

土地增值税清算热点难点问题分析

李 晶 邴毅 高继峰

《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，以下简称《土地增值税暂行条例实施细则》）第十六条规定：“纳税人在项目全部竣工结算前转让房地产取得的收入，由于涉及成本确定或其他原因而无法据以计算土地增值税的，可以预征土地增值税，待该项目全部竣工、办理结算后再进行清算，多退少补”。在税收实践中，税务机关亦多采用预征制征收土地增值税，从而形成了大量的土地增值税清算工作。

一、高度重视土地增值税清算工作

土地增值税清算工作复杂而重要，站在税种角度和税改角度，征纳双方均需高度重视土地增值税清算工作。

（一）税种角度

2006年12月，税务总局发布《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），明确房地产开发企业土地增值税实行清算式缴纳，启动了土地增值税清算制。清算，是土地增值税征管的重要环节，对于土地增值税的清缴和税款入库意义重大。房地产开发项目是庞大而且系统的工程，导致土地增值税清算也必然是浩大

而且复杂的工作，尤其是开发项目相关的收入确认、扣除项目确认等涉税问题的处理，直接关系到土地增值税税额的确
认，对纳税人税法遵从度、征收机关税收执法的精准度、土地
增值税调节作用发挥、国家税收收入规模都有着深远影响。
土地增值税清算的日常审核，工作量大、复杂度高，是纳税
人较为重要的涉税工作，更是税务机关较为重要的征管活动
之一。

（二）税改角度

1994年1月《土地增值税暂行条例》实施，土地增值税
依附于营业税征收；营业税属于流转税，而土地增值税属于
增量税，两税种相互作用，调节当时持续高温的房地产市场。
2016年5月，国家税务总局完成房地产、建筑等行业“营改
增”改革，增值税代替营业税，营业税彻底退出历史舞台。
而不动产销售、房地产转让等行为缴纳的增值税、土地增值
税均属于增量税，差异性调节演变为重复性调节，而重复性
税种设置不仅缺失了法理依据，而且比较复杂。未来，消费
税在扩围且纳税环节移至零售环节后，不动产消费税可以替
代土地增值税。因此，在消费税改革基本完成后，土地增值
税的功能可以陆续移交给消费税，土地增值税将结束其历史
使命。可以预见，相伴而来的，必将会是在全国范围内的土
地增值税大规模清算，要求征纳双方持续认真对待且高度重
视土地增值税汇算工作。

二、土地增值税清算热点难点问题分析

由于房地产项目开发周期较长、开发期间存在诸多不确定因素、制度设计相对复杂等原因，多年来在土地增值税清算中，存在着对计税依据明显偏低且无正当理由的技术判断、加计扣除政策适用范围的合理判断等诸多事项的政策盲区，有必要进行认真商榷、理性思考和科学对待。

（一）房地产计税依据明显偏低且无正当理由的判断

在土地增值税清算中，经常会遇到转让价格明显偏低的情况。《土地增值税暂行条例》第九条（三）项规定：“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，按照房地产评估价格计算征收”。《土地增值税暂行条例实施细则》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”。价格明显偏低且无正当理由，是税务机关重新核定计税价格的理由和前提。但在国家税务总局目前颁布的各类规范性文件中，并未明确价格“明显偏低”和“正当理由”的判断标准。因此，如何确认计税依据“明显偏低”、纳税人提供的解释是否为“正当理由”，是本文需要重点探讨的问题。

1. 计税依据“明显偏低”的判断

一般意义上，计税依据“偏低”可理解为“轻微偏低”，“明显偏低”应理解为显著性降低。但计税依据“明显偏低”的具体判断标准，税收法律法规并无明确的规定与解释，而是赋予了行政机关自由裁量权，税务机关及其工作人员有权在法律事实要件确定的情况下，在法律授权范围内，依据立法目的和公正、合理原则，自行做出其计税依据“明显偏低”的判断标准。

(1) 计税依据“明显偏低”判断的实践经验

在涉税业务实践中，对于房地产成交价格“明显偏低”的判断，目前有 30%和 10%两档标准。其中，30%判断指标在司法和税法上均具有普遍适用性，税务机关也多认可和采用 30%标准（参见表 1）。

表 1 计税依据“明显偏低”标准判断的实践操作

标准	视角	文件	规定
10%	税收	河南省地方税务局转发关于土地增值税清算有关问题的通知(豫地税函	申报的计税价格明显偏低,又无正当理由的,按核定征收率 8%征收土地增值税,该处的“明显偏低”是指低于该项目当月同类房地产平均销售价格的 10%。
			如当月无销售价格的,应按照上月

		<p>(2010) 202号)</p>	<p>同类房地产平均销售价格计算;无销售价格的,主管税务机关可参照市场指导价、社会中介机构评估价格、缴纳契税的价格和实际交易价格,按孰高原则确定计税价格。</p>
		<p>江苏省地方税务局关于土地增值税有关业务问题的公告(苏地 税 规</p>	<p>对纳税人申报的房地产转让价格低于同期同类房地产平均销售价格 10%的,税务机关可委托房地产评估机构对其评估。</p>
		<p>(2012) 1号)</p>	<p>纳税人申报的房地产转让价格低于房地产评估机构评定的交易价,又无正当理由的,应按照房地产评估机构评定的价格确认转让收入。</p>
<p>30%</p>	<p>司法</p>	<p>最高人民法院《关于适用〈中华人民共和国合同法〉若干问题的解释(二)》</p>	<p>对于《合同法》第七十四条规定的“明显不合理的低价”,人民法院应当以交易当地一般经营者的判断,并参考交易当时交易地的物价部门指导价或者市场交易价,结合其他相关因素综合考虑予以确认。</p>
		<p>(法 释 (2009) 5号)2009年4</p>	<p>转让价格达不到交易时交易地的指导价或者市场交易价 70%的,一般可以视为明显不合理的低价;对</p>

		月,第十九条	转让价格高于当地指导价或者市场交易价 30%的,一般可以视为明显不合理的高价。
			债务人以明显不合理的高价收购他人财产,人民法院可以根据债权人的申请,参照合同法第七十四条的规定予以撤销。
	税收	河北省地方税务局关于对地方税有关业务问题的解答(2014)	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。
		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(国家税务总局贵州省税务局	房地产开发企业销售开发产品的价格低于同类开发产品平均销售价格 30%以上或者低于成本价而又无正当理由的,主管税务机关有权核定其销售价格,但下列情形除外:(一)采取政府指导价、限价等非市场定价方式销售的开发产品。(二)由法院判决或裁定价格的开发产品。(三)采取公开拍卖

	公告 2022 年 第 12 号) 第 三十一条	方式确定价格的开发产品。(四) 经主管税务机关认定的其他合理 情形。
--	--------------------------------	--

(2) 计税依据“明显偏低”判断的现实分析

对于房地产计税依据“明显偏低”标准的判断，宜与时俱进。影响房地产项目利润的因素有很多，既有房地产投资者自身因素，亦有房地产投资对象因素，还有房地产投资环境因素（参见表 2）。当前，投资环境因素对于房地产项目利润的影响较大，直接影响计税依据“明显偏低”标准的判断。

表 2 房地产项目利润的主要影响因素

序号	因素类别	具体影响因素
1	房地产投资者 自身因素	资金实力、房地产投资经验、管理水平、投资意向认识、投资需求等
2	房地产投资对 象因素	投资项目所在地的地理位置、地质地形条件、施工质量等
3	房地产投资环 境因素	政治环境、社会环境、人文环境、经济环境等

2023 年，世界经济前景不乐观且不确定，全球分化风险继续加大¹。2023 年，全球经济增速可能进一步降至 2.5% 以下；大国之间的“零和博弈”（Zero-sum Game）逐步发展为

¹ 2023 年 3 月 28 日，博鳌亚洲论坛副理事长周小川于北京，北京日报，<https://www.cfi.net.cn/newspage.aspx?id=20230328000341>。

“负和博弈” (Negative-sum Game)，引发全球经济与政治消极互动；多极化体系呈现集团化趋势；气候变化的负面影响在短期内加速累积，成为各国政策不可回避的核心议题；全球生育率将继续下降，世界人口继续增长但增速放缓，人口增长的不平衡性更加突出²。冷战思维、冲突战争、经济制裁、贸易脱钩、科技脱钩……未能解决问题，反而将世界带向更加危险的境地。在此基础上，亚洲有望成为世界经济增长和可持续发展的关键动力，中国有望成为亚洲乃至世界经济增长的重要驱动力³。然而，虽然中国有着长期积累的物质基础雄厚、超大规模的国内市场优势、不断增强的新动能支撑作用、持续释放的深化改革开放红利和丰富的宏观经济调控经验，亦提出了“国内生产总值增长 5%左右”的发展指标⁴，但不可避免地，中国经济的复苏仍会受到世界经济的影响，经济发展仍然面临着诸多的压力与风险。

近几年，中国房地产企业利润率出现明显下滑，2021 年，房地产行业利润增速继续处于下行通道，房企利润率降至历史较低水平。房地产企业发展面临较大压力，国家统计局数据显示，2022 年，全国商品房销售面积 13.58 亿平方米，同比下降 24.3%，创近 7 年来的新低；商品房销售额 13.33 万亿元，同比下降 26.7%，创近 6 年来新低。相较于往年同期，

² 2023 年全球九大趋势展望[N].光明日报

<https://baijiahao.baidu.com/s?id=1756648796238958414&wfr=spider&for=pc>, 2023.2.2。

³ 据 IMF 测算，中国经济增速每提高 1 个百分点，将带动亚洲其他地区产出提升 0.3 个百分点。

⁴ 2023 年 3 月 5 日，十四届全国人大一次会议在人民大会堂开幕，国务院总理李克强作政府工作报告。

房地产市场行情更加冰冷，即便在土地成本、建造成本、租金或租价、开发期长短、资本化率、容积率、贷款利率计空置率等成本因素保持不变的情况下，房地产行业仍面临着前所未有的巨大压力。

鉴于此，在未来五年左右的时间里，在对房地产成交价格“明显偏低”进行判断时，采取 10%作为标准应更符合当前经济形势下房地产项目的实际情况。

2. 计税依据明显偏低“正当理由”的判断

(1) 计税依据明显偏低“正当理由”判断的实践经验

房地产计税依据明显偏低又无正当理由的，税务机关可以核定其计税依据或应纳税额。可见，计税依据“明显偏低”未必不合理，只有计税依据“明显偏低”且“无正当理由”，才属于税务机关自由裁量的调整范围。

对于“正当理由”的判断条件，税收法律法规亦无明确的规定与解释，而是赋予了税务机关自由裁量权。唯有部分地区的区域性规章做过简要说明，如《贵州省土地增值税清算管理办法》（国家税务总局贵州省税务局公告 2022 年第 12 号）规定：“房地产开发企业销售开发产品的价格低于同类开发产品平均销售价格 30%以上或者低于成本价而又无正当理由的，主管税务机关有权核定其销售价格，但下列情形除外：（一）采取政府指导价、限价等非市场定价方式销售的开发产品。（二）由法院判决或裁定价格的开发产品。（三）

采取公开拍卖方式确定价格的开发产品。（四）经主管税务机关认定的其他合理情形”（参见表 1）。

（2）计税依据明显偏低“正当理由”判断的现实分析

对于房地产计税依据明显偏低的“正当理由”的判断，宜与时俱进。房地产项目的计税依据较为复杂，既有销售价、评估价，亦有法拍价、拍卖价、政府指导价等，且在特定条件下，上述价格具有充分的合法性、合理性和合规性时，足以构成“正当理由”的判断依据。下面以法院判决或裁定的开发产品价格为例展开分析。

法院判决或裁定价格的房地产，简称为“法拍房”。“法拍房”具有特殊性，但“法拍价”具有合理性、法律效力和确定性，因而具有公信力。

“法拍价”具有合理性。一般而言，法拍房的评估价格基本上通过评估公司估价、网络平台询价、被执行人议价、机构定向询价等方式确定（参见表 3）。虽然法拍价不能完全等同于真实市场价格，甚至有可能与非法拍房地产的价格有较大出入，但并不影响“法拍价”的合理性。第一，“法拍价”接近于市场的公允价格。当房产流拍时，说明价格未得到社会与市场的认可，不断调整后的“法拍价”应是经过市场考验的价格，符合市场行情，具有公允性。第二，“法拍价”具有公信力。如表 3 所述，目前法院确定“法拍价”的方式和路径，与公允价格确定的方式和路径高度相近，评估

公司依法出具的评估报告具有一定的公信力，网络平台询价具有的一定的市场性，被执行人议价因属于博弈结果而具有一定的现实性，政府相关机构定向询价具有一定的指导性，因此，“法拍价”具有公信力。

表 3 法拍房评估价格确定依据与适用性

序号	确定依据	确定途径	
1	评估公司估价	流程	法院要求房屋双方当事人在规定期限内协商三家意向评估公司并确定评估顺序；若未达成一致协商结果，法院通过随机摇号确定评估公司和评估顺序。之后，法院向评估公司出具评估委托书，内容包括：财产名称、物理特征、规格数量、目的要求、完成期限等；同时将已查明的房屋财产情况等相关材料交给评估机构。评估公司需要在规定时间内出具评估报告，说明评估财产的基本情况、评估标准、评估结果等内容。
		特点	该方式确定的评估价相对更接近市场价格。
		适用性	目前法院普遍采用该方式，约四成的法拍房通过评估公司确定评估价。

2	网络平台 询价	流程	负责上拍的法官直接在询价平台操作，输入房屋信息自动生成评估价，取各平台评估价的均值确定。 目前法院认可的询价平台主要有三个：京东、阿里、工商银行融 e 购。
		特点	该方式相对公平公开，但三个平台间价格存在差异，取均价得出的评估价与实际的市场情况存在差距。
		适用性	目前，约三成的法拍房评估价来自网络询价。
3	被执 行人 议价	流程	由被拍卖房屋的双方当事人协商，在合理合法的基础上达成一致的议价结果作为房屋的评估参考价。其中，法院在拍卖之前与房屋双方当事人协商，当事人也需在规定的期限内确定协商结果；若其中一方不配合或无法联系，法院仍可采用其他方式决定评估价。
		特点	该方式适用范围有限。
		适用性	目前，约二成的法拍房评估价来自双方议价。
4	机构 定向	流程	由法院向房屋管理局（住房保障和房屋管理局）等相关机构出具询价函，明确各种

	询价		要求、完成期限等事项。房管局或其他机构收到法院的询价函后，需在指定期限内根据要求完成房屋的评估价制定。
		特点	该方式由于过程相对繁琐，而且很多时候定向询价的对象难以确定。
		适用性	目前该方式使用较少。

“法拍价”具有法律效力。在我国，“法拍价”由法院以裁定书、判决书等方式确认。作为案件审结成果的载体，判决书、裁定书不仅确定了法律的意义，也是法律功能得以发挥的最重要手段。根据《中华人民共和国刑法》第 313 条规定：“人民法院的判决、裁定有能力执行而拒不执行，情节严重的，处三年以下有期徒刑、拘役或者罚金”，对于一审法院做出的判决、裁定，如果当事人不服，可以在规定时间内提起上诉；有能力而拒不依据法院判决、裁定执行的，可能会面临被强制执行，甚至可能触犯法律。

“法拍价”具有确定性。法律具有确定性，非经法定程序不得随意修改或者废止。人民法院依法独立行使司法权，既受法律保护，亦不受任何机关和个人的干预；且行政机关与人民法院在职能上是互相独立的，行政机关不可能也无权干预法院的裁决、判决等司法行为。如在“德发案”（中华人民共和国最高人民法院行政判决书（2015）行提字第 13

号) 的诉讼过程中, 税企双方争论的焦点在于广州德发房产建设有限公司将涉案房产拍卖形成的拍卖成交价格作为计税依据纳税后, 广州市地税第一稽查局能否认定计税依据“明显偏低”且“无正当理由”并补征税款、加收滞纳金。对此, 最高人民法院做出的终审判决⁵印证了《中华人民共和国行政诉讼法》第八章“执行”第九十四条的规定: “当事人必须履行人民法院发生法律效力判决、裁定、调解书”。

可以预见, 随着依法行政理念的不断强化, 行政执法程序不当的情况将越来越少, 涉税案件争议焦点将从程序合法转移到实质内容合法, 要求税务机关在今后的执法过程中, 更加注重行政行为的规范性和合法性。

(二) 加计扣除政策的适用性

1. 加计扣除政策的基本规定

《土地增值税暂行条例实施细则》第七条规定: “条例第六条所列的计算增值额的扣除项目, 具体为: (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缴纳的有关费用。(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、

⁵ 2017年4月, 最高人民法院做出终审判决, 主要内容包括: 1.撤销广州市中级人民法院和广州市天河区人民法院的行政判决。2.撤销广州市地税第一稽查局税务处理决定中对广州德发公司征收营业税滞纳金2805129.56元和堤围防护费滞纳金48619.36元的决定。3.责令广州市地税第一稽查局限期返还上述滞纳金, 并按同期人民币的1年期人民币整存整取定期存款基准利率支付相应利息。4.驳回广州德发公司其他诉讼请求。

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。……（六）根据条例第六条（五）项规定，对从事房地产开发的纳税人可按本条（一）、（二）项规定计算的金额之和，加计 20% 的扣除”。可见，现行土地增值税允许从事房地产开发的纳税人按取得土地使用权时所支付的金额和房地产开发成本之和加计 20% 扣除（以下简称“加计扣除政策”）。

2. 加计扣除政策的适用范围

房地产开发企业在土地增值税清算时可以享受加计扣除政策，但发生房地产转让行为的非房地产开发企业，也应依法适用加计扣除政策。

（1）从事房地产开发的纳税人

《土地增值税暂行条例》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”。《土地增值税暂行条例实施细则》第六条规定“条例第二条所称的单位是指各类企业单位、事业单位、国家机关和社会团体及其他组织；条例所称个人，包括个体经营者”。可见，土地增值税纳税人包括各类企业单位、事业单位、机关、社会团体、个体工商户以及其他单位和个人。

加计扣除政策适用的是“从事房地产开发的纳税人”，

并未限定要求具备房地产开发资质。涉税实践中，有部分工业企业、贸易公司、商业银行等，不属于房地产开发企业、不具有房地产开发资质，但依照国家建设、城市规划或政策性搬迁等要求，发生了房地产开发行为，属于“从事房地产开发项目的纳税人”。因此，从事房地产开发的纳税人，不仅包括房地产开发企业，也包括非房地产开发企业但从事房地产开发业务的纳税人。所以，非房地产企业在从事房地产开发并汇算清缴时，也应依法适用加计扣除政策。

（2）房地产开发业务

1995年3月，国家税务总局发布《土地增值税宣传提纲》（国税函发[1995]110号），其中第六条第二款规定：“对取得土地使用权后投入资金，将生地变为熟地转让的，计算其增值额时，允许扣除取得土地使用权时支付的地价款、交纳的有关费用，和开发土地所需成本再加计开发成本的20%以及在转让环节缴纳的税金。这样规定，是鼓励投资者将更多的资金投向房地产开发”。该规定针对的是“从事的房地产开发业务”，只要“取得土地使用权后投入资金，将生地变为熟地转让的”，在计算其增值额时，就“允许扣除取得土地使用权时支付的地价款、交纳的有关费用，以及开发土地所需成本再加计开发成本的20%以及在转让环节缴纳的税金”。因此，纳税人能够适用加计扣除政策，主要是依据土地使用权的归属、投入资金的主体、实际开发土地投入的主

体，而非房地产开发资质。

三、结语

综上，土地增值税清算应重点关注以下几点：

（一）依法依规征税收费，应收尽收。遵循《关于进一步深化税收征管改革的意见》提出的要求，“坚持依法依规征税收费，做到应收尽收”“坚决防止落实税费优惠政策不到位、征收”过头税费”及对税收工作进行不当行政干预等行为”，要“不断提升税务执法精确度”“让执法既有力度又有温度，做到宽严相济、法理相融”，坚决防止粗放式、选择性、“一刀切”执法。

（二）房地产计税依据是否“明显偏低”且有“正当理由”。兼顾世界经济形势与中国经济预期，未来五年里在对房地产成交价格“明显偏低”进行量化判断时宜采取 10% 的标准，更符合当前经济形势下房地产项目的实际情况。

（三）开发产品由法院判决或裁定价格时，其价格可能与税收计税依据有较大差距。“法拍房”具有特殊性，“法拍价”具有合理性、法律效力和确定性，因此，法院判决或裁定价格具有一定的公信力。

（四）从事房地产开发的纳税人适用加计扣除政策。“从事房地产开发的纳税人”并未限定具备房地产开发资质，不仅包括房地产开发企业，也包括非房地产开发企业但从事房地产开发业务的纳税人，非房地产企业转让房地产并取得收

入，依法成为土地增值税的纳税人，依法适用加计扣除政策。

作者单位：东北财经大学/北京市哲学社会科学国家税收法律研究基地

国家税务总局大连高新技术产业园区税务局

国家税务总局遵化市税务局

（来源：《注册税务师》杂志）