

**Provided by**  
**Academy of Professional Accounting (APA)**

## CPA知识讲解

### 税法

第二十三讲：土地增值税法（二）

讲师：Jennifer Chen





## 第五节 土地增值税税率、应税收入与扣除项目

### 一、税率

土地增值税采用四级超率累进税率。

【建议】记忆土地增值税的税率表。

### 二、应税收入的确定（熟悉）

纳税人转让房地产取得的应税收入，包括转让房地产取得的全部价款及有关的经济利益。从形式上看包括货币收入、实物收入和其他收入。

非货币收入要折合货币金额计入收入总额。

### 三、扣除项目的确定

（一）取得土地使用权所支付的金额（适用新建房转让和存量房地产转让）包括地价款和取得土地使用权时按国家规定缴纳的有关费用。

房地产开发企业为取得土地使用权所支付的契税，应视同“按国家统一规定交纳的有关费用”，计入“取得土地使用权所支付的金额”中扣除。



## 第五节 土地增值税税率、应税收入与扣除项目

### (二) 房地产开发成本（适用新建房转让）

包括土地征用及拆迁补偿费（包含耕地占用税）、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共配套设施费、开发间接费用等。

### (三) 房地产开发费用（适用新建房转让）

1. 纳税人能按转让房地产项目分摊利息支出并能提供金融机构贷款证明的。

允许扣除的房地产开发费用=利息+[（一）+（二）]×5%以内

上述利息**最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额**。超期利息、超标利息及罚息不得扣除。

2. 纳税人不能按转让房地产项目分摊利息支出或不能提供金融机构贷款证明的

（包含全部使用自有资金的无借款的情况）：

允许扣除的房地产开发费用=[（一）+（二）]×10%以内

3. 房地产开发企业既向金融机构借款，又有其他借款的，其房地产开发费用计算扣除时不能同时适用上述1、2项所述两种办法。



## 第五节 土地增值税税率、应税收入与扣除项目

4.土地增值税清算时，已经计入房地产开发成本的利息支出，应调整至财务费用中计算扣除。

**【例题·计算问答题】**某企业开发房地产取得土地使用权所支付的金额为1000万元；房地产开发成本为6000万元；向金融机构借入资金利息支出400万元（能提供贷款证明且可以合理分摊），其中超过国家规定上浮幅度的金额为100万元；该省规定能提供金融机构贷款证明且可以合理分摊利息支出的，其他房地产开发费用的计算扣除比例为5%。计算该企业允许扣除的房地产开发费用为多少万元。

**【答案及解析】**该企业允许扣除的房地产开发费用  
 $= (400-100) + (1000+6000) \times 5\% = 650$ （万元）。



## 第五节 土地增值税税率、应税收入与扣除项目

(四) 与转让房地产有关的税金 (适用新建房转让和存量房地产转让) 包括营业税、城建税、印花税。教育费附加、地方教育附加视同税金扣除。

企业状况	可扣除税金
房地产开发企业	(1) 营业税 (5%) (2) 城建税和教育费附加、地方教育附加
非房地产开发企业	(1) 营业税 (5%) (2) 印花税 (0.5%) (3) 城建税和教育费附加、地方教育附加

(五) 财政部规定的其他扣除项目 (适用从事房地产开发的新建房转让)  
从事房地产开发的纳税人可加计扣除 = (取得土地使用权所支付的金额 + 房地产开发成本) × 20%



## 第五节 土地增值税税率、应税收入与扣除项目

### （六）旧房及建筑物的评估价格（适用存量房地产转让）

由政府批准设立的房地产评估机构评定的重置成本价乘以成新度折扣率后的价格。评估价格须经当地税务机关确认。

评估价格=重置成本价×成新度折扣率

### 三、扣除项目的确定

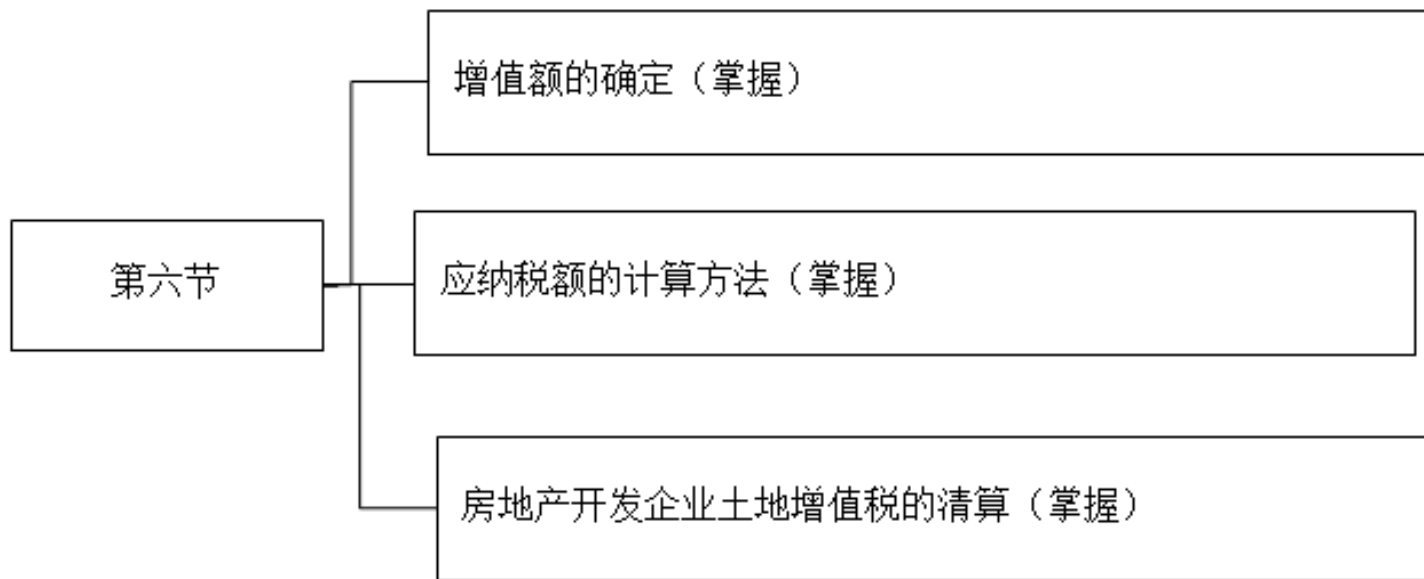
【例题·多选题】以下项目中，转让新建房地产和转让存量房，在计算其土地增值税增值额时均能扣除的项目有（ ）。

- A.取得土地使用权所支付的金额
- B.房地产开发成本
- C.与转让房地产有关的税金
- D.旧房及建筑物的评估价格

【答案】 AC



## 第六节 土地增值税应纳税额的计算



### 一、增值额的确定

- (一) 通过收入减除扣除项目求得
- (二) 关于评估价格的使用



## 第六节 土地增值税应纳税额的计算

### 二、应纳税额的计算方法

#### (一) 计算土地增值税的步骤和公式

第一步，计算收入总额

第二步，计算扣除项目金额

第三步，用收入总额减除扣除项目金额计算增值额

土地增值额=转让房地产收入-规定扣除项目金额

第四步，计算增值额与扣除项目之间的比例，以确定使用税率的档次和速算扣除系数

第五步，套用公式计算税额。公式为：

应纳税额=增值额×税率-扣除项目金额×速算扣除系数





## 第六节 土地增值税应纳税额的计算

### (二) 土地增值税计算的命题规律

关于土地增值税的计算的命题，已经经历了从传统“步骤型”到“配比型”的变化。

**【归纳】** 配比型——项目配比计算方法

**【例题·计算问答题】** 某房地产开发公司于2009年1月受让一宗土地使用权，支付地价款6000万元，当月办好土地使用权权属证书。2009年2月至2010年3月中旬该公司将受让土地70%（其余30%尚未使用）的面积开发建造一栋写字楼。在开发过程中，支付给建筑公司的劳务费和材料费共计5800万元；发生利息费用300万元，不高于同期银行贷款利率并能提供金融机构的证明。3月下旬该公司将开发建造的写字楼总面积的20%转为公司的固定资产并用于对外出租，其余部分对外销售。2010年4月~6月该公司取得租金收入共计60万元，销售部分全部售完，取得销售收入14000万元。该公司在写字楼开发和销售过程中，共计发生管理费用800万元、销售费用400万元。



## 第六节 土地增值税应纳税额的计算

说明：该公司适用的城市维护建设税税率为7%；教育费附加征收率为3%；不考虑地方教育附加；契税税率为3%；其他开发费用扣除比例为5%。）

（2010年）

要求：根据上述资料，按照下列序号计算回答问题，每问需计算出合计数。

- （1）计算该房地产开发公司2010年4～6月共计应缴纳的营业税。
- （2）计算该房地产开发公司2010年4～6月共计应缴纳的城建税和教育费附加。
- （3）计算该房地产开发公司的土地增值税时应扣除的土地成本。
- （4）计算该房地产开发公司的土地增值税时应扣除的开发成本。
- （5）计算该房地产开发公司的土地增值税时应扣除的开发费用。
- （6）计算该房地产开发公司销售写字楼土地增值税的增值额。
- （7）计算该房地产开发公司销售写字楼应缴纳的土地增值



## 第六节 土地增值税应纳税额的计算

(1) 4~6月应缴纳的营业税= $60 \times 5\% + 14000 \times 5\% = 703$  (万元)

(2) 4~6月应缴纳的城建税和教育费附加= $3 \times (7\% + 3\%) + 700 \times (7\% + 3\%) = 70.3$  (万元)

(3) 应缴纳的契税= $6000 \times 3\% = 180$  (万元)

应扣除的土地成本= $(6000 + 180) \times 70\% \times 80\% = 3460.8$  (万元)

(4) 应扣除的开发成本= $5800 \times 80\% = 4640$  (万元)

(5) 应扣除的开发费用= $300 \times 80\% + (3460.8 + 4640) \times 5\% = 240 + 405.04 = 645.04$  (万元)

(6) 该房地产开发公司销售写字楼应缴纳土地增值税的增值额  
= $14000 - [700 + 70 + 3460.8 + 4640 + 645.04 + (3460.8 + 4640) \times 20\%]$   
= $14000 - 11136 = 2864$  (万元)

(7) 增值率= $2864 / 11136 \times 100\% = 25.72\%$

销售写字楼应缴纳的土地增值税= $2864 \times 30\% - 11136 \times 0 = 859.2$  (万元)。



## 第六节 土地增值税应纳税额的计算

### 三、房地产开发企业土地增值税清算

#### （一）清算单位

（1）土地增值税以国家有关部门审批的房地产开发项目为单位进行清算，对于分期开发的项目，以分期项目为单位清算；

（2）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。

#### 二）清算条件

1. 纳税人应进行土地增值税的清算的三种情况（必须进行缴纳）

（1）房地产开发项目全部竣工、完成销售的；

（2）整体转让未竣工决算房地产开发项目的；

（3）直接转让土地使用权的。



## 第六节 土地增值税应纳税额的计算

### 2. 主管税务机关可要求纳税人进行土地增值税清算的四种情况

- (1) 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的；
- (2) 取得销售（预售）许可证满三年仍未销售完毕；
- (3) 纳税人申请注销税务登记但未办理土地增值税清算手续的；
- (4) 省税务机关规定的其他情况。