

税务

期数 P255/2017 - 2017 年 1 月 10 日

税务评论

税务总局明确营改增后土地增值税若干征管事宜

2016 年 11 月 10 日，国家税务总局（以下简称“税务总局”）发布 2016 年第 70 号公告（以下简称“70 号公告”）¹，继《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，以下简称“43 号文”）²文件之后，对营业税改征增值税全面推开后土地增值税的若干征管问题作了进一步明确。70 号公告自 2016 年 11 月 10 日起施行。

公告内容

1. 土地增值税应税收入确认

1) 土地增值税应税收入计算

营改增后，纳税人从事不动产转让所适用的流转税由价内税变更为价外税，对于按照价税合计取得的含税收入，需要将其换算为不含税收入以计算增值税。有鉴于此，43 号文明确，在计算纳税人转让房地产的应纳土地增值税时，土地增值税的应税收入为不含增值税收入。在此基础上，70 号公告进一步规定：

- 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。

然而，值得注意的是，纳税人转让房地产符合条件的，可以适用差额征税办法计缴增值税，即允许从销售房地产的全部价款和价外费用中扣除若干项目以计算增值税应税销售额（例如，房地产开发企业中的一般纳税人销售自行开发房产项目，适用一般方法计税的，可以扣除对应的土地价款；或非房地产开发企业中的一般纳税人销售其在 2016 年 4 月 30 日前购置的不动产，选择适用简易计税方法的，可以扣除该不动产购置原价）。对于此等情形，70 号公告并未在字面上明确不计入土地增值税应税收入的增值税销项税额（或增值税应纳税额）应以全部销售价款和价外费用为基础计算，还是应按增值税应税销售额为基础计算，由此可能导致两种不同的处理。

作者：

北京

朱桢

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

刘顺

高级经理

电话：+86 10 8512 4008

电子邮件：christinaliu@deloitte.com.cn

¹ 70 号公告：<http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810744/n2048831/n2059355/c2393295/content.html>

² 43 号文：<http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810744/n2048831/n2059355/c2102680/content.html>

举例而言，假设一家公司销售其在 2016 年 4 月 30 日前购置的不动产，取得全部价款和价外费用 315 万元，该不动产购置原价为 210 万元。如果公司选择适用简易计税方法，则对于土地增值税应税收入的计算，可能存在以下两种不同理解：

- I. 土地增值税应税收入： $315 \text{ 万元} / (1+5\%) = 300 \text{ 万元}$
- II. 土地增值税应税收入： $315 \text{ 万元} - 5 \text{ 万元} = 310 \text{ 万元}$
其中，增值税应税销售额为 105 万元（即 315 万元扣除 210 万元），因此增值税应纳税额为 5 万元（即 $105 \text{ 万元} / (1+5\%) * 5\%$ ）。

2) 房地产开发企业土地增值税预征计征依据

70 号公告规定，对于房地产开发企业采取预收款方式销售自行开发的房地产项目的，可以按照以下方法计算预征税款的计征依据：

土地增值税预征的计征依据=预收款-应预缴增值税税款

营改增之前，房地产开发企业采取预收款方式销售自行开发的房地产项目的，其在取得预收款环节即需要缴纳营业税，并预缴土地增值税，两者均以预收款作为计征依据。但在营改增之后，通过以下示例可以发现，纳税人预缴增值税和预缴土地增值税的计征依据完全不同，其中预缴土地增值税的计征依据相比营改增之前将出现下降：

假设房地产开发企业销售房产取得预收款 111 万元，且适用一般计税方法。

该企业预缴增值税的计征依据： $111 \text{ 万元} / (1+11\%) = 100 \text{ 万元}$ ；

应预缴增值税税款： $100 \text{ 万元} * 3\% = 3 \text{ 万元}$ ；

预缴土地增值税计征依据： $111 \text{ 万元} - 3 \text{ 万元} = 108 \text{ 万元}$

2. 视同销售

1) 视同销售的收入确认

纳税人将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产以计缴土地增值税。70 号公告明确，营改增后纳税人发生上述视同销售行为的，其土地增值税应税收入仍应按照国税发[2006]187 号文件第三条规定执行，即按下列方法和顺序确认收入：

- 按本企业在同一地区、同一年度销售的同类房地产的平均价格确定；
- 由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

2) 安置回迁户处理

70 号公告规定，纳税人安置回迁户，其拆迁安置用房的土地增值税应税收入和扣除项目的确认，应继续按照国税函[2010]220 号文件第六条规定执行，即按上述视同销售规则确认土地增值税应税收入，同时将此确认为房地产开发项目的拆迁补偿费。其中，房地产开发企业支付给回迁户的补差价款，计入拆迁补偿费；回迁户支付给房地产开发企业的补差价款，应抵减本项目拆迁补偿费。

3. 与转让房地产有关的税金扣除

1) 增值税

70 号公告明确，营改增后，计算土地增值税增值额的扣除项目中“与转让房地产有关的税金”不包括增值税。这一规定充分体现了增值税作为“价外税”的特点。

如欲垂询更多信息，请联系：

全球企业税服务

全国主管合伙人

上海

蒋颖

合伙人

电话：+86 21 6141 1098

电子邮件：vivjiang@deloitte.com.cn

华北区

北京

朱桢

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

华东区

上海

徐祖明

合伙人

电话：+86 21 6141 1278

电子邮件：jexu@deloitte.com.cn

华南区

香港

李晓晖

合伙人

电话：+852 2238 7881

电子邮件：samxhli@deloitte.com.hk

华西区

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

需要提醒纳税人注意的是，尽管“与转让房地产有关的税金”不包括增值税，但是根据 43 号文的相关规定，对于土地增值税扣除项目涉及的增值税进项税额，如允许在销项税额中计算抵扣的，不计入扣除项目；如不允许在销项税额中计算抵扣的，可以计入扣除项目。

2) 城市维护建设税、教育费附加

70 号公告明确，营改增后，房地产开发企业实际缴纳的城市维护建设税（以下简称“城建税”）、教育费附加，凡能够按清算项目准确计算的，允许据实扣除；凡不能按清算项目准确计算的，则按该清算项目预缴增值税时实际缴纳的城建税、教育费附加扣除。其他转让房地产行为的城建税、教育费附加扣除则比照上述规定执行。

城建税、教育费附加的计算依据为应纳增值税额（注：一般计税方法下，应纳增值税额按销项税额扣除进项税额计算）。因此，房地产开发企业如需按清算项目准确计算各项目的城建税、教育费附加，就必须对企业的销项税额、进项税额进行按项目核算，这可能会对企业的增值税核算提出较高的要求，在企业收入结构较为复杂的情形时尤为如此（例如除房地产销售收入以外，企业还同时取得其他业态收入，如物业出租收入、材料销售收入、利息收入等）。

4. 营改增前后的土地增值税清算

对于在 2016 年 4 月 30 日之前已经取得土地增值税应税收入，已缴纳营业税，但在 4 月 30 日之后进行土地增值税清算的，70 号公告明确按以下方法确定相关金额：

- 土地增值税应税收入=营改增前转让房地产取得的收入+营改增后转让房地产取得的不含增值税收入
- 与转让房地产有关的税金=营改增前实际缴纳的营业税、城建税、教育费附加+营改增后允许扣除的城建税、教育费附加

5. 建筑安装工程费发票

营改增后，根据国家税务总局公告 2016 年第 23 号的规定，提供建筑劳务的纳税人在开具相关发票时，应在发票的备注栏注明建筑服务发生地县（市、区）名称及项目名称。70 号公告在此基础上进一步规定，土地增值税纳税人接受建筑安装工程取得的增值税发票需符合上述规定，否则不得计入土地增值税扣除项目。

6. 旧房转让时的扣除计算

纳税人转让旧房及建筑物，在计算土地增值税时可扣除该旧房的评估价格；凡不能取得评估价格，但能提供购房发票的，则可按发票所载金额并从购买年度起至转让年度止每年加计 5% 计算扣除额。70 号公告对营改增后上述加计基数的确认规则作了如下规定：

- 购房凭据为营改增前取得的营业税发票的，以发票所载金额（不扣减营业税）作为加计基数。
- 购房凭据为营改增后取得的增值税普通发票的，以发票所载价税合计金额作为加计基数。
- 购房发票为营改增后取得的增值税专用发票的，以发票所载不含增值税金额加上不允许抵扣的增值税进项税额之和作为加计基数。

观察和建议

在 43 号文的基础上，70 号公告对营改增后土地增值税的征管事项进行了明确，尤其是对应税收入确认、预征计税依据、税金扣除及旧房转让的扣除计算问题做出了细化的规定，提供了具体的指引，有助于提高政策适用的确定性。然而，部分事项在执行口径方面仍有待澄清（例如差额征税时应如何计算土地增值税应税收入），纳税人应密切关注后续的有关政策进展以及实践动态。

对房地产开发企业而言，土地增值税的缴纳通常分为预征与清算两个环节，相关的税款计算较为复杂。营改增后，由于增值税的“价外税”特点，企业的收入和成本支出大都需进行价税分离的核算处理，这一影响势必将进一步增加土地增值税的计算繁复程度。因此，相关企业应做好充分准备，我们建议房地产开发企业从以下两方面考虑应对措施：

1) 完善会计核算和项目成本管理

企业应根据 70 号公告等相关文件了解营改增对土地增值税计算的具体影响，在此基础上根据增值税会计制度³要求积极完善相关业务的会计核算和成本管理，识别财务系统的改造点和新增控制点（包括但不限于会计科目多级设置和调整），对预缴税款尤其是预缴增值税建立台账，对不同项目进行逐笔登记和留存备查，以确保为后续土地增值税税务申报提供有效和及时的数据支持。

2) 强化增值税发票管理

结合 70 号公告的规定以及增值税的征管实践，增值税发票凭证的管理应该被视为房地产企业的增值税、土地增值税风险管理的一项重要内容。而对于刚刚进入营改增的房地产业纳税人而言，增值税发票凭证是一个相对较为陌生的领域。因此，相关企业应该考虑尽快强化风险意识，协助相关人员了解发票凭证对于企业税负的实际影响（例如购房凭据类型对旧房转让土地增值税税负的影响），确保取得的建筑安装工程费发票符合相关要求，从而实现相关支出在计算土地增值税时的扣除。同时，企业应对原有商业合同中有关发票开具的条款进行复核，以避免因条款设置不当而可能引起的损失。

德勤税务团队会继续关注政策动向，并乐意向企业提供相关的咨询服务，以及协助企业和税务机关沟通，如您有任何疑问，请随时与德勤税务团队联系。

³ 财政部在 12 月 3 日发布的《增值税会计处理规定》（财会[2016]22 号）：
http://kjs.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/zhengcefabu/201612/t20161212_2479869.html

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

朱榕

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

成都

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8188

传真：+86 28 6500 5161

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1208 / 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

大连

白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

广州

李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

杭州

卢强 / 何飞

合伙人 / 总监

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn
fhe@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人

张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

传真：+852 2851 8005

电子邮件：ryanchang@deloitte.com

华南区（香港）

殷国焯

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

哈尔滨

徐继厚

合伙人

电话：+86 451 8586 0060

传真：+86 451 8586 0056

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

济南

蒋晓华

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

南京

许柯 / 胡晓蕾

合伙人

电话：+86 25 5791 5208 / 6129

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
roshu@deloitte.com.cn

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

沈阳

徐继厚

合伙人

电话：+86 24 6785 4068

传真：+86 24 6785 4067

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

深圳

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

苏州

梁晴 / 管列韵

合伙人

电话：+86 512 6289 1328 / 1297

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn
kguan@deloitte.com.cn

天津

苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：jassu@deloitte.com.cn

武汉

祝维纯 / 钟国辉

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 6885 0745

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn
gzhong@deloitte.com.cn

厦门

钟锐文 / 吴焕琛

合伙人 / 总监

电话：+86 592 2107 298 / 055

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn
chwu@deloitte.com.cn

华北区

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华东区

朱正萃

总监

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

华南区（内地/澳门）

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华西区

张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至 +852 2541 1911。

关于德勤全球

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司（即根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”），以及其成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司与其每一家成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司（又称“德勤全球”）并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所更为详细的描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、企业管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家的成员所网络为财富全球 500 强企业中的 80% 企业提供专业服务。凭借其世界一流和高质量的专业服务，协助客户应对极为复杂的商业挑战。如欲进一步了解全球大约 244,400 名德勤专业人员如何致力成就不凡，欢迎浏览我们的 **Facebook**、**LinkedIn** 或 **Twitter** 专页。

关于德勤中国

德勤于 1917 年在上海设立办事处，德勤品牌由此进入中国。如今，德勤中国的事务所网络在德勤全球网络的支持下，为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计、企业管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤在中国市场拥有丰富的经验，同时致力于中国会计准则、税务制度及培养本地专业会计师等方面的发展作出重要贡献。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media，通过德勤中国的社交媒体平台，了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构（统称为“德勤网络”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

©2017。欲了解更多信息，请联系德勤中国。