

# 土增税清算过程中低价售房税务应对策略

## 一、低价售房的税法有关规定

(一) 《中华人民共和国税收征收管理法》第三十五条第一款第六项规定“纳税人申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的，税务机关有权核定其应纳税”；

(二) 《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第九条第三项规定：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；

《房地产开发企业土地增值税清算管理》（国税发【2006】187号）第三条和《国家税务总局关于印发〈土地增值税清算管理规程〉的通知》（国税发【2009】91号）第十九条规定了非直接销售和自用房地产的收入确定原则。

1. 房地产开发企业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，其收入按下列方法和顺序确认：

(1) 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；

(2) 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. 房地产开发企业将开发的部分房地产转为企业自用或用于出租等商业用途时，如果产权未发生转移，不征收土地增值税，在税款清算时不列收入，不扣除相应的成本和费用。

3. 《土地增值税清算规程》（国税发【2009】91号）第十八条：审核收入情况时，应结合销售发票、销售合同（含房管部门网上备案登记资料）、商品房销售（预售）许可证、房产销售分户明细表及其他有关资料，重点审核销售明细表、房地产销售面积与项目可售面积的数据关联性，以核实计税收入；对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，而发生补、退房款的收入调整情况进行审核；对销售价格进行评估，审核有无价格明显偏低情况。

(三) 《中华人民共和国增值税暂行条例》第七条规定“纳税人销售货物或者应税劳务的价格明显偏低并无正当理由的，由主管税务机关核定其销售额”。

(四) 《营业税改征增值税试点实施办法》(财税【2016】36号)第四十四条规定，纳税人发生应税行为价格明显偏低或者偏高且不具有合理商业目的的，或者发生本办法第十四条所列行为而无销售额的，主管税务机关有权按照下列顺序确定销售额：

- 1.按照纳税人最近时期销售同类服务、无形资产或者不动产的平均价格确定。
- 2.按照其他纳税人最近时期销售同类服务、无形资产或者不动产的平均价格确定。
- 3.按照组成计税价格确定。组成计税价格的公式为：

组成计税价格=成本×(1+成本利润率) (一般为10%)

不具有合理商业目的，是指以谋取税收利益为主要目的，通过人为安排，减少、免除、推迟缴纳增值税税款，或者增加退还增值税税款。

由此可见，税务机关重新核定增值税计税依据(销售额)的条件是“纳税人的销售价格明显偏低并无正当理由”。

## 二、低价售房的税法定义

上述政策中均提到价格明显偏低而无正当理由的税法处理，这是税局对售价偏低进行纳税调整的法理依据。但是均未明确界定“价格明显偏低”和“正当理由”。那到底如何正确理解“价格明显偏低”和“正当理由”呢？

### 关于“价格明显偏低”

截至目前，税收法律法规相关政策文件并未对“价格明显偏低”做出权威解释，实务中都是税务机关依据行政自由裁量权具体问题予以具体判断，没有统一标准。

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)》(法释【2009】5号)第十九条规定“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。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，一般可以视为明显不合理的低价”。

该司法解释基本反映了“价格反映价值并围绕价值上下波动”的经济学规律，所以“价格明显偏低”应是明显低于市场公允价值。通常情况下市场交易价是市场公允价值的反映，因此“价格明显偏低”应是明显低于市场交易价。

### 关于“正当理由”

a.开发产品质量标准：一般来说，开发产品竣工验收合格，且在设计、建造方面没有瑕疵。那么正常情况下，房屋的销售价格与同期同品质的房屋相比，价格不应偏离过大。反过来说，如果房屋本身存在质量瑕疵，因此而降低价格达成交易则属正当理由。

b.市场供求关系发生变化。如果供给严重超过需求，市场出现大量过剩楼盘，低价销售亦属于正常现象。

c.其他特殊情况：如果出现外部原因导致房屋销售价格明显偏低亦属于正当理由。如苏地税规【2012】21号规定的如下情况为正当理由：

- ①法院判定或裁定的转让价格；
- ②以公开拍卖方式转让房地产的价格；
- ③政府物价部门确定的转让价格；
- ④经主管税务机关认定的其他合理情形。

如重庆市地方税务局公告 2014 年第 9 号文也有类似的规定：

- ①法院判决或裁定转让；
- ②公开竞价拍卖转让；
- ③按物价部门确定的价格转让；
- ④拆迁安置售房；
- ⑤个人转让给直系亲属或承担直接赡养义务人；
- ⑥经税务机关认定的其他合理情形。

正确理解“价格明显偏低”和“正当理由”之后，我们把所有的交易可以分类两大类：

一类是关联方之间的交易，另一类就是非关联方之间的交易。一般而言，我们项目公司的交易均是公开市场的非关联方交易，即出售外部客户为主。

### 三、实操应对策略

(一) 部份房屋的单方售价明显偏低，应按同期产品的正常售价调整清算收入，可以与税局作如下几种说明。

1. 我司对产品定价采取差别定价法，即“一房一价，好房好价、特房特价”。差别定价的关键是要综合考虑影响房屋销售的因素，找出最受客户欢迎的单元或户型，即在同等价格下客户会优先购买这些单元，因此可能将这些单元售价定得高一些，而不影响其销售旺势。这样在房屋成本固定的前提下，实行差别定价法就能利用现有的产品获得最大的收入。

影响每个单元销售的因素尾盘、地点、楼层、朝向、通风、采光、视野、景观、户型、设计等，具体如下：

- (1)尾盘：低价的部分属于尾盘，为了回笼剩余资金，剩余的尾盘采取了低价销售；
- (2)地点：这部分楼盘地理区位不利，如离发射塔、高压线、垃圾房、工厂等不利因素过近；
- (3)楼层：部分房屋楼层不好，如位于底层或者不吉利数字的楼层；
- (4)朝向、通风、采光：部分房屋朝向不利，不利于采光、通风、位于背阳面等；
- (5)视野：部分房屋视野不够宽阔、过于狭窄；
- (6)景观：部分房屋离小区内部景观较远，处于楼盘内部的偏远地带，离生活设施较远，不便利；
- (7)户型：部分房屋户型过大，楼款总价款过高、而且后续业主需缴纳的物业管理等杂费过高，客户资金压力过大，所以适当单价较低；
- (8)设计：部分房屋设计不合理，屋内空间没有合理设计，不合规空间较大，没有合理利用空间。



2.销售的时期处于经济低迷时期，为了保证资金链的延续，大部份的房地产商都是大幅割价销售，甚至亏本销售也在所不惜。在此情况下，我司此段时期的平均售价比其他时间的售价有所下降是正常的市场行为。

3.所调整单位业主因其特殊质量原因提出需后期进行整改，出售时采取优惠销售价格成交，不属于调整收入的范围；

4.根据实际应对需要，提前准备好项目低价售房的相关董事会决议，作为佐证。

5.若当地税局确实需要房屋评估报告，应尽可能找能与我方有效沟通的且当地税局认可的有评估资质的评估机构，在与评估机构沟通中充分并灵活运用上述 1-4 点，做出实事求是且有利于我方的评估结论。

#### 四、典型案例

一项目当初有 14 个车位和 22 个商铺为了去化，决定以严重低于市场价出售，其中 14 个车位实际售价是 2643 元/个（该项目车位均价 5.4 万/个），22 个商铺每平 4880 元/平（正常价 13000/平米），实际出售总货值 2158 万，如果按均价调整应为 5811 万。

土增清算时税局认为我司此批货值价格严重偏低，不同意按实际价格清算，我司提供情况说明也难以说服他们，后经税企多方沟通同意我司找事务所合理评估按评估价定。我司陪同事务所实地考察现场，协助其梳理每一户价格偏低原因：朝向、面积、楼道、楼层、结构等原因，一户户评出 36 个房号的合理价格。每一个因素都会影响到评估因子系数。

最后评估的价格按实事求是原则压到最低：14 个车位实际售价是 25336 元/个，22 个商铺每平 6015 元/平，总评估总价 2688 万，较实际总价调增 530 万（较均价少调增 3123 万）

编号: 商铺09

项目		评估对象											参照物	
		底商103室				二楼202室							合计	底商102室
		S1	S2	S3	小计	S4	S5	S6	S7	S8	S9	小计	S1	
基本情况	座落位置	碧霞路169号											瑞香路169号	
	施工幢	F0011											F0010	
	交易日期	2018-3-11											2017-12-15	
	实测建筑面积 (M <sup>2</sup> )	34.89	8.72	13.09	56.70	34.89	8.72	30.45	21.75	69.74	52.37	217.92	274.62	29.13
	交易总价 (元)												1,231,660.00	489,580.00
	平均单价 (元/M <sup>2</sup> )												4,484.96	16,806.73
修正	商业等级系数	1.00	1.00	1.00		1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00			1.00
	朝向系数	1.00	0.90	0.90		1.00	0.90	0.90	0.90	0.90	0.90			1.00
	面积系数	1.00	1.00	1.00		1.00	0.50	0.50	0.50	0.50	0.50			1.00
	楼道系数	0.20	1.00	1.00		0.20	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00			1.00
	楼层系数	1.00	1.00	1.00		1.00	0.65	0.65	0.65	0.65	0.65			1.00
	结构系数	1.00	1.00	1.00		1.00	1.00	0.80	1.00	1.00	0.70			1.00
	综合调整系数	0.20	0.90	0.90		0.20	0.29	0.23	0.29	0.29	0.20		0.29	
评估结果	评估单价 (元/M <sup>2</sup> )	3,361.00	15,126.00	15,126.00	7,886.00	3,361.00	4,916.00	3,933.00	4,916.00	4,916.00	3,441.00	4,175.00	4,941.00	
	评估总价 (元)	117,265.00	131,899.00	197,999.00	447,163.00	117,265.00	42,868.00	119,760.00	106,923.00	342,842.00	180,205.00	909,863.00	1,357,026.00	
	评估增值 (元)												125,366.00	
	评估增值率												10.18%	

## 评估影响系数假设说明

影响系数	说明
商业等级系数	比对参照物的商业位置结合市场接受度确定
朝向系数	比对参照物的地理位置及朝向确定
面积系数	商铺建筑面积小于等于60平方米, 系数为1; 商铺建筑面积小于等于120平方米, 系数为0.8; 商铺建筑面积小于等于180平方米, 系数为0.6; 商铺建筑面积大于180平方米, 系数为0.5; 车位建筑面积小于等于8.8平方米, 系数为0.5; 车位建筑面积小于等于9.05平方米, 系数为0.8; 车位建筑面积小于等于9.15平方米, 系数为0.9; 车位建筑面积大于9.15平方米, 系数为1。
楼道系数	根据楼道占用影响商铺使用价值, 界定其综合系数为0.2
楼层系数	1楼系数为1; 2楼系数为0.65
结构系数	按照户型结构确定
综合调整系数	商业等级系数×朝向系数×面积系数×楼道系数×楼层系数×结构系数

编号: 商销09

项目		评估对象											参照物	
		底商103室				二楼202室							底商102室	
		S1	S2	S3	小计	S4	S5	S6	S7	S8	S9	小计	合计	S1
基本情况	座落位置	碧莲路169号											瑞香路169号	
	施工幢	F0011											F0010	
	交易日期	2018-3-11											2017-12-15	
	实测建筑面积 (M <sup>2</sup> )	34.89	8.72	13.09	56.70	34.89	8.72	30.45	21.75	69.74	52.37	217.92	274.62	29.13
	交易总价 (元)												1,231,660.00	489,580.00
影响系数	平均单价 (元/M <sup>2</sup> )												4,484.96	16,806.73
	商业等级系数	1.00	1.00	1.00		1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00			1.00
	朝向系数	1.00	0.90	0.90		1.00	0.90	0.90	0.90	0.90	0.90			1.00
	面积系数	1.00	1.00	1.00		1.00	0.50	0.50	0.50	0.50	0.50			1.00
	楼层系数	0.20	1.00	1.00		0.20	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00			1.00
	楼层系数	1.00	1.00	1.00		1.00	0.65	0.65	0.65	0.65	0.65			1.00
	结构系数	1.00	1.00	1.00		1.00	1.00	0.80	1.00	1.00	0.70			1.00
评估结果	综合调整系数	0.20	0.90	0.90		0.20	0.29	0.23	0.29	0.29	0.20	0.29	0.29	
	评估单价 (元/M <sup>2</sup> )	3,361.00	15,126.00	15,126.00	7,886.00	3,361.00	4,916.00	3,933.00	4,916.00	4,916.00	3,441.00	4,175.00	4,941.00	
	评估总价 (元)	117,265.00	131,899.00	197,999.00	447,163.00	117,265.00	42,868.00	119,760.00	106,923.00	342,842.00	180,205.00	909,863.00	1,357,026.00	●
	评估增值 (元)												125,366.00	
	评估增值率												10.18%	

税务管理中心  
2019.10.31

