以书面形式通知纳税人确认的清算单位。

在业态分类上，厦门市执行普通住宅与非普通住宅的“二分法”，而海南省、宁波市和内蒙古自治区均执行普通住宅、非普通住宅和其他类型房地产的“三分法”。

在清算审核期限方面，上述范围中除厦门市未对税务机关的清算审核期限予以明确外，海南省、宁波市和内蒙古自治区明确的清算审核期限均为 90 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、深入解读项目开发土地增税税收政策规定，避免因政策理解不到位被税务稽查。

3、多地调整土地增值税预征率



《土地增值税暂行条例实施细则》第十六条规定将土地增值税的预征事项授权省级税务机关根据当地情况制定具体办法。2023年以来，重庆市、四川省、内蒙古自治区、甘肃省等多地对预征率进行了调整。

4、北京、上海调整普通住房标准

2023年12月14日，北京市住房和城乡建设委员会、国家税务总局北京市税务局、中国人民银行北京市分行、国家金融监督管理总局北京监管局和北京住房公积金管理中心下发《关于调整优化本市普通住房标准和个人住房贷款政策的通知》，明确自2024年1月1日起，北京市享受税收优惠政策的普通住房，应同时满足以下条件：（一）住宅小区建筑容积率在1.0（含）以上；（二）单套住房建筑面积在144平方米（含）以下；（三）5环内住房成交价格在85000元/平方米（含）以下、5-6环住房成交价格在65000元/平方米（含）以下、6环外住房成交价格在45000元/平方米（含）以下。与2014年的普通住宅的标准相比有所放宽，以前年度开发建设而尚未销售的房产性质可能从非普通住宅转变为普通住宅。对房企而言，普通住宅占比的扩大并不一味都是利好，相反可能会拉高增值率，增加纳税人的税负，具体影响要视项目的实际情况而定。

无独有偶，上海市下发《关于调整本市普通住房标准的通知》，规定可以享受优惠政策的普通住房，应同时满足以下条件：一是五层以上（含五层）的多高层住房，以及不足五层的老式公寓、新式里弄、旧式里弄等；二是单套住房建筑面积在144平方米以下（含144平方米）。此次调整去除了之前认定标准中的总价条件，总体上看也是放宽标准的体现。

（五）房地产行业“以数治税”新进展

近年来，青岛市税务部门关注到房地产行业规模大、经营周期长、多项目滚动式开发等特点，开始探索打造房地产行业“数控智管”涉税风险管理新模式。通过内外大数据集成，创新设计表格《房地产业涉税风险分析模板表》，集成登记、发票、申报等内部数据及“网上房地产”等外部数据，通过环环相扣的全链条内外数据关联分析，“一户式”提取房地产企业取得土地、房屋预售、房屋交付等环节的涉税风险点。同时，青岛税务部门配套还建立了数据算法模型，并运用数据库工具帮助房开企业梳理涉税风险点。启用“数控智管”风险管理新模式后，青岛市税务部门对高信用低风险纳税人通过风险提醒等方式开展服务，帮助 20 户房地产企业规范涉税政策运用，精准辅导 100 余户房地产企业入库税款 3.05 亿元，辅导退税 2500 余万元。

二、2023 年房地产行业土地增值税争议典型案例观察

（一）某房企直接转让土地使用权，无可售建筑面积开发成本不予扣除

A 公司是贵州省的一家房开企业。2003 年，A 公司通过“生地”出让的方式取得案涉项目一期的工业用地土地使用权，并陆续实施了该成片土地的一级开发。2019 年 10 月 25 日，A 公司与其股东、新设公司 B 公司签订《公司分立协议》，因分立产生 8-1、8-2、8-3 三个地块转让。2022 年 10 月开始，税务机关就 A 公司分立进行土地增值税清算，案涉地块尚未完成二级开发。税务机关认为，根据《贵州省土地增值税清算管理办法》第五十四条的规定，贵州省对属于多个房地产开发项目的共同成本分摊适用可售建筑面积法，而案涉项目系在未取得《商品房预（销）售许可证》等证件的情况下直接转让土地使用权，无可售建筑面积，可分摊系数为零。且 A 公司未能提供案涉地块对象化扣除开发成本的资料，遂对 A 公司自报的房地产开发成本 1.2 亿元不予扣除。税务机关于 2022 年 12 月 19 日作出清算审核结论，审核认定 A 公司应补土地增值税 2 亿余元。

（二）某房企未取得金融机构证明，利息支出不予据实扣除

F 公司成立于 1998 年，注册地位于厦门市，主要从事房地产开发与经营管理等。由于项目开发前期投入大，而开发高端房地产在取得贷款方面受到严格限制，F 公司前期开发费用的资金来源包括信托公司借款和往来款垫付，利息支出数十亿元。

2019年9月30日，厦门市S税务局要求F公司就甲项目进行土地增值税清算。2019年12月31日，F公司对甲项目进行了土地增值税清算申报。

2023年1月17日，S税务局对F公司报送的甲项目完成土地增值税清算审核，向F公司作出《税务事项通知书》，对其利息支出扣除金额不予认可，认为应补缴土地增值税4.5亿元，并从2019年12月31日起按日加收应补土地增值税款万分之五的滞纳金。

（三）SOHO中国欠缴土地增值税19亿元

2022年8月，SOHO中国子公司北京望京搜候房地产有限公司收到当地税务机关的缴税通知，要求其在2022年9月1日前支付望京SOHO项目塔1和塔2的相关土地增值税人民币17.33亿元，自税款滞纳之日起按日加收滞纳金万分之五的滞纳金。

2023年8月18日，SOHO中国发布2023年度中期业绩公告，公告显示北京望京搜候房地产有限公司于2023年6月30日已支付土地增值税人民币3060万元，尚有人民币19.86亿元的土地增值税和相关滞纳金未被偿付。SOHO中国进一步表示，“根据税收征收管理法，当地税务机关可能采取其他强制措施，包括但不限于扣押、查封、依法拍卖或变卖相关物业，以及就滞纳金处以不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款”。

为了偿付土地增值税和相关滞纳金，集团已持续与当地税务机关开展沟通，就具体偿付计划达成一致，SOHO中国将继续处置若干商业物业，用以偿付部分土地增值税。在2023年6月30日之后至中期简明综合财务数据批准之日，SOHO中国将进一步偿付人民币700万元。

（四）房企走逃失联拒不清算，税局核定征收土地增值税

2022年6月，南通市税务局组建专门审核团队开始对W公司的“JS家园”项目实施土地增值税清算审核。审核人员通过系统比对和前期调查，发现W公司被列入了“非正常户”管理，企业法定代表人、财务人员等均已失联。经与一名曾在W公司任职的主管联系，审核人员得知W公司及“JS家园”项目的财务资料已经缺失，收入、成本等相关发票根本无法获取。由于W公司法定代表人、财务人员失联，前任主管不愿配合调查，审核人员以邮寄送达方式，向W公司发送了土地增值税清算通知书，要求企业在

90 日内办理土地增值税清算申报手续。直至申报期满，W 公司仍未办理土地增值税清算申报。

2022 年 9 月底，审核人员向 W 公司邮寄送达限期改正通知书，被拒收；同年 10 月初，审核人员在南通市税务局官网以公告送达形式发布责令限期改正通知书，直至 11 月初公告期满，W 公司仍未履行清算申报义务。至此，对 W 公司“JS 家园”项目的土地增值税清算审核工作，陷入僵局。

紧接着，审核团队认为 W 公司属于《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）第七条第（四）款规定的情形，向集体审议委员会提交了调查报告和核定征收建议，集体审议委员会同意启动核定征收程序。

基于据实清算的考虑，审核团队通过查阅营业税发票档案、调取营改增后的增值税发票数据等方式，掌握 W 公司在“JS 家园”项目存续期间领用及开具营业税发票、增值税发票的情况，查询了 W 公司预缴土地增值税情况和其他相关税费的缴纳情况，又对房地产交易中心、测绘公司传递的网签及测绘资料数据等进行进一步作比对分析，最终确定了“JS 家园”项目开发的收入规模。

在计算土地增值税增值额的过程中，审核团队通过向“JS 家园”项目所在地国土资源部门和住建部门调取了土地和规划资料，获取了该项目的出让土地面积与金额、规划用地面积和“总平图”等关键信息。又根据“JS 家园”项目小区现场与“总平图”的比对，对整个小区的总体分布、楼宇结构、配套设施等进行了现场勘验，基本了解项目整体的成本构成，进而基本确定了土地成本和建筑成本的分摊方法。

在数据基本完备的情况下，为了更加严谨地推算出“JS 家园”项目需要缴纳的土地增值税税款，审核团队随机走访了若干小区业主，询问了解购房情况、购房单价和小区物业费用等信息，进一步完善证据链。之后，经过反复推算、验证，审核团队确定了“JS 家园”项目的土地增值税核定征收率，并据此计算 W 公司应补缴的税款。经集体审议会议通过，2022 年 12 月审核团队出具了《审核结论书》，并通过南通市税务局网站进行了公告送达。

（五）集中大额采购溢价被认定关联交易，土增税成本调减两千万元

房地产企业 X 集团下属厦门 A 公司主要经营房地产开发。其开发的甲项目高层精装修工程中，材料采购均来源于上海 B 公司。经查，A 公司近 3 年共取得 B 公司开具的发票 189 份，价税合计 1.43 亿元，商品主要为装修室内墙地砖、装修橱柜、装修实木复合地板、收纳系统、卫生洁具及龙头等多种类型装修材料，单位为“批”，无明细清单。税务人员在分析本地区精装修成本构成后，邀请装修、建材等方面的专业人士现场看房、评估，获得了该楼盘精装修相对合理的市场价格。税务人员发现，B 公司提供给 A 公司的装修材料单价，较其从 C 公司采购的单价普遍加价 60% 以上。而 A 公司以集团拒绝提供为由，表示无法提供 B 公司装修材料进价信息。经过充分研讨，税务人员确认了 B 公司与 A 公司为关联公司。根据《税收征收管理法》和《企业所得税法》的规定，X 集团、A 公司和 B 公司之间的集中采购业务，不符合关联交易的独立交易原则，须进行纳税调整。A 公司最终调减该项目的土地增值税扣除项目装修材料成本合计 2866 万元，并相应调增企业所得税应纳税所得额。

三、2023 年房地产行业土地增值税争议焦点汇总

（一）房地产清算业态认定的征免之争

案例一：J 公司于 2008 年 3 月成立以来，主要经营房地产开发。

2008 年 4 月 14 日，J 公司取得 A、B 地块用于 M 项目开发建设。该项目已全部竣工并可交付使用。

2014 年 7 月 13 日，J 公司委托税务师事务所对 M 项目进行清算鉴证，确认 M 项目已具备土地增值税清算条件，其中，住宅应缴土地增值税 361 万元、商铺应缴土地增值税 358 万元。

2014 年 7 月 22 日，原 H 地方税务局第二税务分局向 J 公司作出《土地增值税清算结论通知书》，确认 J 公司已缴土地增值税税额 411 万元，应补土地增值税税额 309 万元。2014 年 9 月 23 日，J 公司全部税款缴纳入库。

2019 年 5 月 28 日，D 税务分局开始对 J 公司 2014 年 1 月 1 日至 2017 年 12 月 31 日期间涉税情况进行检查。同年 6 月 16 日，J 公司向 H 税务局提交《关于申请土地增值税退税的申请报告》，申请退还“普通住宅”多缴纳的土地增值税 473 万元。

2019 年 9 月 5 日，D 税务分局作出《税务事项通知书》，对 J 公司“普

通住宅”应缴纳的土地增值税 362 万元（增值率 5.47%）不予退税。

本案中，双方的争议焦点是：公司就“普通住宅”已交土地增值税提出的退税申请是否具有法律依据，能否得到支持？

根据《土地增值税暂行条例实施细则》第十一条的规定：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。

江苏省财政厅、江苏省国家税务局、江苏省地方税务局转发《关于印发〈中华人民共和国土地增值税暂行条例〉的通知》的通知（苏地税发（1995）103 号）第二条规定，《细则》第十一条所称的“普通标准住宅”，暂定为按当地政府部门规定和建筑标准建筑，按商品房住宅价格管理的要求实行国家定价或限价，为安排住房困难户、解决中低档收入者住房而建造的经济适用房、微利房、解困解危房、拆迁安置住房、落实私改房等。高级公寓、别墅、度假村等不属于普通标准住宅。

事实上，普通住宅与普通标准住宅属不同概念。J 公司经营范围是房地产开发、普通商品房销售，其开发的 M 项目面向市场公开定价，不属于《细则》第十一条所规定的为安排住房困难户、解决中低档收入者住房而建造的经济适用房、微利房、解困解危房、拆迁安置住房、落实私改房等。故 M 项目不属于普通标准住宅，不符合土地增值税免征优惠政策的条件。

《实施细则》规定，普通标准住宅指“按所在地一般民用住宅标准建造的居住用住宅”，但这一定义本身不够不明确，尤其是和普通住宅的关系存在争议，有的省份将“普通住宅”等同于“普通标准住宅”，有的则将“普通标准住宅”限缩在包含于“普通住宅”中的一类住宅。

《国务院办公厅转发建设部等部门关于做好稳定住房价格工作意见的通知》（国办发[2005]26 号）明确，享受优惠政策的住房原则上应同时满足以下条件：住宅小区建筑容积率在 1.0 以上、单套建筑面积在 120 平方米以下、实际成交价格低于同级别土地上住房平均交易价格 1.2 倍以下。各省、自治区、直辖市要根据实际情况，制定本地区享受优惠政策普通住房的具体标准。允许单套建筑面积和价格标准适当浮动，但向上浮动的比例

不得超过上述标准的 20%。各直辖市和省会城市的具体标准要报建设部、财政部、税务总局备案后，在 2005 年 5 月 31 日前公布。

至此，普通标准住宅的定义一锤定音，对于各地在国办发[2005]26 号发布的普通住宅标准，与国办发[2005]26 号冲突的，应当根据上位法优于下位法原则不予适用。同时根据国办发[2005]26 号，地方有义务向国家税务总局报备普通标准住宅的具体标准，对于新报备的标准与过去标准不同的，应当根据新法优于旧法的原则适用新报备的标准。

（二）土增税清算成本分摊的适用方法之争

案例二：【按受益原则归集】2008 年 3 月，A 公司开始对 X 项目进行房地产开发。2013 年 6 月，X 项目竣工结算。2016 年 11 月，A 公司申请对 X 项目进行清算，并提供了《清算报告》。根据《清算报告》，X 项目应缴土增税 897,214.4 元，已预缴 9,351,044.87 元，应退税 8,453,830.47 元。2018 年 1 月，A 公司向 X 州 Y 市税务局递交了《关于土地增值税清算几个事项的请示》，提出 X 项目拆迁还建面积 7,970.04 m²，根据税法规定，拆迁安置房应当视同销售计算收入，同时可以等额计入扣除项目。故 A 公司确认拆迁还建面积对应的销售收入和扣除项目相等，此部分面积增值额为 0。2019 年 3 月，X 州 Y 市税务局作出《房地产开发项目土地增值税清算审核通知书》，认为 X 项目应缴纳土地增值税 8,267,736.86 元，已预缴 9,351,044.87 元，应退税 1,083,308.01 元。

本案中，税企双方就实物形式的拆迁补偿应按清算单位归集，还是单独归集到拆迁还建面积当中发生争议。

法院认为，双方争议实际上不是成本归集方法的争议，而是拆迁还建的这部分房屋是否专属于某一种房屋业态的专属成本，即按照专属法归集成本在本案中是否有适用条件。专属拆迁补偿费强调明确指向性和受益的唯一性，其中，指向性是指拆迁补偿费是针对被拆迁房屋下面的土地而言，指向的是土地，而不是新建房屋；而唯一性是指某一业态（区分普通住宅、非普通住宅和其他开发产品）的专属成本仅使该业态受益，而与其他业态无关的成本。

本案中，根据 A 公司提供的《拆迁补偿协议》约定，以住宅补偿住宅，

以商铺补偿商铺，这是补偿的一种方式，但不能说明因为拆除住宅而发生的成本，专属于新建住宅，而与新建的商铺无关，也不能说明拆除商铺发生的成本，专属于新建商铺，而与新建的住宅无关。故应以事实为依据，以受益性为原则来判断实物补偿发生的拆迁成本是否是专属成本。

拆迁补偿费属于土地成本，因此，实物拆迁补偿费计入土地成本在拆迁时点，不论拆迁协议如何约定，拆迁的目的是为了整片土地的进一步开发，受益的是整块土地。

本案中，没有证据证明因为拆除住宅而获得的用于进一步开发的土地只用来开发住宅，也没有证据证明因为拆除商铺而获得的用于进一步开发的土地只用来开发商铺，因此，没有证据证明实物补偿方式的拆迁补偿费属于专属成本。故应将实物拆迁补偿的拆迁补偿费视为非专属成本按照建筑面积法进行分摊。

基于前述理由，在案涉项目没有适用专属法归集成本的条件时，X州Y市税务局将该项目拆迁补偿费计入整个开发项目成本，采取建筑面积分摊法计算土地增值税，兼顾合法性与合理性原则，符合法律规定。

《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220号）规定，房地产企业用建造的本项目房地产安置回迁户的，安置用房视同销售处理，按《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）第三条第（一）款规定确认收入，同时将此确认为房地产开发项目的拆迁补偿费。因此，拆迁还建项目，安置房应视同销售确认收入，同时，可以等额确认拆迁补偿费，计入土增税扣除项目。一些企业认为，拆迁还建面积的视同销售收入与扣除项目完全相等，故无需确认这部分面积对应的增值，这种想法是错误的。

案例三：【按固定方法归集】H公司是海南省的一家房开企业，2011年8月，H公司达到土地增值税清算条件，在自行清算时认为“销售比例法”更符合受益原则，故采用该方法对普通住宅和非普通住宅成本进行归集，认为应补缴土地增值税1111万元。

2014年12月，市税务局向H公司送达《土地增值税清算结论》和《土地增值税清算税款缴纳通知书》，认为海南省范围内适用《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》，明确应按可售建筑面积百分比法对 H 公司开发的涉案项目进行成本归集，确认 H 公司应补缴土地增值税 2498 万元。

《土地增值税清算管理规程》第二十一条第（五）项规定，“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”。据此，受益原则是成本归集的根本要求，占地面积法、建筑面积法和税务机关确认的其他方式都只是实现该要求的手段。企业应当准确判定实际发生的成本费用在性质上属于何种扣除项目，进而从用途上判断受益对象的范围，属于专属成本，且纳税人在财务核算中予以明确区分的，优先按专属成本法归集；属于共同成本，纳税人对相关成本费用混合核算的，才按照占地面积法、建筑面积法或税务机关确认的其他方式计算分摊。在对具体的房地产项目进行清算时，不能脱离个案实际情况，“一刀切”地规定何种清算单位、何种房地产类型或何种扣除项目必须采用某种分摊扣除方法。对于占地面积法更符合受益原则的，应适用占地面积法；对于建筑面积法更符合受益原则的，应适用建筑面积法；对于规定的方法均不能符合受益原则的，应当适用其他合理方法。因此，相比于僵化适用地方规定，确认纳税人采用的成本归集方法是否符合受益原则更具有合理性和必要性。

（三）合作建房后向合作方分配房屋是否构成房屋转让

案例四：2010 年 7 月 7 日，C 公司与 T 公司签订《合作建房协议书》，约定双方合作建房，合作方式为：T 公司提供建房土地，C 公司通过向 T 公司增资的方式提供 6800 万现金。房地产以 T 公司的名义开发，建成后向 C 公司分配固定比例的房屋。

2016 年 11 月，房地产开发完成，T 公司与 C 公司向经开区税务局申请办理不动产过户缴税事宜。经开区税务局认为，分配房屋属于房屋转让，因双方分配房屋未约定作价，遂根据评估机构的评估价 9837 万元作为计税价格，对 T 公司征收增值税 468 万元，征收土地增值税、印花税、增值税附加合计 980 万元。

一二审法院认为，《国家税务总局关于印发〈营业税问题解答（之一）〉

的通知》（国税函发〔1995〕156号）第十七条规定，合作建房，是指由一方（以下简称甲方）提供土地使用权，另一方（以下简称乙方）提供资金，合作建房。合作建房的方式包括两种，一是双方以各自拥有的土地使用权和房屋所有权相互交换的“以物易物”，二是一方以土地使用权、另一方以货币资金合股，成立合营企业合作建房。两种方式下又按合作方是否承担建设风险，确定各方应承担的增值税（营改增前为营业税）纳税义务。本案系C公司向T公司增资，T公司建成房屋后分配给C公司，不属于以物易物，也不属于成立合营企业建房，不构成税法上的合作建房。

而再审法院认为，根据《财政部、国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48号）的规定，对于一方出地，一方出资金，双方合作建房，建成后按比例分房自用的，暂免征收土地增值税；建成后转让的，应征收土地增值税。

本案中，法院认为合作建房的认定应当考虑经济发展变化和企业经济活动的现状，对于早期税收政策未予规定，但实质上属于新形式合作建房的行为，应当予以包容，给予免税待遇。法院判决从纳税人权利保护出发，对合作建房的认定采取了目的解释方法，不能仅仅因为法律形式不满足合作建房政策要求，就否定合作建房的本质，否则将违背税收政策的立法目的，为合作建房能否免税的判定提供了参考。

（四）房企以不动产对外投资计税价格如何确认

案例五：D公司于2007年4月成立后，以出让方式取得国有建设用地50.99亩，开发“第一街”房地产项目。第一街项目建成后，D公司以其中42415.75 m²房屋对外投资入股，房屋协议作价1.5亿元。S地税稽查局在清算时认为D公司将该部分房屋对外投资应视同销售，并且聘请价格认证机构对该房屋进行了评估，以评估价格1.6亿元确认D公司收入，并作出《税务处理决定书》，要求D公司补缴土地增值税1928万元。

从土地增值税清算规定来看，企业将开发产品用于对外投资，应当视同销售房地产，其收入应当严格按照规定的方法和顺序确认。从税收征管的角度来看，D公司向关联企业作价投资入股不符合独立交易原则，存在减少应纳税收入的情形，税务机关有权进行纳税调整。S地税稽查局以评估价

格对协议作价进行调整合法、适当。

目前，单位、个人在改制重组时以房地产作价入股进行投资享有《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 21 号）规定的暂不征收土地增值税优惠，不过这一规定不适用于任意一方为房地产开发企业的情形。因此，房开企业以开发的房地产对外投资应当缴纳土地增值税。并且，即使双方约定了投资作价，在企业在当地当年既无同类房地产销售平均价格，也无同类房地产的市场价格时，企业按协议价格计税存在被税务机关按照评估价格对企业收入进行纳税调整的风险。

（五）违建等未确权房屋开发成本能否在清算时扣除

案例六：2009 年 2 月 17 日，Z 公司将其公司名下的厂房土地转让给 K 厂，双方签订《房地产买卖合同》，约定：房屋建筑面积 1646.23 平米，未确权面积约 2600 平米，成交价为 850 万元，同时约定房产过户改名的一切费用由 K 厂承担；同日双方又签订一份转让价为 290 万元的虚假合同。

2009 年 2 月 20 日，经 Z 公司的委托，第三方评估公司作出《房地产估价报告》，确定涉案的房地产在估价时点的市值参考价为人民币 437 万元，其中，未确权房屋及围墙等配套设施 6 万元。后 K 厂根据约定，以 Z 公司的名义，以评估价人民币 437 万元为纳税基数，缴纳各项税费 111 万元，其中缴纳土地增值税 86 万元。后 K 厂领取涉案土地使用权、房屋所有权证书。

2013 年 9 月 30 日，Y 市地税局稽查局接实名举报：Z 公司于 2009 年 2 月将厂房转让给 K 厂时，故意隐瞒转让价格，逃避税费，要求查处。

2015 年 1 月 4 日，Y 市地税局稽查局对 Z 公司作出《税务处理决定书》和《税务行政处罚决定书》，认定 Z 公司于 2009 年 2 月将厂房转让给 K 厂的成交金额为 850 万元，根据估价报告提供的扣除项目金额，扣除已申报的各项税费，计征应补缴税费、滞纳金合计 443 万元。

土增税清算中，对扣除项目金额，往往需结合中介机构出具的估价报告或清算审核报告确认。对于税务机关根据第三方报告确定扣除项目金额，并据此作出税务处理决定的，无论第三方机构委托主体是税务机关还是纳

税人，纳税人如认为扣除项目金额错误，都应当积极通过提起行政复议、行政诉讼等方式，维护自身权利。需要引申的是，如未确权建筑为违章建筑，在土增税清算中能否确认扣除项目金额？

根据《国家税务总局关于未办理土地使用权证转让土地有关税收问题的批复》规定，土地使用者转让、抵押或置换土地，无论其是否取得了该土地的使用权属证书，无论其在转让、抵押或置换土地过程中是否与对方当事人办理了土地使用权属证书变更登记手续，只要土地使用者享有占有、使用、收益或处分该土地的权利，且有合同等证据表明其实质转让、抵押或置换了土地并取得了相应的经济利益，土地使用者及其对方当事人应当依照税法规定缴纳营业税、土地增值税和契税等相关税收。因此，未确权建筑为违章建筑的，在土增税清算中亦应当允许以其建造成本，确认扣除项目金额。

（六）政府与房企约定免征土地增值税是否有效

案例七：2005年9月13日，A市政府与Z公司签订《A市长安路改造及沿街房屋开发建设项目合同书》（以下简称《合同书》），约定Z公司成立项目公司建设A市长安路改造工程。《合同书》第四条约定，A市政府同意提供以下优惠政策，用于道路建设补偿：……（2）免收土地契税、土地增值税、土地使用税。（3）营业税及附加、所得税地方留成部分用于项目市政设施投资补助，并于交纳税款30日内返还。其后，Z公司成立C公司从事开工建设，至2010年5月全面竣工将基础设施移交市政园林部门使用。C公司累计缴纳在长安路沿街房屋开发过程产生的土地增值税、土地使用税、营业税及附加、企业所得税等各项税费合计1962万元。

2011年11月12日，C公司向A市政府递交关于请求返还税收的报告，请求A市政府依据《合同书》返还土地增值税、土地使用税、营业税及附加、企业所得税。11月13日，A市政府相关领导批示了请财政局、住建局按合同处理的意见，但始终未果。2015年A市政府办公室就C公司2015年1月16日请求返还税收的报告给予电话答复：经研究，不予支付款项。

最高院再审认为，行政协议既有合同性，又有行政性，行政协议的效力判定不能仅仅依据民商事法律，还要考虑信赖保护原则。政不能仅因政

府与企业签订的协议违反法律、行政法规的强制性规定就认定其无效。且国务院明确规定，在 2015 年 5 月 10 日前，各地与企业已签订的合同中的税收优惠政策继续有效，已兑现部分不溯及既往，故应当认为案涉《合同书》有效。尽管如此，案涉《合同书》第四条分别规定了免税和税收返还两类优惠，对于税收返还部分，企业已经缴纳的税款申请返款有合同依据，予以支持。对免税部分，因企业后续自行申报缴纳了税款，超出了合同约定，应当另行主张权利，故不予支持返还已缴纳的税款。最高院再审判决对地方税收优惠类行政协议的效力判定提供了重要参考，对于本案免征土地增值税等税费的约定，企业应当另行提起不当得利返还的民事诉讼，维护自身合法权益。

（七）房屋销售协议解除的，已经缴纳的土地增值税应否退还

案例八：2011 年 5 月 25 日，S 公司与 D 公司签订房屋销售协议，向 D 公司销售房屋，S 公司取得房屋销售款 8256 万元。2013 年 6 月 24 日，S 公司申报缴纳营业税、土地增值税预征税款等总计 710 万元。2016 年 5 月 14 日，S 公司与 D 公司协商一致，解除之前签订的房屋销售协议，并按照约定退还房屋销售款 8256 万元。2016 年 11 月 10 日，S 公司向 B 税务局提出退税申请，申请退回已经缴纳的 710 万元。2016 年 12 月 26 日，B 税务局依申请将该笔税款退回原告账户。2017 年 7 月 10 日，Y 市地方税务局作出《批复》，认为“纳税人提出退回该笔税款申请，自结算纳税款之日起已经超过三年，不应予以退税”。2017 年 8 月 2 日，B 税务局根据该《批复》作出《税务事项通知书》，要求 S 公司补缴已退还的税款 710 万元。

根据《税收征收管理法》第五十一条，纳税人超过应纳税额缴纳的税款，纳税人发现的，自结算缴纳纳税款之日起三年内可以向税务机关要求退还多缴的税款并加算银行同期存款利息；税务机关发现的，应当立即退还，不受三年期限的限制。从适用情形上看，该条适用于税款缴纳之时就存在多缴税款的情形。而 S 公司取得房屋销售款后依法预缴各项税款，不存在多缴税款，故 S 公司纳税之日退税事由尚不成立，不能适用《税收征收管理法》第五十一条的规定。之后，因 S 公司解除房屋销售协议，导致建立在该房屋销售行为之上的纳税义务不复存在。因此，在房屋销售协议解除

之日，S公司始不负有房屋销售的纳税义务，而因其已经缴纳相关税款，故在房屋销售协议解除之日，S公司多缴税款的事实才成立，应当自房屋销售协议解除之日适用《税收征收管理法》第五十一条的规定，即自房屋销售协议解除之日计算退税申请期限。从税法解释上看，退税申请期限的设置目的在于督促纳税人发现多缴税款的，及时办理退税保护自身合法权益，故退税申请期限的计算以纳税人发现多缴税款为前提。是故“结算缴纳税款之日”不应限于税款实际缴纳之日，对于纳税人先缴纳税款，后发生多缴税款事实的情形，将“结算缴纳税款之日”扩大理解为多缴税款事实成立之日，更符合退税申请期限的立法目的。

（八）房地产转让适用计税方式错误能否定性为偷税

案例九：2006年12月8日，W公司从Q市清新拍卖行以3981万元竞拍取得清城北门街东二座首层、二层及三层物业（均为商铺），三层物业总面积为6108平方米。每层物业均取得一份发票，其中，二、三层物业发票于2007年3月14日取得，首层物业发票于2007年3月29日取得。

2007至2010年度W公司将上述物业分别转让，共签署10余份《商铺买卖合同》，合同金额共计5466万元。2010年9月27日，W公司向主管税务机关F税务分局申报时，选择以整体收入5466万元减整体成本3981万元的方式，申报缴纳土地增值税209万元，F税务分局向其征收税款。2011年4月25日至2014年7月16日，Q市地税局对W公司2006年度至2010年度期间的纳税情况进行检查，认为W公司应按照每间商铺的面积平均计算各商铺的成本价，以每间商铺的销售收入减成本价计算土地增值税。现W公司以整体收入减整体成本计算土地增值税，属于虚假纳税申报。2014年9月1日，Q市地税局对W公司作出《税务处理决定书》，认定W公司转让清城北门街东二座首层、二层、三层物业构成偷税，要求W公司补缴转让物业少缴的土地增值税531万元，并加收滞纳金。

本案中，W公司转让物业属于旧房转让，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，故W公司应对每次商铺转让单独作为一个转让行为申报纳税，合并申报于法无据。《税收征收管理法》规定，虚假纳税

申报构成偷税，但没有对虚假纳税申报作出进一步解释。在刑法领域，对逃税罪中的“虚假纳税申报”则有相关解释，根据《最高人民法院关于审理偷税抗税刑事案件具体应用法律若干问题的解释》（法释[2002]33号），“刑法第二百零一条第一款法规的‘虚假的纳税申报’，是指纳税人或者扣缴义务人向税务机关报送虚假的纳税申报表、财务报表、代扣代缴、代收代缴税款报告表或者其他纳税申报资料，如提供虚假申请，编造减税、免税、抵税、先征收后退还税款等虚假资料等。”W公司以整体收入减整体成本计税，仅仅是计税方式不当，但不存在虚假纳税申报的行为。因计税方式不当产生应补缴税款的不应被定性为偷税，更不能据此对W公司少缴的土地增值税加收滞纳金。

四、2024年房地产企业面临的土地增值税风险

（一）税务风险：补缴税款和加收滞纳金

1、补缴土地增值税税款的风险

根据《税收征收管理法》第三十二条的规定，纳税人未按照规定期限缴纳税款的，税务机关可以责令限期缴纳。对于没有纳入土增税清算审核范围的企业，不能抱有侥幸心理。根据《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48号）的规定，土地增值税采用前期预征，后期清算的方式征收。《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91号）也明确，税务机关对房地产项目土增税实施前期管理，对房地产开发全过程跟踪监控。因此，税务机关在房地产项目土增税清算前，已经掌握了较为详尽的涉税资料，这些资料可能已经反映出房地产项目存在的土增税隐性风险。对于已经纳入土增税清算审核范围的企业，更不能掉以轻心。总局仅规定了税务机关自行作清算审核，并不要求必须由中介机构提供清算审核服务。对项目的“区别对待”反映出这些项目可能存在较高的土增税风险。税务机关这样做是希望先由中介机构介入，给予企业外部压力，迫使企业进行自查自纠，及时补税。

2、加收土地增值税滞纳金的风险

根据《税收征收管理法》第三十二条的规定，纳税人未按照规定期限缴纳税款的，税务机关可以责令从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万

分之五的滞纳金。对于房开企业而言，由于其本身就要承担较高的土地增值税税负，一旦企业面临资金周转不开的困境，不断累积的滞纳金更是会对企业造成雪上加霜的打击。目前，各界关于税收滞纳金能否超过本金的争议不绝于耳，学界普遍认为，税收滞纳金属于行政强制执行的一类，根据《行政强制法》的原则，滞纳金不能超过金钱给付义务本数。总局则认为，税收滞纳金的加收，按照征管法执行，不适用《行政强制法》，不存在是否能超出税款本金的问题。如滞纳金加收数据超过本金，按征管法的规定进行加收。但从司法实践来看，法院对此持不同意见。房地产企业被加收税收滞纳金的，滞纳金仍有可能超过滞纳税款本数，从而给企业造成更难以承受的负担。

（二）关联风险：补缴土增税无法税前扣除

根据《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算涉及企业所得税退税有关问题的公告》第一条的规定，企业按规定对开发项目进行土地增值税清算后，当年企业所得税汇算清缴出现亏损且有其他后续开发项目的，该亏损应按照税法规定向以后年度结转，用以后年度所得弥补。后续开发项目，是指正在开发以及中标的项目。但是，房开企业设立的项目公司可能只开发、建设、销售一个或同期的几个项目，清算完毕后不再进行新的开发项目。按照我国现行税法，土地增值税清算的计税依据是房开企业从拿地到清算完毕整个期间的增值额，可能跨越数个年度，但企业所得税的汇算清缴则有相对固定的期间，即从公历1月1日至12月31日，如果不允许企业将清算后补缴的土地增值税结转以前年度税前扣除，则可能加重房开企业的税收负担。

对此，《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算涉及企业所得税退税有关问题的公告》第二条进一步规定，土地增值税清算后，当年企业所得税汇算清缴出现亏损，且没有其他后续开发项目的，可以按照以下方法，计算各年度多缴企业所得税税款，并申请退税：该项目缴纳的土地增值税总额，应按照该项目开发各年度实现的项目销售收入占整个项目销售收入总额的比例，在项目开发各年度进行分摊：各年度应分摊的土地增值税=土地增值税总额×（项目年度销售收入÷整个项目销售收入总额）。

该项目开发各年度应分摊的土地增值税减去该年度已经在企业所得税税前扣除的土地增值税后，余额属于当年应补充扣除的土地增值税。企业应调整当年度的应纳税所得额，并按规定计算当年度应退的企业所得税税款。当年度已缴纳的企业所得税税款不足退税的，应作为亏损向以后年度结转，并调整以后年度的应纳税所得额。

（三）行政风险：定性偷税转稽查案件处罚

根据《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）第三条的规定，各级税务机关要全面开展土地增值税清算审核工作……对审核中发现重大疑点的，要及时移交税务稽查部门进行稽查；对涉及偷逃土地增值税税款的重大稽查案件要及时向社会公布案件处理情况。

从清算审核流程上看，企业进行土地增值税清算申报后，税务机关可以委托第三方机构进行清算审核，第三方机构出具《清算审核报告》后，经区局税务领导小组同意，税务机关可以向企业下达清算审核结论。但是，区局领导小组首次未同意审核结论意见的，第三方机构应当重新进行清算审核，如果区局领导小组再次未同意审核结论意见，则可能由清算审核程序转入稽查程序，此时，企业的隐性税务风险转化为显性风险。

根据《税务稽查案源管理办法（试行）》（税总发〔2016〕71号印发）的规定，纳税人涉嫌偷税（逃避缴纳税款）、逃避追缴欠税、骗税、抗税、虚开发票等税收违法行为的相关数据、信息和线索，以及其自行申报的税收数据和信息，以及税务局在税收管理过程中形成的涉税数据和信息，均属于税务稽查案源信息。对房开企业而言，其应当对提交的申报资料的真实性、准确性负责。如果企业系因疏忽大意或者对税法理解不当而少缴税款，则企业应当按照《税收征收管理法》第三十二条的规定，补缴税款并加收滞纳金。如果企业系因主观上具有偷逃税款的故意，按照《税收征收管理法》第六十三条的规定，其不仅应当补缴税款及滞纳金，还应当承担0.5倍到5倍的罚款。

（四）刑事风险：逃税罪和逃避缴纳欠税罪

经查认为企业涉嫌犯罪的，稽查局可能将案件移送公安机关追究企业

的逃税罪或者逃避缴纳欠税罪的刑事责任。根据《刑法》第二百零一条的规定，纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报，逃避缴纳税款数额较大的，可能被处三年以下有期徒刑或者拘役，并处罚金；数额巨大并且占应纳税额百分之三十以上的，处三年以上七年以下有期徒刑，并处罚金。其中，数额较大是指数额在十万元以上并且占各税种应纳税总额百分之十以上。偷税数额占应纳税额的百分比，是指一个纳税年度中的各税种偷税总额与该纳税年度应纳税总额的比例。根据《刑法》第二百零三条的规定，纳税人欠缴应纳税款，采取转移或者隐匿财产的手段，致使税务机关无法追缴欠缴的税款，数额在一万元以上不满十万元的，构成逃避缴纳欠税罪，可能被处三年以下有期徒刑或者拘役，并处或者单处欠缴税款一倍以上五倍以下罚金；数额在十万元以上的，处三年以上七年以下有期徒刑，并处欠缴税款一倍以上五倍以下罚金。

五、2024 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、关注清算审核的地方性差异

土地增值税清算审核规则中有大量授权地方立法的部分，包括但不限于清算单位的划分、扣除项目的归集方法、无产权车位是否参与分摊、清算审核的期限等，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

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和实际履行情况，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，如果经税务机关责令限期清算，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。

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 and 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，为企业经营发展保驾护航。

5、妥善应对欠缴土地增值税的风险

一方面，企业可以与税务机关协商延期缴纳、分期缴纳税款。首先，根据《税收征收管理法》第三十一条的规定，纳税人因有特殊困难，不能按期缴纳税款的，经省、自治区、直辖市国家税务局、地方税务局批准，可以申请延期缴纳税款。《国家税务总局关于纳税人权利与义务的公告》（国家税务总局公告 2009 年第 1 号）明确了纳税人申请延期缴纳税款的具体情形：一是因不可抗力，导致纳税人发生较大损失，正常生产经营活动受到较大影响；二是当期货币资金在扣除应付职工工资、社会保险费后，不足以缴纳税款。但是，即使纳税人符合申请延期缴纳税款的条件，最迟也应在三个月内缴纳税款。其次，纳税人、纳税担保人超过税收法律、行政法规规定的期限或者超过税务机关依照税收法律、行政法规规定确定的纳税期限未缴纳税款，根据《国家税务总局关于税收征管若干事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 48 号）第一条第（一）项的规定，纳税人、纳税担保人可以与税务机关协商先行缴纳欠税，而无需同时缴纳欠税和滞纳金。先缴纳欠税好处有二，一是缴纳欠税后税款对应的滞纳金将终止计算，二是先缴纳欠税也可以减轻给纳税人、纳税担保人的负担。再次，如果企业欠税已经进入强制执行阶段的，其可以申请分期缴纳税款。根据《行政强制法》第四十二条的规定，纳税人欠缴土地增值税被强制执行的，税务机关可以在不损害公共利益和他人合法权益的情况下，与纳税人达成执行协议，约定对税款、滞纳金分阶段履行。按照该规定，纳税人可以将补缴欠税的压力向以后年度递延，只要纳税人依法履行执行协议，纳税人分期履行的阶段和履行期不受限制。

另一方面，如果纳税人申请延期、分期缴纳欠缴税款及滞纳金未获批准，且确实无法偿付土地增值税的，应当及时申请破产，有序退出市场。按照企业破产法的规定，税务机关对纳税人欠缴的税款享有税收债权，无

法偿还的也构成资不抵债，税务机关可以通过破产程序申报税收债权，按照法定顺位受清偿。对于房地产开发企业正常经营产生的欠税以及滞纳金，纳税人已经依法经过法院裁定破产的，可以根据《国家税务总局关于深化“放管服”改革 更大力度推进优化税务注销办理程序工作的通知》（税总发〔2019〕64号）第一条第（三）项的规定，持人民法院终结破产程序裁定书向税务机关申请税务注销，并由税务机关即时出具清税文书，按照有关规定核销“死欠”。