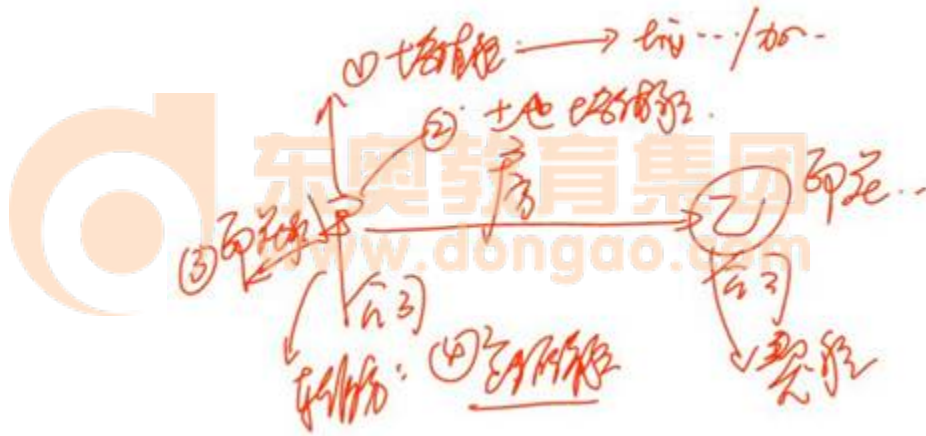


第一单元 与“房”和“地”有关的税

【考点 4】土地增值税（P230）（2013年单选题；2014年单选题、多选题；2015年单选题；2016年单选题、多选题；2017年单选题、判断题）

【解释】土地增值税是对“转让”“国有”土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人，就其转让房地产所取得的增值额征收的一种税。



（一）土地增值税的纳税人

土地增值税的纳税人，是指“转让”国有土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人。

【相关链接】契税的纳税人，是指在我国境内“承受”土地、房屋权属转移的单位和个人。

【例题·单选题】根据土地增值税法律制度的规定，下列各项中，不属于土地增值税纳税人的是（ ）。 （2017年回忆版）

- A. 出租住房的孙某
- B. 转让国有土地使用权的甲公司
- C. 出售商铺的潘某
- D. 出售写字楼的乙公司

【答案】 A

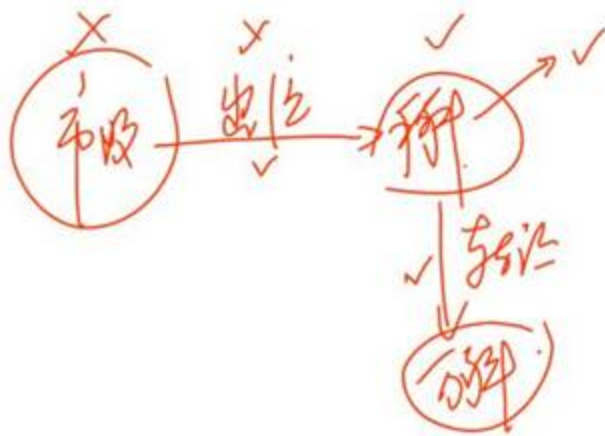
【解析】（1）选项 A：房地产出租，没有发生房屋产权、土地使用权的转让，不属于土地增值税的征税范围，故孙某不属于土地增值税纳税人。（2）选项 BCD：土地增值税的纳税人为“转让”国有土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人。

（二）土地增值税的征税范围

1. 一般规定

（1）土地增值税只对“转让”国有土地使用权的行为征税，对“出让”国有土地使用权的行为不征税。

【相关链接】国有土地使用权“出让”、土地使用权“转让”时，承受人均应缴纳“契税”。



(2) 土地增值税既对转让土地使用权的行为征税，也对转让地上建筑物及其他附着物产权的行为征税。

(3) 土地增值税只对有偿转让的房地产征税，对以继承、赠与等方式无偿转让的房地产，不予征税，但并非所有名为“赠与”的行为均不征税。

【提示】不征收土地增值税的房地产赠与行为只包括：

(1) 房产所有人、土地使用权所有人将房屋产权、土地使用权赠与直系亲属或承担直接赡养义务人的行为；

(2) 房产所有人、土地使用权所有人通过中国境内非营利的社会团体、国家机关将房屋产权、土地使用权赠与教育、民政和其他社会福利、公益事业的行为。

【例题 1 • 判断题】房产所有人将房屋赠与承担直接赡养义务的人，不征收土地增值税。() (2013年)

【答案】✓

【例题 2 • 单选题】根据土地增值税法律制度的规定，下列行为中，应缴纳土地增值税的是()。(2013年)

- A. 甲企业将自有厂房出租给乙企业
- B. 丙企业转让国有土地使用权给丁企业
- C. 某市政府出让国有土地使用权给戊房地产开发商
- D. 庚软件开发公司将闲置房屋通过民政局捐赠给养老院

【答案】B

【例题 3 • 单选题】根据土地增值税法律制度的规定，下列各项中，属于土地增值税纳税人的是()。(2015年)

- A. 承租商铺的张某
- B. 出让国有土地使用权的某市政府
- C. 接受房屋捐赠的某学校
- D. 转让厂房的某企业

【答案】D

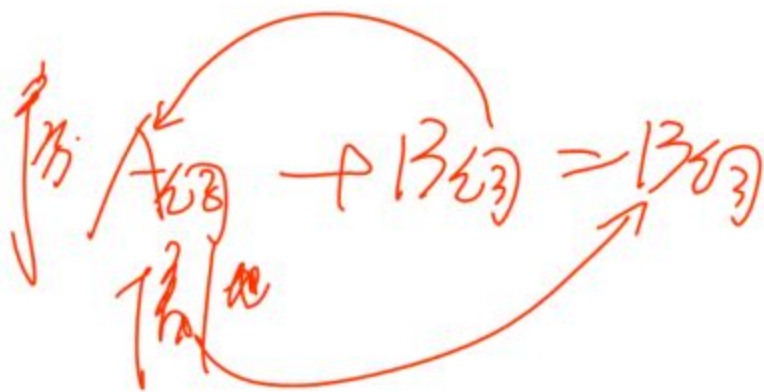
【解析】(1) 选项 A：房地产的出租，不属于土地增值税的征税范围；(2) 选项 B：出让国有土地使用权，不征收土地增值税；(3) 选项 C：受赠人不是土地增值税的纳税人。

2. 征税范围的特殊规定

(1) 企业改制重组

① 一般企业整体改制、合并、分立，改制重组将国有土地、房屋权属转移、变更到改建后、合并后、分立后的企业，暂不征收土地增值税。

② 房地产开发企业改制重组将国有土地、房屋权属转移、变更到改建后、合并后、分立后的企业，征收土地增值税。



(2) 自用或出租

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。

【相关链接】房地产开发企业建造的商品房，在出售前，不征收房产税，但对出售前房地产开发企业已使用或出租、出借的商品房应按规定征收房产税。

(3) 房地产的交换

① 房地产交换属于土地增值税的征税范围；

② 对居民个人之间互换自有居住用房地产的，经当地税务机关核实，可以免征土地增值税。

【相关链接】交换房屋时，由多交付货币、实物、无形资产或其他经济利益的一方缴纳契税；交换价格相等的，免征契税。

(4) 合作建房

① 双方合作建房，建成后按比例分房自用的，暂免征收土地增值税；

② 建成后转让的，应征收土地增值税。

(5) 房地产的抵押与抵债

① 对于房地产的抵押，在抵押期间不征收土地增值税；

② 如果抵押期满以房地产抵债，发生房地产权属转移的，应列入土地增值税的征税范围。

【相关链接】土地、房屋权属的抵押，不属于契税的征税范围。以土地、房屋权属抵债，视同发生权属转移，承受人应当缴纳契税。

(6) 房地产的代建行为

代建行为对于房地产开发公司而言，虽然取得了收入，但没有发生房地产权属的转移，其收入属于劳务收入性质，不属于土地增值税的征税范围。

(7) 房地产的重新评估

对房地产进行重新评估而产生的评估增值，因其既没有发生房地产权属的转移，房产产权人、土地使用权人也未取得收入，所以不属于土地增值税的征税范围。

【提示】土地增值税和契税的征收情形都要求有“产权权属变动”。土地增值税还强调取得收入，而契税不要求必须有“收入”。

【例题 1·单选题】根据土地增值税法律制度的规定，下列各项中，属于土地增值税征税范围的是（ ）。

(2013年)

- A. 政府向企业出让国有土地使用权
- B. 企业将闲置房产出租
- C. 企业之间交换房产
- D. 对房地产进行重新评估而产生的评估增值

【答案】C

【例题 2·单选题】根据土地增值税法律制度的规定，下列各项中，属于土地增值税征税范围的是（ ）。

(2015年)

- A. 房地产的出租
- B. 企业间的房地产交换
- C. 房地产的代建
- D. 房地产的抵押

【答案】B

【例题 3·单选题】根据土地增值税法律制度的规定，下列行为中，属于土地增值税征税范围的是（ ）。
(2015年)

- A. 出租房屋
- B. 代建房屋
- C. 企业之间交换房屋
- D. 房屋评估增值

【答案】 C

(三) 土地增值税的税率

土地增值税实行“4级超率累进税率”，税率表如下：

级数	增值额与扣除项目金额的比率	税率（%）	速算扣除系数（%）
1	不超过 50%的部分	30	0
2	超过 50%至 100%的部分	40	5
3	超过 100%至 200%的部分	50	15
4	超过 200%的部分	60	35

【例题·判断题】土地增值税实行四级超率累进税率。（ ）（2015年）

【答案】 √

(四) 土地增值税应纳税额的计算

1. 土地增值税的计算步骤

- (1) 计算扣除项目金额
- (2) 计算增值额 = 转让房地产的收入 - 扣除项目金额
- (3) 计算增值率 = 增值额 ÷ 扣除项目金额
- (4) 根据增值率确定适用的税率
- (5) 计算应纳税额

土地增值税 = 增值额 × 税率 - 扣除项目金额 × 速算扣除系数

2. 应税收入的确定

纳税人转让房地产取得的应税收入，包括转让房地产的全部价款及有关的经济利益，包括货币收入、实物收入和其他收入，但不含增值税。

3. 新建房地产的扣除项目金额

(1) 取得土地使用权所支付的金额

- ① 纳税人为取得土地使用权所支付的地价款。
- ② 纳税人在取得土地使用权时按国家统一规定缴纳的有关费用和税金（登记、过户手续费和契税）。

(2) 房地产开发成本

房地产开发成本是指纳税人开发房地产项目实际发生的成本，包括土地的征用（含耕地占用税）及拆迁补偿费、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。

(3) 房地产开发费用

房地产开发费用是指与房地产开发项目有关的销售费用、管理费用和财务费用，但在计算土地增值税时，房地产开发费用并不是按照纳税人实际发生额进行扣除，应分别按以下两种情况扣除：

- ① 财务费用中的利息支出 —— 能分摊并能提供金融机构证明
允许扣除的房地产开发费用 = 利息 + (取得土地使用权所支付的金额 + 房地产开发成本) × 5%以内
- ② 财务费用中的利息支出 —— 不能分摊利息支出或者不能提供金融机构证明
允许扣除的房地产开发费用 = (取得土地使用权所支付的金额 + 房地产开发成本) × 10%以内

【案例】甲房地产开发公司开发某住宅项目，支付土地出让金 2840万元，并缴纳购买土地的相关税费 160万元；住宅开发成本 2800万元，其中含装修费用 500万元：

(1) 房地产开发费用中的利息支出为 300万元（能按转让房地产项目计算分摊并能提供金融机构证明）。已知甲公司所在地的省政府规定的其他房地产开发费用的扣除比例为 5%，则允许扣除的房地产开发费用 = 300 + (2840 + 160 + 2800) × 5% = 590（万元）。

(2) 房地产开发费用中的利息支出为 300万元（不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或者不能提供金融机构证明）。已知甲公司所在地的省政府规定的房地产开发费用的扣除比例为 10%，则允许扣除的房地产开发费用 = (2840 + 160 + 2800) × 10% = 580（万元）。

【例题·单选题】甲公司开发一项房地产项目，取得土地使用权支付的金额为 1000万元，发生开发成本 6000万元，发生开发费用 2000万元，其中利息支出 900万元无法提供金融机构贷款利息证明。已知，当地房地产开发费用的计算扣除比例为 10%。根据土地增值税法律制度的规定，甲公司计算缴纳土地增值税时，可以扣除的房地产开发费用为（ ）。（2013年）

- A. 2000 - 900 = 1100（万元）
- B. 6000 × 10% = 600（万元）

- C. $2000 \times 10\% = 200$ (万元)
D. $(1000 + 6000) \times 10\% = 700$ (万元)

【答案】 D

(4) 与转让房地产有关的税金

是指在转让房地产时缴纳的城市维护建设税、教育费附加和印花税。

【提示 1】房地产开发企业按照《房地产开发企业财务制度》的规定，其在转让时缴纳的印花税已列入管理费用中，故不允许单独再扣除；其他纳税人缴纳的印花税允许单独扣除。

【提示 2】土地增值税扣除项目涉及增值税进项税额，允许在销项税额中计算抵扣的，不计入扣除项目，不允许在销项税额中计算抵扣的，可计入扣除项目。

(5) 加计扣除项目

- ① 适用主体：仅对从事“房地产开发”的纳税人
② 加计扣除额： $(\text{取得土地使用权所支付的金额} + \text{房地产开发成本}) \times 20\%$

4. 旧房及其建筑物(存量房)的扣除金额

(1) 按评估价格扣除

- ① 旧房及建筑物的评估价格；
② 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；
③ 转让环节缴纳的税金。

(2) 按购房发票金额计算扣除

纳税人转让旧房及建筑物，凡不能取得评估价格，但能提供购房发票的，经当地税务部门确认，《土地增值税暂行条例》规定的扣除项目的金额，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。

【案例】某企业 2017 年 5 月转让一套北京市内房屋，该房屋本次转让不含增值税价格为 500 万元，该房屋是以 200 万元价格购置的(购房发票所载时间为 2014 年 4 月)，本次转让房屋有关的税金 8.11 万元(包括城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加、本次交易合同印花税、购置本房产时缴纳的契税)。

在本例中，由于房屋购置时间为 2014 年 4 月，至转让时已经持有 3 年，可以每年加计扣除购置价格的 5%，即：加计扣除金额 $= 200 \times 5\% \times 3 = 30$ (万元)。

本例中，属于扣除项目金额的包括：购置价格 200 万元，本次转让房屋有关的税金 8.11 万元和加计扣除金额 30 万元，总计 238.11 万元。

【例题 1·单选题】北京市某企业 2016 年 7 月转让一块未经开发的土地使用权，取得不含税收入 2000 万元，支付相关税费(除增值税外) 110 万元。2016 年 3 月取得该土地使用权时支付地价款 1000 万元，取得土地使用权时发生相关税费 60 万元。根据土地增值税法律制度的规定，该企业计算缴纳土地增值税时的“土地增值额”为() 万元。(2013 年考题改编)

- A. $2000 - 1000 = 1000$
B. $2000 - 110 - 1000 = 890$
C. $2000 - 110 - 1000 - 60 = 830$
D. $2000 - 1000 - 60 = 940$

【答案】 C

【解析】(1) 纳税人在取得土地使用权时按国家统一规定缴纳的有关登记、过户手续费和契税等相关税费(60 万元)，应计入“取得土地使用权所支付的金额”(1000+60=1060)，准予扣除；(2) 纳税人在转让房地产时缴纳的相关税费(110 万元)，准予扣除；(3) 土地增值额 $= 2000 - 110 - 1000 - 60 = 830$ (万元)。

【例题 2·单选题】甲房地产公司 2016 年 9 月销售自行开发的商业房地产项目，取得不含增值税收入 20000 万元，准予从房地产转让收入额减除的扣除项目金额 12000 万元。已知土地增值税税率为 40%，速算扣除系数为 5%，甲房地产公司该笔业务应缴纳土地增值税税额的下列计算列式中，正确的是()。(2016 年考题改编)

- A. $(20000 - 12000) \times 40\% - 20000 \times 5\% = 2200$ (万元)
B. $(20000 - 12000) \times 40\% - 12000 \times 5\% = 2600$ (万元)
C. $20000 \times 40\% - 12000 \times 5\% = 7400$ (万元)
D. $20000 \times 40\% - (20000 - 12000) \times 5\% = 7600$ (万元)

【答案】 B

【解析】土地增值税应纳税额 $= \text{增值额} \times \text{适用税率} - \text{扣除项目金额} \times \text{速算扣除系数}$ 。

【例题 3·多选题】根据土地增值税法律制度的规定，纳税人转让旧房及建筑物，在计算土地增值税额时，准予扣除的项目有()。(2016 年)

- A. 评估价格
B. 转让环节缴纳的税金
C. 取得土地使用权所支付的地价款
D. 重置成本价

【答案】 ABC

【解析】转让旧房应按房屋及建筑物的评估价格、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，以及在转让环节缴纳的税金作为扣除项目金额计征土地增值税。

