

## 干聊直播间

### 直播间介绍

我们的课程，由500强企业CFO、四大合伙人、税局专家、全国税务领军、全国会计领军、知名律师、EXCEL专家、以及专职讲师授课

每周2次，每次一小时左右 内容包括：税务课程、财务课程  
直播免费，回放为会员专享

## 财务第一教室

财务第一教室，是国内领先的财税学习平台

课程包括，“高端课程、岗位课程、实操课程、考证课程”

满足财务人需要，服务120多万用户。

公司成立10年，始终不忘初心，打造质量、踏实低调、不挣暴利、真诚待人，为财务人创造价值！



详情扫描二维码咨询免费课程





# 土地增值税两种分摊方法的比较

主讲人：微木

Tel : 400-027-0056

Web : [www.cfoclass.com](http://www.cfoclass.com)

 一、一个土地增值税清算案例



二、两种计算方法的演示



三、比较两种税额的成因



四、注意事项

# PART 01

## 一个土地增值税清算案例



财务第一教室

CFOCLASS.COM

## 一个土地增值税清算案例

某房地产开发公司，2014年1月立项开发一住宅小区，各种手续均以本公司名义办理。

### 1、项目基本情况：

(1) 开发总可售面积80万平方米，其中：住宅65万平方米，符合普通住宅条件的52万平方米，符合非普通住宅条件的13万平方米；其他商业用房屋、写字楼等15万平方米；小区配套设施房屋含幼儿园、会所、物业楼计1.2万平方米、小学0.8万平方米。

(2) 取得350亩开发土地的使用权时，支付土地款及相关税费12.25亿元；发生建筑成本 19.55亿元；发生各项费用14500万元。假设转让与房地产有关的税金按收入取得及时缴纳，营业税及附加综合税率是5.5%。

(3) 销售房屋取得收入47.7亿元。

(4) 整个项目已经预缴土地增值税9300万元。

该项目截至2016年底工程已经全部竣工验收，并取得第一产权。所建房屋住宅和商业部分全部对外销售完毕，已经符合土地增值税清算条件。

2、税务局2017年5月对该项目进行土地增值税清算时对相关事项确认如下：

(1) 所取得的土地有50亩未用于本项目开发，而是用于另一个项目，此项目正在建设中，不具备清算条件。本期开发300亩地，其中住宅部分占地80亩，其他房屋占地40亩，公摊（含道路、绿地）部分占地面积180亩。

(2) 销售收入中含普通房屋销售26.96亿元（营业税收入）；非普通住宅销售收入6.74亿元（其中营业税含税收入6亿元，增值税不含税收入0.74元）；商业楼销售14亿元（营业税收入），（以销售发票、售房合同为准）。

## 一个土地增值税清算案例

(3) 其中普通住宅卖给本公司职工20套，2000平方米，按每平方米2500元销售，实现收入500万元。

(4) 用新建商业房第一、二层2800平方米对外投资，合伙开办一家餐饮公司，产权已经转入餐饮公司，但是未进行相应账务处理。

(5) 小学校0.8万平方米交给区文教局，文教局拨付补偿费1600万元，计入“营业外收入”。

(6) 收取客户退房违约金4万元，记入“营业外收入”。

(7) “应付账款”挂账未付工程款13000万元（对方科目“开发成本”），凭据不足，经到对方取证为虚增成本。

(8) 支付煤气公司的煤气工程款共计500万元，付款凭据为行政事业收费收据。

## 一个土地增值税清算案例

(9) 开发的商业用房有1200平方米用于企业办公，未对外销售。

(10) 企业同期开发多个项目，借款费用不能明确按照项目分摊，并且不能提供金融机构借款证明。

(11) 幼儿园、会所、物业楼1.2万平方米作为配套设施，所有权归全体业主，以后发生经营收益归业主委员会处置。

要求：运用“三分法”计算应缴纳土地增值税。

# PART 02

## 两种计算方法的演示

---



财务第一教室

CFOCLASS.COM

## 两种计算方法的演示

计算方法

1 确定收入:

(1) 普通住宅收入:

普通住宅对外销售平均价格 =  $(2696000000 - 5000000) \div (520000 - 2000) = 5194.98$ 元

出售给职工住宅应实现收入 =  $5194.98 \times 2000 = 10389960$ 元

出售给职工住房已实现收入5000000元

出售给职工住宅少计收入 =  $10389960 - 5000000 = 5389960$ 元

普通住宅共计应实现销售收入 =  $2696000000 + 5389960 = 2701389960$ 元

(2) 非普通住宅收入：非普通住宅收入674000000元，其中含税收入600000000元，不含税收入74000000元

(3) 非住宅收入：

非住宅外销平均价格 =  $1400000000 \div (150000 - 2800 - 1200) = 17283.95$ 元

投资餐饮公司商业房应实现收入 =  $17283.95 \times 2800 = 48395060$ 元

非住宅应实现收入 =  $1400000000 + 48395060 = 1448395060$ 元

2 确定扣除项目金额

(1) 取得土地使用权支出

本期应负担土地成本： $1225000000 \div 350 \times (350 - 50) = 1050000000$ 元

总可售土地面积 =  $300 - 180 = 120$ 亩

住宅占地面积比 =  $80 \div 120 = 66.67\%$

普通住宅占地面积比 =  $66.67\% \times (52 \div 65) = 53.34\%$

非普通住宅占地面积比 =  $66.67\% \times (13 \div 65) = 13.33\%$

其他房屋占地面积比 =  $40 \div 120 = 33.33\%$ ;

普通住宅应分摊土地成本 =  $1050000000 \times 53.34\% = 560070000$ 元

非普通住宅应分摊土地成本 =  $1050000000 \times 13.33\% = 139965000$ 元

非住宅应分摊土地成本 =  $1050000000 \times 33.33\% = 349965000$ 元

## (2) 开发成本

开发成本：1955000000—虚列130000000—白条5000000—16000000=1804000000元

房屋总可售建筑面积=65+15=80万平方米

住宅可售面积比=65÷80=81.25%

普通住宅可售面积比=81.25% × (52÷65) =65%

非普通住宅可售面积比=81.25% × (13÷65) =16.25%

非住宅可售面积比=15÷80=18.75%

普通住宅应分摊开发成本=1804000000 × 65%=1172600000元

非普通住宅应分摊开发成本=1804000000 × 16.25%=293150000元

非住宅应分摊开发成本（含自用）=1804000000 × 18.75%=338250000元

## 两种计算方法的演示

普通住宅的总成本=土地成本560070000+开发成本1172600000=1732670000元

非普通住宅的总成本=土地成本139965000+开发成本293150000=433115000元

自用办公部分不可扣除的土地成本=非住宅应分摊土地成本÷非住宅建筑面积  
×1200平 =349965000÷150000×1200=2799720元

自用办公部分不可扣除的开发成本=总开发成本÷总可售建筑面积×1200平  
=1804000000÷800000×1200=2706000元

自用办公部分不可扣除的总成本=2799720+2706000=5505720元

那么，非住宅的土地成本349965000+开发成本338250000=688215000元

非住宅的总成本=688215000-5505720=682709280元

(3) 确定应扣除开发费用:

普通住宅应扣除费用 =  $1732670000 \times 10\% = 173267000$  元

非普通住宅应扣除费用 =  $433115000 \times 10\% = 43311500$  元

非住宅应扣除费用 =  $682709280 \times 10\% = 68270928$  元

(4) 确定应扣除税金

普通住宅应扣除营业税金及附加 =  $2701389960 \times 5.5\% = 151277837.76$  元

非普通住宅应扣除营业税金及附加 =  $600000000 \times 5.5\% + 74000000 \times 5\% \times 12\% = 33600000 + 444000 = 34044000$  元

非住宅应扣除营业税金及附加 =  $1448395060 \times 5.5\% = 81110123.36$  元

(5) 确定加计扣除金额:

普通住宅应扣除加计扣除金额 =  $1732670000 \times 20\% = 346534000$  元

非普通住宅应扣除加计扣除金额 =  $433115000 \times 20\% = 86623000$  元

非住宅应扣除加计扣除金额 =  $682709280 \times 20\% = 136541856$  元

财务第一教室  
CFOCLASS.COM

(6) 扣除项目总额

$$\begin{aligned} \text{普通住宅扣除项目总额} &= 1732670000 + 173267000 + 151277837.76 \\ &+ 346534000 = 2403748837.76 \text{元} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{非普通住宅扣除项目总额} &= 433115000 + 43311500 + 34044000 \\ &+ 86623000 = 597093500 \text{元} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{非住宅扣除项目总额} &= 682709280 + 68270928 + 81110123.36 \\ &+ 136541856 = 968632187.36 \text{元} \end{aligned}$$

财务第一教室  
CFOCLASS.COM

3 确定增值额：

普通住宅增值额 =  $2701389960 - 2403748837.76 = 297641122.24$ 元

非普通住宅增值额 =  $674000000 - 597093500 = 76906500$ 元

非住宅增值额 =  $1448395060 - 968632187.36 = 479762872.64$ 元

4 确定增值率：

普通住宅增值率  $297641122.24 \div 2403748837.76 \times 100\% = 12.38\%$

非普通住宅增值率  $76906500 \div 597093500 \times 100\% = 12.88\%$

非住宅增值率 =  $479762872.64 \div 968632187.36 \times 100\% = 49.52\%$

5 计算应纳增值税税额：

普通住宅应纳土地增值税税额 =  $297641122.24 \times 30\% = 89292336.67$  元（免税）

非普通住宅应纳土地增值税税额 =  $76906500 \times 30\% = 23071950$  元

非住宅应纳土地增值税税额 =  $479762872.64 \times 30\% = 143928861.79$

合计应缴土地增值税  $23071950 + 143928861.79 = 167000811.79$  元

已预缴土地增值税 = 93000000 元

合计应补缴土地增值税 =  $167000811.79 - 93000000 = 74000811.79$  元

## 两种计算方法的演示



### 1、确定收入：

#### (1) 普通住宅收入：

$$\begin{aligned} \text{普通住宅对外销售平均价格} &= (2696000000 - 5000000) \div (520000 - 2000) \\ &= 5194.98 \text{元} \end{aligned}$$

$$\text{出售给职工住宅应实现收入} = 5194.98 \times 2000 = 10389960 \text{元}$$

$$\text{出售给职工住房已实现收入} = 5000000 \text{元}$$

$$\text{出售给职工住宅少计收入} = 10389960 - 5000000 = 5389960 \text{元}$$

$$\text{普通住宅共计应实现销售收入} = 2696000000 + 5389960 = 2701389960 \text{元}$$

(2) 非普通住宅收入：非普通住宅收入674000000元，其中含税收入600000000元，不含税收入74000000元

(3) 非住宅收入：

非住宅外销平均价格 =  $1400000000 \div (150000 - 2800 - 1200) =$

**17283.95元**

投资餐饮公司商业房应实现收入 =  $17283.95 \times 2800 = 48395060$ 元

非住宅应实现收入 =  $1400000000 + 48395060 = 1448395060$ 元

## 2、确定扣除项目金额

### (1) 取得土地使用权支出

本期应负担土地成本： $1225000000 \div 350 \times (350 - 50) = 1050000000$ 元

### (2) 开发成本

房屋总可售建筑面积 =  $65 + 15 = 80$ 万平方米

住宅可售面积比 =  $65 \div 80 = 81.25\%$

普通住宅可售面积比 =  $81.25\% \times (52 \div 65) = 65\%$

非普通住宅可售面积比 =  $81.25\% \times (13 \div 65) = 16.25\%$

非住宅可售面积比 =  $15 \div 80 = 18.75\%$

其中：非住宅里自用办公比  $1200 \text{平} \div 15 \text{万平} = 0.8\%$

开发成本： $1955000000 - \text{虚列} 1300000000 - \text{白条} 50000000 - 160000000 =$

**1804000000元**。自用办公部分应分摊的总成本（土地成本和开发成本）

=  $(1050000000 + 1804000000) \times 0.8\% \times 18.75\% = 4281000$ 元，是应该在总成本里扣

除的，即： **$1050000000 + 1804000000 - 4281000 = 2849719000$** 元为应分摊的总成本

(2) 开发成本:

将总成本**2849719000**元在三个类型项目里分摊。

普通住宅应分摊总成本 = **2849719000** × 65% = 1852317350元

非普通住宅应分摊总成本 = **2849719000** × 16.25% = 463079337.5元

非住宅应分摊总成本 = **2849719000** × 18.75% = 534322312.5元

CFOCLASS.COM

### (3) 确定应扣除开发费用:

普通住宅应扣除费用 =  $1852317350 \times 10\% = 185231735$  元

非普通住宅应扣除费用 =  $463079337.5 \times 10\% = 46307933.75$  元

非住宅应扣除费用 =  $534322312.5 \times 10\% = 53432231.25$  元

### (4) 确定应扣除税金:

普通住宅应扣除营业税金及附加 =  $2701389960 \times 5.5\% = 151277837.76$  元

非普通住宅应扣除营业税金及附加 =  $600000000 \times 5.5\% + 74000000 \times 5\% \times (7\% + 3\% + 2\%) = 33600000 + 444000 = 34044000$  元

非住宅税金及附加 =  $1448395060 \times 5.5\% = 81110123.36$  元

(6) 确定加计扣除金额:

$$\text{普通住宅加计扣除金额} = 1852317350 \times 20\% = 370463470 \text{元}$$

$$\text{非普通住宅加计扣除金额} = 463079337.5 \times 20\% = 92615867.5 \text{元}$$

$$\text{非住宅加计扣除金额} = 534322312.5 \times 20\% = 106864462.5 \text{元}$$

财务第一教室  
CFOCLASS.COM

(7) 扣除项目总额:

普通住宅扣除项目总额=

$$1852317350+185231735+151277837.76+370463470=2559290392.76元$$

非普通住宅扣除项目总额=

$$463079337.5+46307933.75+34044000+92615867.5=636047138.75元$$

非住宅扣除项目总额=

$$534322312.5+53432231.25+81110123.36+106864462.5=775729129.61元$$

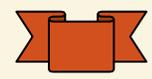
 3、确定增值额：

普通住宅增值额 = 2701389960 — 2559290392.76 = 142099567.24元

非普通住宅增值额 = 674000000 — 636047138.75 = 37952861.25元

非住宅增值额 = 1448395060 — 775729129.61 = 672665930.39元

财务第一教室  
CFOCLASS.COM

 4、确定增值率：

普通住宅增值率  $142099567.24 \div 2559290392.76 \times 100\% = 5.56\%$

非普通住宅增值率  $37952861.25 \div 636047138.75 \times 100\% = 5.97\%$

非住宅增值率  $= 672665930.39 \div 775729129.61 \times 100\% = 86.72\%$

财务第一教室  
CFOCLASS.COM

5、计算应纳增值税税额：

普通住宅应纳土地增值税税额 =  $142099567.24 \times 30\%$  = 42629870.17元（免税）

非普通住宅应纳土地增值税税额 =  $37952861.25 \times 30\%$  = 11385858.37元

非住宅应纳土地增值税税额 =  $672665930.39 \times 40\%$  -  $775729129.61 \times 5\%$  = 230279915.67元

合计应缴土地增值税  $11385858.37 + 230279915.67$  = 241665774.04元

已预缴土地增值税 = 93000000元

合计应补缴土地增值税 =  $241665774.04 - 93000000$  = 148665774.04元

财务第一教室  
CFUCLASS.COM

# PART 03

## 比较两种税额的成因



财务第一教室  
CFOCLASS.COM

## 比较两种税额的成因

第一种方法计算应缴土地增值税  
74000811.79元

两种计算方法是在收入相同的情况下，由于计算不可扣除的面积（即自用办公部分）所应分摊的成本方法不同，导致最后应缴税款的不同。

第二种方法计算应缴土地增值税  
148665774.04元

### 第一种方法是：

（一）土地成本先按占地面积比例直接分摊。

（二）开发成本然后按可售建筑面积比例分摊。

（三）自用办公部分在非住宅里分摊土地成本。不可扣除的土地成本=非住宅应分摊土地成本÷非住宅建筑面积×1200平 = $349965000 \div 150000 \times 1200 = 2799720$ 元

自用办公部分不可扣除的开发成本=总开发成本÷总可售建筑面积×1200平 = $1804000000 \div 800000 \times 1200 = 2706000$ 元

自用办公部分不可扣除的总成本= $2799720 + 2706000 = 5505720$ 元

那么，非住宅的土地成本 $349965000 +$ 开发成本 $338250000 = 688215000$ 元

非住宅的总成本= $688215000 - 5505720 = 682709280$ 元

（四）然后用总可售建筑面积分摊法将总成本在三个类型项目里分配，分别计算税款。

### 第二种方法是：

（一）用总可售建筑面积分摊法先将自用办公部分应分摊的成本算出，其（土地成本和开发成本） =  $(1050000000 + 1804000000) \times 1200 \text{平} \div 80 \text{万平} = 4281000$ 元，将其先在总成本里扣除，即：

$1050000000 + 1804000000 - 4281000 = 2849719000$ 元为应分摊的总成本。

（二）然后继续用总可售建筑面积分摊法将总成本在三个类型项目里分配，分别计算税款。

## 比较两种税额的成因

### 一、土地成本分摊方法的可选择性

在通常情况下，税收政策的适用不存在可选择性。在少数情况下即使存在可选择性，一般也属于时间性差异，不允许事后选择，不会影响总应纳税额。

但从上面两种计算方法来看，土地成本的分摊方法事实上存在可选择性，而且选择不同的分摊方法会大幅度影响总应纳税额。那么这种选择权在谁呢？在税务机关还是在纳税人？实践中税务机关与纳税人之间确实存在广泛的博弈。

如果这种选择权完全属于税务机关，那么就是允许税务机关随意多征或者少征税款，这显然是不妥当的。如果这种选择权完全属于纳税人，那么纳税人可能选择最有利于自身但是又明显不合理的分摊方法，这同样是税务机关难以接受的。

个人观点

## 比较两种税额的成因

### 二、两种计算方法没有对错之分

第一种方法是计算房屋开发成本时，不同房屋的土地成本按照占地面积比计算的；同一房屋的土地成本按照可售建筑面积比计算的；建筑成本按照房屋可售面积比计算。也就是将土地成本按直接归集法分配到不同类型建筑物，然后用可售建筑面积法分摊不可扣除的自用部分成本，最后按可售建筑面积比例分摊计算。

第二种方法是开始就用建筑面积法计算出不可扣除的自用部分占用的成本，将其在总成本中减去，余额再在不同类型项目之间按可售建筑面积比例分摊计算。

个人观点

## 比较两种税额的成因

### 三、同一宗地不同项目间的土地成本分摊

#### (一) 政策规定

《土地增值税暂行条例实施细则》规定：“纳税人成片受让土地使用权后，分期分批开发、转让房地产的，其扣除项目金额的确定，可按转让土地使用权的面积占总面积的比例计算分摊，或按建筑面积计算分摊，也可按税务机关确认的其他方式计算分摊。”

国税发〔2006〕187号文件规定：属于多个房地产项目共同的成本费用，应按清算项目可售建筑面积占多个项目可售总建筑面积的比例或其他合理的方法，计算确定清算项目的扣除金额。

#### (二) 政策分析

一般情况下，同一宗地不同项目（或者分期项目）土地划分的界限是较为清晰的，因此项目与项目之间不存在按“建筑面积”分摊的问题，只能直接归集。国税发〔2006〕187号文件所称“多个房地产项目共同的成本费用”应当不包括土地成本。

个人观点

## 比较两种税额的成因

### 四、同一项目不同类型房地产的土地成本分摊

土地成本能够直接归集的必须直接归集，即直接归集优先，只有在不能直接归集时才会使用建筑面积法。土地成本分摊是两种方法的结合而不是两种方法的选择。

个人观点认为，每一幢房产应分摊的土地成本都是可以直接归集的（实际占地可按垂直投影面积计算），只有同一幢房产同时包括两种或者三种类型房地产时，才会使用建筑面积法。例如，某房地产项目中即有别墅、也有多层和高层，对别墅采用建筑面积法分摊土地成本显然是不合理的，直接归集法当然应当优先适用，而不是可选择。

对于“税务机关认可的其他合理方法”个人观点是不赞同的。是不是要求纳税人提出合理方法然后找税务机关认可？哪一级税务机关具备认可权？认可了某一纳税人，其他纳税人怎么办？这显然不符合立法原则，也容易造成税负不公。

个人观点

## 比较两种税额的成因

### 五、充分运用权证面积法

权证面积法的实质就是直接归集法，否定权证面积法就是否定直接归集法。个人观点认为，权证面积法是最合法、最科学、最准确的土地成本分摊方法。土地在不同类型房地产之间的分割应当以不动产登记部门的分割为准，即应当以权证所载面积为准，权证登记为营业用房占地的，纳税人和税务部门无权将其归集于住房，权证登记为住房占地的，纳税人和税务部门无权将其归集于营业用房。

亟待期盼土地增值税法早日出台，让房地产行业的纳税人都有所遵从，同时解决好不同地区之间、同一地区不同时点之间和不同项目之间的税负公平的问题，能够从根本上解决土地增值税没有唯一性和确定性的难题。

个人观点

# PART 04

## 注意事项

---



财务第一教室

CFOCLASS.COM

## 注意事项

(1) 清算前，纳税人一定与主管税务机关沟通，确定统一的比例分摊的计算方法。

(2) 根据总局2016年第70号公告：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。

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。房地产开发企业实际缴纳的城市维护建设税、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。

(3) 计算企业所得税时，补缴的营业税金及附加允许调整费用发生年度的应纳税所得额，计算出以前年度多交的企业所得税允许在清算年度及以后年度抵扣。如果涉及预缴的土地增值税导致多缴了企业所得税，需先办理企业所得税的退税。（根据国家税务总局公告2016年第81号）

(4) 虚列成本13000万元、白条入账500万元、办公房成本**5505720元（或4281000元）**应调增费用发生当年的所得额，补缴企业所得税。

(5) 实际工作中如果普通住宅与其他用房成本分别核算，应以帐为准，不用按以上方法分摊。

## 感谢聆听

财务第一教室

CEOCLASS.COM

微信搜索“财务第一教室”

关注我们，提升你的价值

新浪：@财务第一教室

Tel：400-027-0056

