

# 协同财税月报

2024 年第 **05** 期  
2019-2024 NO.56

## 本期导读

“**房地产收入确认**”相关的常见问题和知识分享

## 目 录

### 热点问题答疑

- Q1: 房地产开发企业从政府、财政等部门取得的财政补贴、奖励等款项如何处理? ? - 2 -
- Q2: 黑龙江省关于普通标准住宅认定问题? ..... - 2 -
- Q3: 土地增值税清算时收入确认的问题?..... - 2 -
- Q4: 转让地下车库(位), 如何划分清算类型?..... - 2 -
- Q5: 房地产开发企业在与政府约定的项目内建设配建房并无偿移交政府指定单位的, 收入和成本如何确定?..... - 3 -
- Q6: 实测面积差是否要预交土增税?..... - 3 -
- Q7: 出售无产权的车位或储间, 是否参与土增清算?..... - 3 -
- Q8: 地下人防设施当做车位销售给业主, 这部分车位是否应该进行土增清算?..... - 3 -
- Q9: 房地产开发企业按土地出让合同规定配建的保障性用房, 在无偿移交给政府时, 土地增值税处理是否要视同销售?..... - 4 -
- Q10: 房地产开发企业开发的经济适用房需要缴纳土地增值税吗?..... - 4 -

### 热门知识分享

- 土地增值税清算时如何确认收入? ..... - 4 -
- 土地增值税应税收入如何确定? ..... - 5 -
- 对土地增值税应税收入的稽查案例 ..... - 7 -

## 热点问题答疑

### Q1: 房地产开发企业从政府、财政等部门取得的财政补贴、奖励等款项如何处理??

**标签:** 房地产收入确认

**答:** 对于房地产开发企业从政府、财政等部门取得的财政补贴、奖励、土地出让金返还、税收返还等财政补贴性收入,在计征土地增值税时,凡是明确相关款项用途的,直接冲减相关扣除项目金额,如土地出让金返还冲减取得土地使用权支付的金额等;凡是没有明确相关款项用途的,依次冲减取得土地使用权支付的金额和房地产开发成本。房地产开发企业同时开发两个及以上项目涉及分摊计算的,比照本公告第五条的相关规定执行。

### Q2: 黑龙江省关于普通标准住宅认定问题?

**标签:** 普通标准住宅认定

**答:** 自 2014 年 11 月 28 日起,我省普通标准住宅的认定标准为:住宅小区建筑容积率在 1.0 以上、单套建筑面积在 144 平方米及以下、实际成交价格低于同级别土地上住房平均交易价格 1.2 倍及以下的住房。判定时间以商品房销售合同签订日期为准。

相关参考:黑龙江省地方税务局公告 2016 年第 1 号

### Q3: 土地增值税清算时收入确认的问题?

**标签:** 收入确认

**答:** 土地增值税清算时,已全额开具商品房销售发票的,按照发票所载金额确认收入;未开具发票或未全额开具发票的,以交易双方签订的销售合同所载的售房金额及其他收益确认收入。销售合同所载商品房面积与有关部门实际测量面积不一致,在清算前已发生补、退房款的,应在计算土地增值税时予以调整。

### Q4: 转让地下车库(位),如何划分清算类型?

**标签:** 收入确认

**答:** 依据《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》第七条、第二十三条明确了转让无产权的地下车库(位)按照其他类型房地产核算增值额。《管理办法》第十六条明确了房地产开发企业处置利用地下人防工程建造的车库(位)等设施取得的收入,不计入土地增值税收入。

**Q5: 房地产开发企业在与政府约定的项目内建设配建房并无偿移交政府指定单位的, 收入和成本如何确定?****标签:** 收入确认

答: 依据《国家税务总局山东省税务局土地增值税清算管理办法》第二十八条规定“对房地产开发企业在土地招拍挂环节, 与政府约定在项目内建设配建房并无偿移交政府指定单位的, 土地增值税应按照不含增值税收入确认收入”。

办法第二十九条规定“对房地产开发企业在土地招拍挂环节, 与政府约定在项目内建设配建房并无偿移交政府指定单位的, 建设配建房发生的建筑安装工程费, 作为土地成本在土地增值税清算中予以扣除”。

**Q6: 实测面积差是否要预交土增税?****标签:** 收入确认

答: 房产在预售时如果未取得实测面积, 以预测的面积乘以单价后预缴土地增值税, 出售时已取得实测面积, 可已实测的面积乘以单价后预缴土地增值税; 但是在土地增值税清算时统一按实测的面积计算应补退的土地增值税。

**Q7: 出售无产权的车位或储间, 是否参与土增清算?****标签:** 收入确认

答: 采取实质重于形式的原则, 若购买方取得不动产占有、使用、受益等权利, 可以参与清算。但是, 各省规定不一致, 无产权部分参与清算或不参与清算。不管是参与清算还是不参与清算, 遵循收入和成本的配比原则。

**Q8: 地下人防设施当做车位销售给业主, 这部分车位是否应该进行土增清算?****标签:** 收入确认

答: 这问题处理存在一些地域性的差异。有些地方对于无产权地下车位(库)是有明确的规定, 有些没有。我们可以参考两个地区的政策:

山西: (1) 无产权的车库、车位在一定期限内让渡使用权的, 收入不作为土地增值税清算收入, 其相应的成本费用不可以扣除; (2) 全体业主共有的车库属于公共配套设施, 相应的开发成本准予扣除。

山东: 房地产开发企业处置利用地下人防设施建造的车库(位)等设施取得的收入, 不计入土地增值税收入, 凡按规定无偿移交给政府、公共事业单位用于非营利性社会公共事业的, 准予扣除相关成本、费用。

此处我们建议两个原则, (1) 收入成本的配比原则; (2) 若作为公配处理的话, 应符合公配的确切条件(无偿移交政府、非营利性、全体业主所有)

## Q9： 房地产开发企业按土地出让合同规定配建的保障性用房，在无偿移交给政府时，土地增值税处理是否要视同销售？

标签：收入确认

答：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）的规定，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。

因此，建成后无偿移交给政府的保障房土地增值税不应视同销售处理，所发生的成本费用应当允许在计算土地增值税时予以扣除。

## Q10： 房地产开发企业开发的经济适用房需要缴纳土地增值税吗？

标签：收入确认

答：经济适用房属于“普通标准住宅”。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的 20%的，免征土地增值税。根据有关规定，经济适用住房的利润率不得超过 3%，从利润率分析，经济适用住房的土地增值税增值率不可能超过 20%，因此，房地产开发企业开发的经济适用住房不需要缴纳土地增值税。

## 热门知识分享

### 土地增值税清算时如何确认收入？

根据《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，一、关于土地增值税清算时收入确认的问题。土地增值税清算时，已全额开具商品房销售发票的，按照发票所载金额确认收入；未开具发票或未全额开具发票的，以交易双方签订的销售合同所载的售房金额及其他收益确认收入。销售合同所载商品房面积与有关部门实际测量面积不一致，在清算前已发生补、退房款的，应在计算土地增值税时予以调整。

补充内容：



一、根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》(国务院令第 138 号)第二条规定：“转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物(以下简称转让房地产)并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人(以下简称纳税人)，应当依照本条例缴纳土地增值税。”

二、根据《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)第五条规定：“条例第二条所称的收入，包括转让房地产的全部价款及有关的经济收益。”

三、根据《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：“一、关于土地增值税清算时收入确认的问题

土地增值税清算时，已全额开具商品房销售发票的，按照发票所载金额确认收入；未开具发票或未全额开具发票的，以交易双方签订的销售合同所载的售房金额及其他收益确认收入。销售合同所载商品房面积与有关部门实际测量面积不一致，在清算前已发生补、退房款的，应在计算土地增值税时予以调整。”

四、根据《关于营改增后契税房产税土地增值税个人所得税计税依据问题的通知》(财税〔2016〕43 号)第三条第一款规定：“土地增值税纳税人转让房地产取得的收入为不含增值税收入。”

第六条规定：“在计征上述税种时，税务机关核定的计税价格或收入不含增值税。”

文章来源：牛账网

## 土地增值税应税收入如何确定？

房地产开发企业转让房地产取得的土地增值税应税收入，应为不含增值税收入。笔者在实际征管中发现，一些适用增值税一般计税方法的房地产开发企业，对土地增值税应税收入的确认存在误区。建议房地产开发企业掌握方法，准确计算土地增值税应税收入。

### 典型案例

房地产开发公司 P 公司为增值税一般纳税人，其开发的 M 项目适用一般计税方法计税，2022 年 6 月已完工交付使用。该项目共取得含税销售收入(售房款)10900 万元。假设对应的土地成本为 4000 万元，适用增值税税率 9%，那么，P 公司应如何确定土地增值税清算时的应税收入？

### 常见问题

笔者在实际征管中发现，适用增值税一般计税方法计税的房地产开发企业，对土地增值税应税收入的确认，容易存在一些误区。比如，一些房地产开发企业认为，土地增值税应税收入直接等于会计收入，也直接等于不含增值税收入。再比如，一些房地产开发企业直接以所开具售房发票的不含税开票金额作为应税收入。



笔者在梳理 P 公司 2022 年 7 月的纳税申报情况时,发现其《增值税纳税申报表附列资料(三)》(服务、不动产和无形资产扣除项目明细)“9%税率的项目”栏次,填报本期服务、不动产和无形资产价税合计额(免税销售额)10900 万元,服务、不动产和无形资产扣除项目本期发生额 4000 万元、本期实际扣除金额 4000 万元。《增值税纳税申报表(一般纳税人适用)》填报“按适用税率计税销售额”10000 万元,“销项税额”569.72 万元。

同时,其《增值税纳税申报表附列资料(一)》(本期销售情况明细)“一般计税方法计税”项目的“9%税率的服务、不动产和无形资产”栏次,填报销售额 10000 万元,销项税额 900 万元,服务、不动产和无形资产扣除项目本期实际扣除金额 4000 万元,扣除后含税(免税)销售额 6900 万元,销项(应纳)税额 569.72 万元。

从申报资料看,P 公司累计开具的发票价税合计 10900 万元。其中,不含税销售额为 10000 万元、税额为 900 万元。P 公司认为开具的售房发票的不含税销售额 10000 万元就是土地增值税的应税收入,同样没有考虑因土地价款差额征税所抵减的销项税额 $=4000 \div (1+9\%) \times 9\% = 330.28$ (万元)。

#### 计算方法

土地增值税应税收入的确认,无法直接从已有纳税资料、会计账簿中获取,而是需要计算确认。从笔者的实践经验上看,可行的计算方法主要有三种。

第一种方法:以含税收入为基础分两步计算。

《财政部 国家税务总局关于营改增后契税房产税土地增值税个人所得税计税依据问题的通知》(财税〔2016〕43 号)第三条规定,土地增值税纳税人转让房地产取得的收入,为不含增值税收入。《国家税务总局关于营改增后土地增值税若干征管规定的公告》(国家税务总局公告 2016 年第 70 号)第一条规定,营改增后,纳税人转让房地产的土地增值税应税收入不含增值税。适用增值税一般计税方法的纳税人,其转让房地产的土地增值税应税收入不含增值税销项税额;适用简易计税方法的纳税人,其转让房地产的土地增值税应税收入不含增值税应纳税额。

从以上文件规定可以看出,适用增值税一般计税方法的纳税人,其土地增值税应税收入计算分两步:第一步,计算出增值税销项税额;第二步,将向购房者收取的全部价款及有关的经济收益(以下称“含税销售收入”)减去增值税销项税额,从而计算得出土地增值税应税收入。

具体到本案例,第一步,M 项目的增值税销项税额 $=$ (含税销售收入-土地价款) $\div$  $(1+9\%) \times 9\% = (10900-4000) \div (1+9\%) \times 9\% = 569.72$ (万元);第二步,土地增值税应税收入 $=$ 含税销售收入-增值税销项税额 $=10900-569.72=10330.28$ (万元)。与企业自行计算的应税收入相比,多了 $10330.28-10000=330.28$ (万元)。

第二种方法:以含税收入为基础用公式计算。



根据增值税销项税额=(含税销售收入-土地价款) $\div$ (1+9%) $\times$ 9%，土地增值税应税收入=含税销售收入-增值税销项税额，两式合并可以得出，土地增值税应税收入=含税销售收入-(含税销售收入-土地价款) $\div$ (1+9%) $\times$ 9%=(含税销售收入+土地价款 $\times$ 9%) $\div$ (1+9%)。

本案例中，M 项目含税收入 10900 万元、土地价款 4000 万元，土地增值税应税收入为(10900+4000 $\times$ 9%) $\div$ (1+9%)=10330.28(万元)，与第一种方法的计算结果一致。

第三种方法：以开具的不含税开票金额为基础计算。

土地增值税应税收入=不含税开票金额+土地价款允许抵减的税额=不含税开票金额+土地价款 $\div$ (1+9%) $\times$ 9%。本案例中，M 项目开票金额 10000 万元、土地价款 4000 万元，土地增值税应税收入为 10000+4000 $\div$ (1+9%) $\times$ 9%=10330.28(万元)，与前两种方法的计算结果一致。

值得关注的是，土地增值税应税收入不能与会计收入、企业所得税核算收入、开具发票金额简单地画上等号，也无法从已有的纳税资料、会计资料直接获取，而是要计算取得。房地产开发企业在进行土地增值税清算时，可以结合多种方式进行验算，确保应税收入计算无误。必要情况下，应与主管税务机关沟通确认，防范后续风险。

来源：中国税务报 2022 年 11 月 04 日 版次：07 作者：郭立江(作者单位：国家税务总局东营经济技术开发区税务局)

## 对土地增值税应税收入的稽查案例

### 【案例 1】

1. 案例简介：某外商计划在中国某市投资办厂，并于 1996 年 1 月与该市某房地产开发公司签订了购买厂房的合同。合同规定，厂房的转让价为 1000 万美元，购买方于合同签订日先交价款 20%，到厂房竣工转让日再交齐其余的价款。该厂房于 1997 年 3 月如期竣工转让，外商投资者也按合同规定交齐了价款。该房地产开发有限公司向当地的税务机关申报纳税时，厂房转让收入如实申报为 1000 万美元，并按转让当天国家公布的市场汇价 1: 8.3 兑换为 8300 万人民币申报纳税。

2. 案例分析及税务处理：《土地增值税暂行条例》第二十条规定，土地增值税以人民币为计算单位，转让房地产所取得的收入为外国货币的，以取得收入当天或当月 1 日国家公布的市场汇价折合成人民币，据以计算应纳土地增值税税额。

上述案例中，厂房转让价款不是以人民币计价，而是以美元计价，应该引起税务机关对其申报的应税收入的注意。当地的税务机关通过稽查该房地产开发企业的“经营收入”的明细账以及“预收账款”、“分期收款开发产品”等科目，并与有关的会计凭证以及转让房地产的转让合同相核对，发现该企业是以分期收款形式转让房地产的。企业于 1996 年 1 月合同签订日收取





的首期房款 200 万美元，当时国家公布的美元对人民币的市场汇价为 1: 8. 4。企业于 1997 年 3 月厂房正式转让时收取剩余的 800 万美元的房款，当天国家公布的外汇牌价为 1: 8. 3。按照《土地增值税暂行条例实施细则》的规定，该房地产开发公司的应税收入应按以下方式计算：

$$\text{应税收入} = 200 \times 8.4 + 800 \times 8.3 = 8320 (\text{万元})$$

所以该房地产开发公司的应税收入应该是 8320 万元，而不是 8300 万元，税务机关应予以纠正。

### 【案例 2】

1. 案例简介：某房地产开发公司于 1996 年月 10 月向某商业企业出售一幢办公楼，售价为 300 万元。同年 12 月，该房地产开发公司向某集团总公司出售另一幢办公楼，售价为 600 万元。该房地产开发公司分别就以上两项房地产转让收入向当地税务机关申报纳税。

2. 案例分析与税务处理：《土地增值税暂行条例》第九条规定，纳税人有下列情形之一的，按照房地产评估价格计算征收：（一）隐瞒、虚报房地产成交价格的；（二）提供扣除项目金额不实的；（三）转让房地产的成交价格低于房地产评估价格，又无正当理由的。《实施细则》第十四条规定，条例第九条(三)项所称的转让房地产的成交价格低于房地产评估价格，又无正当理由的，是指纳税人申报的转让房地产的实际成交价格低于房地产评估机构评定的交易价，纳税人又不能提供凭据或无正当理由的行为。转让房地产的成交价格低于房地产评估价格，又无正当理由的，由税务机关参照房地产评估价格确定转让房地产的收入。

上述案例中，该房地产开发公司转让两幢办公楼，售价相差 300 万元，引起了当地税务机关的注意。经过税务人员的实地观察，并且审查了该房地产开发公司的“开发产品”明细账以及属于同一期的开发产品，其开发成本基本相同。房地产评估机构经评估后认为，这两幢办公楼的评估价格均为 600 万元。经税务机关初步审查，该房地产开发公司与该商业企业属于关联企业，共同受某企业集团的控制。由于该房地产开发公司向该商业企业转让房地产的价格明显偏低，又无正当理由，属于税法中规定的情况，所以应由当地税务机关参照房地产评估价格确定转让房地产的收入，并据以征收土地增值税。

来源：安徽税务筹划网

## 免责声明

本刊内容仅为一般用途撰写及引用，并非旨在成为可信赖、可依据遵照执行的会计、税务、法律或其他专业意见。如若涉及企业与个人经济业务的决策，请在充分考虑周全的情况下，咨询专业人士获取进一步意见。所引用文章或资料的原文版权归原作者或原版权人所有，我们尊重版权保护。如有问题请联系我们，谢谢！

## 协同财税

“协同财税”始于 2005 年，专注于房地产财税数据治理领域，以数据与技术为驱动，打通税务机关、涉税服务机构及房地产企业三者间的关系，重构行业间的信任，打造房地产财税数字空间，推动房地产行业数字化与生态化发展。

协同财税汇聚国内具备财税业务实战、资深税务管理、高校智库理论及数据分析技术等多个领域的专家团队，自主研发房地产税收一体化、土地增值税清算、税源管理、财税数据规范检测、土地增值税税收管理与决策支持等十余种产品及解决方案，基于数字化产品为客户提供财税咨询与税务专项分析等服务。

与上海财经大学共建“国内尖端土地增值税研究高地”，同时与上海国家会计学院、中央财经大学等多所高校开展政府咨询、课题研究、产品研发、课程共建、人才实训等产学研合作，助力社会经济发展。



电话：400-8778-367  
邮箱：12366@taxtsoft.com  
网址：www.xt12366.com



协同财税课堂



微信公众号