关于《国家税务总局内蒙古自治区税务局

关于发布〈内蒙古自治区土地增值税清算

管理办法〉的公告》的政策解读

一、背景意义

为加强土地增值税清算管理，规范土地增值税清算工作，国家税务总局内蒙古自治区税务局制定了《国家税务总局内蒙古自治区税务局关于发布〈内蒙古自治区土地增值税清算管理办法〉的公告》（以下简称《办法》）。《办法》对房地产开发项目管理、预征管理、清算申报、清算审核、核定征收、后续管理等环节做出了明确规定，规范了税务机关土地增值税征收管理工作，切实提升税法遵从度，保障纳税人合法权益。

 二、制定依据

（一）《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则。

（二）《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及其实施细则。

（三）《中华人民共和国发票管理办法》。

（四）《税务规范性文件制定管理办法》（国家税务总局令第41号公布，第50号、第53号修改）。

（五）《财政部 国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税〔2006〕21号）。

（六）《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》(国税发〔2006〕187号，国家税务总局公告2018年第31号修改)。

（七）《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)。

（八）《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220号）。

（九）《国家税务总局关于营改增后土地增值税若干征管规定的公告》（2016年第70号）。

三、重点内容

（一）适用范围

《办法》适用于内蒙古自治区范围内房地产开发项目土地增值税清算管理工作。

（二）项目管理

《办法》第六条明确“纳税人应当在取得土地使用权，并获得《建设工程施工许可证》后30日内，向主管税务机关报送土地增值税项目登记信息，并在首次转让（预售）房地产次月起，按月报送项目的进度和变化情况”。

（三）清算申报

 一是明确了土地增值税清算的条件；二是明确了“全部竣工”“已竣工验收”的条件；三是明确了纳税人办理清算手续的时限；四是明确了纳税人办理清算申报时需提交的资料。

（四）清算审核

一是明确了税务机关完成清算审核的时限；二是明确了清算审核中止的三种情形；三是明确了转让价格偏低的三种正当理由；四是明确了项目用地边界外符合条件的公共服务设施或其他工程支出可以计入取得土地使用权所支付的金额予以扣除；五是明确了取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本的分摊原则及方法；六是明确了装修支出成本、公共配套设施成本的扣除规定；七是明确了转让生地、熟地、续建工程的扣除项目内容。

（五）后续管理

 一是明确了纳税人办理补（退）税期限和尾盘申报期限；二是明确了尾盘申报的计算方法；三是明确了送达税务清算审核结论后，纳税人提出调整清算税额申请的三种情形。

四、理解难点

（一）如何确定土地增值税清算单位?

《办法》第八条规定，经国家有关部门审批或备案的同一项目，在24个月内规划、施工且纳税人按同一成本对象进行会计核算的，可将相关《建设工程规划许可证》确认的项目或分期开发的项目合并为一个清算单位。

举例说明：某房地产开发项目立项后，于2020年2月1日、3月1日分别报建取得两个《建设工程规划许可证》，其对应的项目分别于2021年7月、11月完成施工，且按同一成本对象进行会计核算。2022年起正式销售，于2022年6月、2023年11月分别达到清算条件。2023年接到主管税务机关清算通知后，纳税人提出合并清算的申请。根据《办法》第八条规定，经主管税务机关同意后，可以将《建设工程规划许可证》确认的房地产开发项目合并为一个单位进行清算。

（二）如何确定普通住宅标准？

根据《内蒙古自治区人民政府办公厅关于加强房地产市场监管规范房地产开发与经营活动的通知》（内政办发〔2022〕87号）第三条第七项规定，明确单套普通商品住房标准。住宅小区建筑容积率在1.0以上、建筑面积在144平方米以下（含144平方米）的单套住房为普通商品住房，享受相关优惠政策。

（三）《办法》第十五条第一项“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，或虽未超过85%，但剩余的可售建筑面积已经出租或自用的”和第十五条第二项“取得销售（预售）许可证满三年仍未销售完毕的”在具体工作中该如何理解?

“或虽未超过85%，但剩余的可售建筑面积已经出租或自用的”是指已售建筑面积、视同销售面积以及用于出租与自用的可售建筑面积之和不小于总可售建筑面积的85%。

“取得销售（预售）许可证满三年仍未销售完毕的”起始时间为清算单位最后一份预售许可证取得时间。

（四）纳税人以出让方式取得国有土地使用权的，选用增值税一般计税方法计税的，清算时土地增值税应税收入如何确认？是否调整土地成本？

《办法》第二十三条规定，营改增后，转让房地产的土地增值税应税收入为不含增值税收入。根据《国家税务总局关于营改增后土地增值税若干征管规定的公告》（2016年第70号）第一条规定，营改增后，纳税人转让房地产的土地增值税应税收入不含增值税。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。

举例说明：某房地产开发企业为一般纳税人，选用增值税一般计税方法计税，以出让方式取得国有土地使用权。该企业取得销售房地产含税收入1490万元，当期允许扣除的土地价款为400万元。该企业按规定计算增值税销项税额为（1490-400）÷（1+9%）×9%=90万元, 则该企业土地增值税清算收入为1490-90=1400万元。

以出让方式取得国有土地使用权的，不调整土地成本。

（五）有产权车位（车库、储藏室）的“产权”如何理解？

有产权车位（车库、储藏室）的“产权”是指经与政府相关部门确认，买受人能够办理“国有建设用地使用权及房屋所有权转移登记”。

（六）国有土地使用权出让合同中明确约定，在项目用地边界外为政府建设并无偿移交的公共服务设施或其他工程发生的支出计入取得土地使用权所支付的金额允许扣除，补充协议是否认可？项目用地边界内配建的廉租房、公共租赁住房、经济适用房等如何扣除？

《办法》第三十条第三项规定，国有土地使用权出让合同中明确约定，在项目用地边界外为政府建设并无偿移交的公共服务设施或其他工程发生的支出，允许计入取得土地使用权所支付的金额扣除。如出具法律上认可的补充协议或具有同等法律效力的佐证资料，证明该项支出为取得土地的附加条件，则该支出可以计入土地成本扣除。

房地产开发企业通过招、拍、挂等方式取得国有土地使用权，签订的土地出让合同中明确约定需配建一定数量廉租房、公共租赁住房、经济适用房等并无偿移交政府相关部门的，其配建发生的支出，土地增值税清算时可参照《办法》第三十三条第五项“公共配套设施建成后无偿移交给政府、公用事业单位用于非营利性社会公共事业的，其成本、费用予以扣除”规定处理。

（七）销售房地产时一并销售的“可移动家电家具、日用品、装饰品等”收入该如何处理？

《办法》第三十三条第三项规定“可移动家电家具、日用品、装饰品等”不属于装修范围，也不属于土地增值税征收范围，同时不计算收入和采购成本。

（八）清算时关于人防设施的不同情形如何把握？

人防设施的移交以是否取得《人防工程验收合格证》为依据。

依法配建的人防设施等公共配套设施转为其他用途，但全体业主或业主委员会实际享有其全部使用权、收益权的，可扣除成本费用。如将人防设施改建为车位、车库、储藏室等，全部由全体业主无偿使用的，可扣除成本费用。

纳税人处置人防设施（改建为车位、车库、储藏室等）取得的收入，不确认收入，其成本、费用不予扣除。

（九）清算时未支付的地价款和建筑安装工程费能否扣除？

根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》（财法字〔1995〕6号）第七条第一项“取得土地使用权所支付的金额，是指纳税人为取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定交纳的有关费用”和第二项“建筑安装工程费，是指以出包方式支付给承包单位的建筑安装工程费，以自营方式发生的建筑安装工程费”的规定，取得土地使用权所支付的金额和以出包方式支付给承包单位的建筑安装工程费，清算时作为扣除项目应同时具备以下条件：“实际发生”、取得“合法有效凭证”、实际“支付”。

（十）第三十四条第一项所称“提供金融机构证明”如何理解？

“提供金融机构证明”是指纳税人向具有贷款资质的金融机构借款、签订借款合同，且能够提供金融机构出具的利息结算单据或利息发票等证明的行为。

（十一）土地增值税清算申报税源信息采集时地方教育附加等税费如何填列？

《办法》第三十五条规定，与转让房地产有关的税金，包括纳税人缴纳的营业税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加、水利建设基金、印花税。以上税费中按照现行的土地增值税清算申报税源信息采集表设置，地方教育附加、水利建设基金以及印花税无对应填列栏次，目前暂定填列至教育费附加栏次。

（十二）《办法》第三十五条规定“与转让房地产有关的税金”中的印花税具体扣除范围是什么？

《办法》第三十五条规定“与转让房地产有关的税金”中的印花税，是指房地产销售环节的印花税。

（十三）如何理解同一清算单位中的取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本分摊扣除的计算方法？

《办法》第三十七条第二项规定“取得土地使用权所支付的金额按不同类型房地产可售建筑面积占总可售建筑面积的比例计算分摊”和“房地产开发成本按不同类型房地产可售建筑面积占总建筑面积的比例计算分摊”，其中总可售建筑面积包含项目可售建筑面积以及《办法》第三十三条第五项规定“纳税人将未移交的公共配套设施转为自用、出租和其他用途”的建筑面积。

1.取得土地使用权所支付的金额（简称土地成本）分摊方法：

允许扣除的某类型房地产的土地成本=总土地成本× $\frac{某类型房地产已售建筑面积}{总可售建筑面积}$

2.房地产开发成本（简称房开成本）分摊方法：

允许扣除的某类型房地产的房开成本=房开总成本×

$\frac{总可售建筑面积+允许扣除的公共设施建筑面积}{总建筑面积}$×$\frac{某类型房地产已售建筑面积}{总可售建筑面积}$

备注：《办法》第三十三条第五项“纳税人处置利用人防设施建造的车库（位）等设施取得的收入，不计算收入，不扣除成本、费用”。

举例说明1：某房地产开发企业以出让方式取得一宗土地53000平方米，缴纳的土地出让金和契税共26500万元；总开发成本33000万元。

项目总建筑面积110000平方米，可售面积85000平方米，其中：普通住宅42400平方米，非普通住宅40000平方米，其他类型房地产2600平方米；普通住宅已售41000平方米，非普通住宅已售38000平方米，其他类型房地产已售2400平方米。公共配套设施9800平方米，其中：房地产开发企业将3000平方米对外出租并取得收益，1000平方米未移交,800平方米为允许扣除的公配，以上全部为地上建筑；5000平方米人防设施改为供全体业主免费停车的车位。15200平方米地下车位（无法办理分户转移登记）已全部转让。

土地成本：

普通住宅允许扣除土地成本=26500×$\frac{41000}{85000+3000+1000}$ =12207.87（万元）

非普通住宅允许扣除土地成本=26500×$\frac{38000}{85000+3000+1000}$ =11314.61（万元）

其他类型允许扣除土地成本=26500×$\frac{2400}{85000+3000+1000}$ =714.61（万元）

房开成本**：**

普通住宅允许扣除房开成本=33000×$\frac{85000+3000+1000+800+5000}{110000}$×$\frac{41000}{85000+3000+1000}$ =13101.57（万元）

非普通住宅允许扣除房开成本=33000×$\frac{85000+3000+1000+800+5000}{110000}$×$\frac{38000}{85000+3000+1000}$ =12142.92（万元）

其他类型允许扣除房开成本=33000×$\frac{85000+3000+1000+800+5000}{110000}$×$\frac{2400}{85000+3000+1000}$ =766.92（万元）

举例说明2：某房地产开发企业以出让方式取得一宗土地53000平方米，缴纳的土地出让金和契税共26500万元；总开发成本33000万元。

项目总建筑面积110000平方米，可售面积100200平方米，其中：普通住宅42400平方米，非普通住宅40000平方米，其他类型房地产17800平方米（包含可办理分户转移登记的地下车位15200平方米）,已全部出售。公共配套设施9800平方米，其中：房地产开发企业将3000平方米对外出租并取得收益，1000平方米未移交,800平方米为允许扣除的公配，以上全部为地上建筑。另外，5000平方米人防设施改为车位并向业主出租。

土地成本：

普通住宅允许扣除土地成本=26500×$\frac{42400}{100200+3000+1000}$ =10783.11（万元）

非普通住宅允许扣除土地成本=26500×$\frac{40000}{100200+3000+1000}$ =10172.74（万元）

其他类型允许扣除土地成本=26500×$\frac{17800}{100200+3000+1000}$ =4526.87（万元）

房开成本：

普通住宅允许扣除房开成本=33000×$\frac{100200+3000+1000+800}{110000}$×$\frac{42400}{100200+3000+1000}$ =12817.66（万元）

非普通住宅允许扣除房开成本=33000×$\frac{100200+3000+1000+800}{110000}$×$\frac{40000}{100200+3000+1000}$ =12092.13（万元）

其他类型允许扣除房开成本=33000×$\frac{100200+3000+1000+800}{110000}$×$\frac{17800}{100200+3000+1000}$ =5381.00（万元）

（十四）如何运用层高系数法计算调整商业用房分摊的建筑安装工程费？

运用层高系数法计算调整商业用房的适用范围为权属登记证上列明用途为商业的房地产。

1.计算层高系数

（1）住宅平均层高=$ \frac{∑(住宅建筑面积×住宅层高)}{住宅总建筑面积}$

（2）设定住宅平均层高系数为1

（3）商业用房层高系数＝$\frac{商业用房层高}{住宅平均层高}$

2.计算总层高系数面积

（1）总层高系数面积=∑(某类型房地产可售建筑面积×某类型房地产层高系数)

（2）商业用房已售部分的层高系数面积＝商业用房已售建筑面积×商业用房层高系数

3.计算总可售建筑安装工程费

总可售建筑安装工程费= $\frac{ 总建筑面积−不可售建筑面积 }{总建筑面积}×$总建筑安装工程费

4.计算不同类型已售房地产应分摊的建筑安装工程费

某类型已售分摊的建筑安装工程费=$总可售建筑安装工程费×\frac{某类型已售房地产层高系数面积}{总层高系数面积}$

举例说明：某房地产开发项目，开发总建筑面积20000平方米，其中：层高为2.8米的普通住宅4000平方米、层高为3米的普通住宅2000平方米,层高为3.2米的非普通住宅4000平方米,地上层高为6米的商业用房4000平方米,地下层高为4.5米的商业用房1000平方米，无法办理分户转移登记的地下车位1200平方米。清算审核认定，该项目总建筑安装工程费4000万元。上述除地上商业用房500平方米、地下商业用房200平方米未售外，其他可售面积已全部销售完毕。

1.计算层高系数

住宅平均层高= $\frac{ 4000×2.8+2000×3+4000×3.2 }{4000+2000+4000}$ = 3（米）

地上商业用房层高系数= $\frac{ 6 }{3}$ = 2

地下商业用房层高系数= $\frac{ 4.5 }{3}$ = 1.5

住宅层高系数为1

2.计算总层高系数面积

商业用房已售层高系数面积=（4000-500）×2+（1000-200）×1.5=8200（平方米）

总层高系数面积=（4000+2000+4000）+4000×2+1000×1.5=19500（平方米）

3.计算总可售建筑安装工程费

 总可售建筑安装工程费=$\frac{ 20000−1200 }{20000}×$4000=3760（万元）

4.计算不同类型房地产已售面积分摊的建筑安装工程费

普通住宅已售面积分摊建筑安装工程费=3760$×\frac{6000}{ 19500 }$ =1156.92（万元）

非普通住宅已售面积分摊建筑安装工程费=3760$×\frac{4000}{19500}$ =771.28（万元）

其他类型房地产已售面积分摊建筑安装工程费=3760$×\frac{8200}{19500}$=1581.13（万元）

 (十五)如何理解工程质量保证金扣除的相关规定？

房地产开发企业在工程竣工验收后，根据合同约定，扣留建筑安装施工企业规定比例的工程款，作为开发项目的质量保证金，在清算时施工企业已就质量保证金对房地产开发企业开具发票的，按发票所载金额在规定比例内予以扣除；未开具发票的，扣留的质量保证金不得扣除。

根据《住房和城乡建设部 财政部关于印发建设工程质量保证金管理办法的通知》（建质〔2017〕138号）第七条规定，发包人应按照合同约定方式预留保证金，保证金总预留比例不得高于工程价款结算总额的3%，工程质量保证金的比例以此为准。

（十六）建筑安装服务增值税发票备注栏填写有哪些要求？

纳税人取得建筑安装服务增值税发票应在备注栏注明建筑服务发生地所在县(市、区)及项目名称，否则不得计入土地增值税扣除项目金额；纳税人取得的建筑安装服务增值税发票为全面数字化电子发票时，需正确填写特定信息“建筑服务发生地”、“建筑项目名称”等内容，无需在备注栏重复填写该信息。

（十七）如何理解纳税人调整清算审核结果的时限规定？

《办法》第四十八条规定，自主管税务机关送达税务审核结论之日起三年内发生下列情形之一的，纳税人可一次性提出申请，调整清算税额，退还多缴的土地增值税税款。送达税务审核结论的日期按照《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》相关规定确认。

（十八）违约金是否应纳入土地增值税应税收入？

纳税人因销售房地产收取的违约金、赔偿金、延期付款利息以及其他各种性质的经济收益，根据房地产销售是否实现，判断是否纳入土地增值税应税收入。购买方违约但房地产销售实现，应确认为土地增值税应税收入；销售未实现，不确认为土地增值税应税收入。

（十九）买一赠一的阁楼在土地增值税清算中如何处理？

以买一赠一形式销售无产权阁楼的，不征收土地增值税，在清算时不确认收入，不扣除相应的成本费用。

以买一赠一形式销售有产权阁楼的，阁楼与房屋为同一不动产权属的，应与房屋合并清算；阁楼与房屋为不同不动产权属的，应分别清算。

五、落实措施

本公告自2024年1月1日起施行。本《办法》施行后《内蒙古自治区地方税务局关于印发<房地产开发企业土地增值税预征和清算管理暂行办法>的通知》（内地税字〔2005〕116号，国家税务总局内蒙古自治区税务局公告2018年第1号修改）同时废止。各级税务机关应对本《办法》开展政策辅导，对落实过程中各种情况密切关注并及时跟踪，确保《办法》落实到位。