

协同财税月报

2024 年第 **03** 期
2019-2024 NO.54

本期导读

“成本分摊” 相关的常见问题和知识分享

数字化工具指南：土地增值税数字化清算师实战训练营，将数字化与业务技能融合，以算力服务人力，赢得客户信任。



目录

热点问题答疑

- Q1: 同一房地产开发公司,既有新项目也有老项目,老项目选择简易征收,相应的共同成本进项税额如何划分?因为房地产开发产品销售周期一般比较长,按销售额划分实际操作比较困难,还有一些新建的公建配套,成本分摊到新旧项目,进项如何划分? - 1 -
- Q2: 广东省成本费用如何分摊? - 1 -
- Q3: 四川省关于共同成本费用的分摊的要求? - 1 -
- Q4: 进行土地增值税清算分摊土地成本时,遇到如下问题: 1、同一个清算项目中,不同类型房产的土地成本是按占地面积还是按建筑面积的比例分摊,还是可以有纳税人自由选择分摊方法; 2、同一个清算项目中,地下产权车位是否分摊土地成本?.. - 2 -

最新政策法规

- 国家税务总局 - 3 -

热门知识分享

- 税局限制房企选择成本分摊方法,应退土增税变为巨额补税该怎么办? - 9 -
- 关于房地产成本分摊,税局的 9 个经典答疑 - 13 -

数字化应用指南

- 土地增值税数字化清算师实战训练营,将数字化与业务技能融合,以算力服务人力,赢得客户信任 - 23 -



热点问题答疑—“成本分摊”

Q1: 同一房地产开发公司,既有新项目也有老项目,老项目选择简易征收,相应的共同成本进项税额如何划分?因为房地产开发产品销售周期一般比较长,按销售额划分实际操作比较困难,还有一些新建的公建配套,成本分摊到新旧项目,进项如何划分?

标签: 成本分摊

问题描述: 根据国家税务总局公告 2016 年 18 号房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法 相关规定:

一般纳税人销售自行开发的房地产项目,兼有一般计税方法计税、简易计税方法计税、免征增值税的房地产项目而无法划分不得抵扣的进项税额的,应以《建筑工程施工许可证》注明的“建设规模”为依据进行划分。不得抵扣的进项税额=当期无法划分的全部进项税额×(简易计税、免税房地产项目建设规模÷房地产项目总建设规模) 新建的公建配套也按照以上方法确定老项目不得抵扣的增值税。

Q2: 广东省成本费用如何分摊?

标签: 成本分摊

问题描述: 国家税务总局广东省税务局土地增值税清算管理规程:

《规程》第二十八条明确了同一清算单位内发生的成本、费用如何分摊,即同一清算单位内发生的成本、费用,能按照受益对象直接归集的,按照直接成本法计入相应房地产类型扣除;不能按照受益对象直接归集的成本、费用,原则上按照不同类型房地产可售建筑面积比例计算分摊;对占地相对独立的不同类型房地产,可按占地面积法计算分摊取得土地使用权所支付的金额、土地征用及拆迁补偿费。

《规程》第二十九条明确了地上部分与地下部分土地成本分摊的方法,即国有土地使用权出让合同或其补充协议注明,地下部分不缴纳土地出让金或者地上部分与地下部分分别缴纳土地出让金的,土地出让金应直接归集到对应的受益对象(地上部分或地下部分)。

Q3: 四川省关于共同成本费用的分摊的要求?

标签: 成本分摊

问题描述: 国家税务总局四川省税务局公告 2020 年第 13 号:

纳税人分期分批开发房地产项目或同时开发多个房地产项目,各清算项目取得土地使用权所支付的金额,按照占地面积法(即转让土地使用权的面积占可转让土地使用权总面积的比例)



进行分摊;其他共同发生的成本费用,按照建筑面积法(即转让的建筑面积占可转让总建筑面积的比例)进行分摊。

同一清算单位内包含不同类型房地产的,其共同发生的成本费用按照建筑面积法进行分摊

Q4: 进行土地增值税清算分摊土地成本时,遇到如下问题: 1、同一个清算项目中,不同类型房产的土地成本是按占地面积还是按建筑面积的比例分摊,还是可以有纳税人自由选择分摊方法; 2、同一个清算项目中,地下产权车位是否分摊土地成本?

标签: 成本分摊

问题描述: 根据国家税务总局安徽省税务局公告 2018 年第 21 号规定:“第三十六条 扣除项目应同时符合下列要求:

(五) 纳税人同时开发多个项目、分期开发项目、或者同一项目中建造不同类型房地产涉及到分摊共同的成本费用的,应按照受益对象,采用合理的分配方法分摊。

第四十条 纳税人开发建造的与清算项目配套的居委会和派出所用房、会所、停车场(库)、物业管理场所、变电站、热力站、水厂、文体场馆、学校、幼儿园、托儿所、医院、邮电通讯设施等,建成后产权属于全体业主所有的,其成本、费用可以扣除;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,在提供政府、公用事业单位书面证明后,其成本、费用可以扣除;建成后有偿转让的,应计算收入,并准予扣除成本、费用。

符合下列情况之一的,可以确认为建成后产权属于全体业主所有:

(一) 商品房销售合同、协议或合同性质凭证中注明有关公共配套设施归业主共有,且房屋登记机构在房屋登记簿中对属业主共有的物业服务用房等配套建筑予以记载的。

(二) 商品房销售合同、协议或合同性质凭证中未注明有关公共配套设施归业主共有,但通过其他方式向物业买受人提供书面公示材料注明有关公共配套设施归业主共有,且房屋登记机构在房屋登记簿中对属业主共有的物业服务用房等配套建筑予以记载的。

(三) 商品房销售合同、协议或合同性质凭证中注明有关公共配套设施归业主共有,或通过其他方式向物业买受人提供书面公示材料注明有关公共配套设施归业主共有,但因客观原因房屋登记机构未在房屋登记簿中对属业主共有的物业服务用房等配套建筑予以记载,主管税务机关应当调查取证予以确认。

（四）法院判决书、裁定书、调解书以及仲裁裁决书确定属于全体业主共有的。”
具体情况建议联系主管税务机关进一步核实。

最新政策法规

国家税务总局

关于办理 2023 年度个人所得税综合所得汇算清缴事项的公告

国家税务总局公告 2024 年第 2 号

根据个人所得税法及其实施条例、税收征收管理法及其实施细则等有关规定，现就办理 2023 年度个人所得税综合所得汇算清缴（以下简称汇算）有关事项公告如下：

一、汇算的主要内容

2023 年度终了后，居民个人（以下称纳税人）需要汇总 2023 年 1 月 1 日至 12 月 31 日取得的工资薪金、劳务报酬、稿酬、特许权使用费等四项综合所得的收入额，减除费用 6 万元以及专项扣除、专项附加扣除、依法确定的其他扣除和符合条件的公益慈善事业捐赠后，适用综合所得个人所得税税率并减去速算扣除数（税率表见附件 1），计算最终应纳税额，再减去 2023 年已预缴税额，得出应退或应补税额，向税务机关申报并办理退税或补税。具体计算公式如下：

应退或应补税额=[（综合所得收入额-60000 元-"三险一金"等专项扣除-子女教育等专项附加扣除-依法确定的其他扣除-符合条件的公益慈善事业捐赠）×适用税率-速算扣除数]-已预缴税额

汇算不涉及纳税人的财产租赁等分类所得，以及按规定不并入综合所得计算纳税的所得。

二、无需办理汇算的情形



纳税人在 2023 年已依法预缴个人所得税且符合下列情形之一的，无需办理汇算：

- (一) 汇算需补税但综合所得收入全年不超过 12 万元的；
- (二) 汇算需补税金额不超过 400 元的；
- (三) 已预缴税额与汇算应纳税额一致的；
- (四) 符合汇算退税条件但不申请退税的。

三、需要办理汇算的情形

符合下列情形之一的，纳税人需办理汇算：

- (一) 已预缴税额大于汇算应纳税额且申请退税的；
- (二) 2023 年取得的综合所得收入超过 12 万元且汇算需要补税金额超过 400 元的。

因适用所得项目错误或者扣缴义务人未依法履行扣缴义务，造成 2023 年少申报或者未申报综合所得的，纳税人应当依法据实办理汇算。

四、可享受的税前扣除

下列在 2023 年发生的税前扣除，纳税人可在汇算期间填报或补充扣除：

- (一) 减除费用 6 万元，以及符合条件的基本养老保险、基本医疗保险、失业保险等社会保险费和住房公积金等专项扣除；
- (二) 符合条件的 3 岁以下婴幼儿照护、子女教育、继续教育、大病医疗、住房贷款利息或住房租金、赡养老人专项附加扣除；
- (三) 符合条件的企业年金和职业年金、商业健康保险、个人养老金等其他扣除；
- (四) 符合条件的公益慈善事业捐赠。

同时取得综合所得和经营所得的纳税人，可在综合所得或经营所得中申报减除费用 6 万元、专项扣除、专项附加扣除以及依法确定的其他扣除，但不得重复申报减除。

纳税人与其配偶共同填报 3 岁以下婴幼儿照护、子女教育、大病医疗、住房贷款利息及住房租金等专项附加扣除的，以及与兄弟姐妹共同填报赡养老人专项附加扣除的，需要与其他填报人沟通填报扣除金额，避免超过规定额度或比例填报专项附加扣除。纳税人填报不符合规定的，一经发现，税务机关将通过手机个人所得税 APP、自然人电子税务局网站或者扣缴义务人等渠道进行提示提醒。根据《财政部 税务总局关于个人所得税综合所得汇算清缴涉及有关政策问题的公告》（2019 年第 94 号）有关规定，对于拒不更正或者不说明情况的纳税人，税务机关将暂停其享受专项附加扣除。纳税人按规定更正相关信息或者说明情况后，可继续享受专项附加扣除。

五、办理时间

2023 年度汇算办理时间为 2024 年 3 月 1 日至 6 月 30 日。在中国境内无住所的纳税人在 3 月 1 日前离境的，可以在离境前办理。

六、办理方式

纳税人可自主选择下列办理方式：

（一）自行办理。

（二）通过任职受雇单位（含按累计预扣法预扣预缴其劳务报酬所得个人所得税的单位）代为办理。

纳税人提出代办要求的，单位应当代为办理，或者培训、辅导纳税人完成汇算申报和退（补）税。

由单位代为办理的，纳税人应提前与单位以书面或者电子等方式进行确认，补充提供 2023 年在本单位以外取得的综合所得收入、相关扣除、享受税收优惠等信息资料，并对所提交信息的真实性、准确性、完整性负责。纳税人未与单位确认请其代为办理的，单位不得代办。

（三）委托受托人（含涉税专业服务机构或其他单位及个人）办理，纳税人需与受托人签订授权书。

单位或受托人为纳税人办理汇算后，应当及时将办理情况告知纳税人。纳税人发现汇算申报信息存在错误的，可以要求单位或受托人更正申报，也可自行更正申报。

七、办理渠道

为便利纳税人，税务机关为纳税人提供高效、快捷的网络办税渠道。纳税人可优先通过个税 APP 及网站办理汇算，税务机关将为纳税人提供申报表项目预填服务；不方便通过上述方式办理的，也可以通过邮寄方式或到办税服务厅办理。

选择邮寄申报的，纳税人需将申报表寄送至按本公告第九条确定的主管税务机关所在省、自治区、直辖市和计划单列市税务局公告的地址。

八、申报信息及资料留存

纳税人办理汇算，适用个人所得税年度自行纳税申报表（附件 2、3），如需修改本人相关基础信息，新增享受扣除或者税收优惠的，还应按规定一并填报相关信息、提供佐证材料。纳税人需仔细核对，确保所填信息真实、准确、完整。

纳税人、代办汇算的单位，需各自将专项附加扣除、税收优惠材料等汇算相关资料，自汇算期结束之日起留存 5 年。

存在股权（股票）激励（含境内企业以境外企业股权为标的对员工进行的股权激励）、职务科技成果转化现金奖励等情况的单位，应当按照相关规定进行报告、备案。同时，纳税人在一个纳税年度内从同一单位多次取得股权激励的，由该单位合并计算扣缴税款。纳税人在一个纳税年度内从不同单位取得股权激励的，可将之前单位取得的股权激励有关信息提供给现单位并由其合并计算扣缴税款，也可在次年 3 月 1 日至 6 月 30 日自行向税务机关办理合并申报。

九、受理申报的税务机关

按照方便就近原则，纳税人自行办理或受托人为纳税人代为办理的，向纳税人任职受雇单位的主管税务机关申报；有两处及以上任职受雇单位的，可自主选择向其中一处申报。

纳税人没有任职受雇单位的，向其户籍所在地、经常居住地或者主要收入来源地的主管税务机关申报。主要收入来源地，是指 2023 年向纳税人累计发放劳务报酬、稿酬及特许权使用费金额最大的扣缴义务人所在地。

单位为纳税人代办汇算的，向单位的主管税务机关申报。

为方便纳税服务和征收管理，汇算期结束后，税务部门将为尚未办理汇算申报、多次股权激励合并申报的纳税人确定其主管税务机关。

十、退（补）税

（一）办理退税

纳税人申请汇算退税，应当提供其在中国境内开设的符合条件的银行账户。税务机关按规定审核后，按照国库管理有关规定办理税款退库。纳税人未提供本人有效银行账户，或者提供的信息资料有误的，税务机关将通知纳税人更正，纳税人按要求更正后依法办理退税。

为方便办理退税，2023 年综合所得全年收入额不超过 6 万元且已预缴个人所得税的纳税人，可选择使用个税 APP 或网站提供的简易申报功能，便捷办理汇算退税。

申请 2023 年度汇算退税及其他退税的纳税人，如存在应当办理 2022 年及以前年度汇算补税但未办理，或者经税务机关通知 2022 年及以前年度汇算申报存在疑点但未更正或说明情况的，需在办理 2022 年及以前年度汇算申报补税、更正申报或者说明有关情况后依法申请退税。

（二）办理补税

纳税人办理汇算补税的，可以通过网上银行、办税服务厅 POS 机刷卡、银行柜台、非银行支付机构等方式缴纳。邮寄申报并补税的，纳税人需通过个税 APP 及网站或者主管税务机关办税服务厅及时关注申报进度并缴纳税款。

汇算需补税的纳税人，汇算期结束后未申报补税或未足额补税的，一经发现，税务机关将依法责令限期改正并向纳税人送达有关税务文书，对已签订《税务文书电子送达确认书》的，通过个税 APP 及网站等渠道进行电子文书送达；对未签订《税务文书电子送达确认书》的，

以其他方式送达。同时，税务机关将依法加收滞纳金，并在其个人所得税《纳税记录》中予以标注。

纳税人因申报信息填写错误造成汇算多退或少缴税款的，纳税人主动或经税务机关提醒后及时改正的，税务机关可以按照“首违不罚”原则免予处罚。

十一、汇算服务

税务机关推出系列优化服务措施，加强汇算的政策解读和操作辅导力度，分类编制办税指引，通俗解释政策口径、专业术语和操作流程，多渠道、多形式开展提示提醒服务，并通过个税 APP 及网站、12366 纳税缴费服务平台等渠道提供涉税咨询，帮助纳税人解决疑难问题，积极回应纳税人诉求。

汇算开始前，纳税人可登录个税 APP 及网站，查看自己的综合所得和纳税情况，核对银行卡、专项附加扣除涉及人员身份信息的基础资料，为汇算做好准备。

为合理有序引导纳税人办理汇算，提升纳税人办理体验，主管税务机关将分批分期通知提醒纳税人在确定的时间段内办理。同时，税务部门推出预约办理服务，有汇算初期（3 月 1 日至 3 月 20 日）办理需求的纳税人，可以根据自身情况，在 2 月 21 日后通过个税 APP 预约上述时间段中的任意一天办理。3 月 21 日至 6 月 30 日，纳税人无需预约，可以随时办理。

对符合汇算退税条件且生活负担较重的纳税人，税务机关提供优先退税服务。独立完成汇算存在困难的年长、行动不便等特殊人群提出申请，税务机关可提供个性化便民服务。

十二、其他事项

《国家税务总局关于个人所得税自行纳税申报有关问题的公告》（2018 年第 62 号）第一条、第四条与本公告不一致的，依照本公告执行。

根据《财政部 税务总局 住房城乡建设部关于延续实施支持居民换购住房有关个人所得税政策的公告》（2023 年第 28 号）规定，在 2024 年 1 月 1 日至 2025 年 12 月 31 日期间，纳税人出售自有住房并在现住房出售后 1 年内，在同一城市重新购买住房的，可按规定申请退还其出售现住房已缴纳的个人所得税，具体服务与征管规定参照《国家税务总局关于支持居民换购住房个人所得税政策有关征管事项的公告》（2022 年第 21 号）执行。



特此公告。

附件：

1. [个人所得税税率表（综合所得适用）.pdf](#)
2. [个人所得税年度自行纳税申报表（A 表、简易版、问答版）.pdf](#)
3. [个人所得税年度自行纳税申报表（B 表）.pdf](#)

文章链接：<http://xt12366.com/index.php/Fagui/newshow/id/16169>

热门知识分享

税局限制房企选择成本分摊方法，应退土增税变为巨额补税该怎么办？

一、案例

某房地产开发公司开发限价商品房项目，根据土地出让合同及附件，项目最初物业类型仅为地上住宅，建筑面积约为 160000 平方米，土地价款为 11.56 亿元。后因更改规划，经批准增加了办公、商业、车位和仓储四个物业类型，各类型单价及面积均在附件中有明确表述，新增地价款约 4500 万元。

项目住宅部分单套建筑面积在 90 平方米以下，售价受当地主管部门政策限制，住宅均符合项目所在地普通住宅标准。截止土地增值税清算时点，住宅可售面积：其他类型房地产可售面积=65：35，住宅销售面积：其他类型房地产销售面积= 9：1。项目住宅销售比例为 99%，其他类型销售比例 19%。

在项目土地成本分摊上，不同分摊方法对土地增值税影响巨大：

土地价款如按照建筑面积法分摊，普通住宅分摊土地成本少，增值率超过 20%，不符合普通住宅优惠条件，其他类型房地产增值额为负，清算结果为补缴土地增值税 8700 万元；

如用直接成本法，将新增地价款全部归为其他类型房地产，原地价款归为住宅，则普通住宅增值率为 13%，符合免税条件。其他类型房地产增值额为负，清算结果是退回原预缴土地增值税 140 万元。

纳税人从自身利益出发，选择用直接成本法分摊土地成本并申报土地增值税。

二、与税务机关沟通

项目受理后，主管税务机关对按照直接成本法分摊土地成本持有异议，一是按照当地土地增值税清算管理办法要求，扣除项目按直接成本法分摊需要单独签订合同并独立结算，该项目土地出让合同未单独签订，不符合条件；二是从该地土地增值税征管实践看，该区近年来扣除项目分摊方法均按照建筑面积法，没有按照直接成本法分摊扣除的先例。总之，此项目按直接成本法分摊对主管税务机关征管构成挑战。

我们作为该公司外聘专业服务机构，指导纳税人提供项目规划、土地取得招投标中标文件，出让合同等资料，协助其与主管税务机关沟通，多次释明税务机关依法行政、规避法律风险的重要性、土地增值税全国性法律文件关于成本分摊原则等。主管税务机关层报上级，最终，经多方论证，主管税务机关认可了纳税人的分摊方法。

三、小结

上述案例取得上述结果，一方面得益于企业的项目资料真实、完整，另一方面得益于与税务机关进行了有效沟通。但实践中，遗憾的是，纳税人选择合理分摊方法被税务局否定的案例时有发生。

02、扣除项目成本分摊方法政策依据与征管实践

土地增值税清算中，扣除项目分摊方法是房地产开发企业取得整体地块分期开发或者同时开发多个项目的，或者同一项目中建造不同类型房地产时，对共同成本如何在不同清算单位或不同类型房地产间进行分摊的方法。

常见的分摊方法有：建筑面积法（包括总建筑面积、可售建筑面积、已售建筑面积、套内建筑面积、计容面积法占比等）、占地面积法（土地使用证面积、建设用地规划许可证面积占比等）、直接成本法、层高系数法等。共同成本发生后，不同划分方法直接影响清算单位扣除事项，进而影响增值额、增值率和税率，最终影响应缴土地增值税。

一、全国性分摊方法规定

1.《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》（以下简称“实施细则”）（财法字[1995]6号）

“第九条 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。”

2.《国家税务总局关于印发〈土地增值税清算管理规程〉的通知》（以下简称“规程”）（国税发[2009]91号）

“第二十一条 审核扣除项目是否符合下列要求：……（五）纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的，或者同一项目中建造不同类型房地产的，应按照受益对象，采用合理的分配方法，分摊共同的成本费用。”

从上述全国性政策看，分期分批开发项目分摊方法是授权性规定，纳税人“可”在几种分摊方法中选择，但选择时应按受益对象原则选择合理分摊方法。进而，我们可以得出，全国性政策没有要求、限制纳税人必须采用哪一种分摊方法。

二、部分地方性分摊方法规定

地方	文号	分摊方法选择
北京市	北京市地方税务局公告 2016 年第 7 号第二十九条	原则上建筑面积法，其他满足条件的，可选择占地面积法、直接成本法、税务机关确认的其他合理方法
山西省	山西省地方税务局公告 2014 年第 3 号第十八条、第十九条	土地成本分摊优先占地面积法，其次是建筑面积法，其他开发成本优先建筑面积法（建筑安装工程费可考虑层高系数法）
海南省	国家税务总局海南省税务局公告 2023 年第 2 号第十条	优先按受益对象直接成本法，土地成本按计容面积分摊或占地面积法，其他成本按可售建筑面积法，无法取得的按照计容面积分摊
重庆市	重庆市地方税务局公告 2014 年第 9 号第一条	土地成本可选择占地面积法或可售建筑面积法，开发成本按可售建筑面积法，其中明确对象化的设施、设备、装修等支出可适用直接成本法
黑龙江省	黑龙江省地方税务局公告 2016 年第 2 号第二十条	直接成本法优先，建筑面积法次之，分期开发、成片受让的土地，各期成本按照占地面积法分摊

从上表列示的五省政策看，各地对规程中的“合理”方法做了进一步细化规定。这种做法增加政策可操作性，但也造成部分执法机关严格按“地方政策”执法的结果。

一般情况下，从会计核算要求上，纳税人对项目间发生的共同成本会进行合理分摊，并据此进行账务处理及报税。如，项目总体规划费用按项目建筑面积分摊，一个地块分期开发，土地成本和拆迁成本在没有规划面积和测绘面积数据前，按照土地使用权证面积分摊等。这些分摊方法满足会计核算合理性要求，也符合土地增值税分摊方法的受益对象原则。

三、各类扣除项目成本分摊方法与征管实践

征管实践中，税务机关在上述地方性政策基础上，会制定更为细化的审核指南，进一步压缩了纳税人选择空间。出现这一现象的原因主要有：

1. 基层税务机关土地增值税审核工作量大，提高审核效率是要求之一。开发项目历时时间长，土地增值税清算涉及土地、项目、工程、财务、税务多部门资料，基层税务机关面临着较大的工作压力。各地税务机关在审核清算项目时，为了保证政策适用统一并提高审核效率，多会制定内部指导文件明确常见事项的审核标准。这类文件的依据是本省、市土地增值税清算规程等规范性文件，但会更加细化。例如对本辖区清算项目要求按可售建筑面积法分摊能达到统一高效的目的，若用直接成本法就必须审核每一份成本合同关于受益对象的约定。



2.主管税务机关审核结果关系到地方财政收入。土地增值税作为地方税种，是地方财政收入的重要来源。清算项目中，纳税人选择对其有利的合理分摊方法就会减少该项目的应缴税款。因此，当分摊方法有地方性审核标准作依据时，主管税务机关没有偏离常规做法的动力——纳税人选择的分摊方法难以完成税收任务。例如当纳税人认为直接成本法对其有利时，税务机关很少放弃常规的建筑面积法，认可纳税人选择的方法。

上述理由造成在土地增值税征管实践中纳税人选择权利空间不断缩小，合法权益屡被侵犯。成本分摊方法作为纳税人计税方法的选择权能否被一再剥夺呢？

03、税务机关不应剥夺纳税人扣除项目成本分摊方法选择权

一、部分主管税务机关剥夺选择权违反上位法

《中华人民共和国立法法》第九十三条，没有法律、行政法规、地方性法规的依据，地方政府规章不得设定减损公民、法人和其他组织权利或者增加其义务的规范。第一百零七条，法律、行政法规、地方性法规、自治条例和单行条例、规章有下列情形之一的，由有关机关依照本法第一百零八条规定的权限予以改变或者撤销：（一）超越权限的；（二）下位法违反上位法规定的。

就扣除项目分摊方法而言，实施细则是财政部发布的部门规章，其中对成本分摊方法没有强制性规定。规程(国税发[2009]91号)是国家税务总局发布的规范性文件，要求根据受益对象原则，采取合理分摊方法。部分省、市级税务机关规范性文件或区县级税务机关的内部审核文件不能违反上位法，限制纳税人选择合适的成本分摊方法，减损纳税人选择计税方式的权利。

二、各税种纳税选择权落实情况不一

我国税收法律文件中有大量纳税人选择权规定，如，《中华人民共和国税收征收管理法》第二十六条规定，赋予纳税人申报方式的选择权，诸如现场申报、邮寄申报、数据电文申报等；《中华人民共和国企业所得税法》第五十四条规定纳税人可以分月或者分季预缴企业所得税；《营业税改征增值税试点实施办法》（财税 2016 年 36 号）附件 2 中，赋予建筑企业一般纳税人提供清包工、“老项目”、甲供工程建筑服务时一般计税和简易计税选择权；个人所得税上，目前居民个人取得全年一次性奖金，可以选择并入当年综合所得，也可以单独申报（政策延续至 2027 年 12 月 31 日）。土地增值税上，实施细则赋予了纳税人在扣除项目分摊方法选择权，可以选择土地使用权的面积分摊、建筑面积分摊和其他税务机关确认的其他方式分摊。

也就是说，在不同税种法规文件中，纳税人、扣缴义务人的选择权大量存在，如计税方法申报方式选择权、是否享受优惠选择权等。其他税种选择权在税收征管实践中基本得以落实。在土地增值税扣除项目分摊方法上，不能因为税种复杂资料繁多、征管效率等因素要求纳税人放弃选择权，更不能因为地方政府财政压力要求纳税人选择对其不利的分摊方法。

三、剥夺纳税人选择权的不利后果

上述分析中，纳税人分摊方法选择权逐渐缩小：全国性政策要求根据受益对象选择，地方性政策给出具体规定，基层执法机关要求成本分摊“一刀切”。这种层层加码的管理，违反了依法行政这一政府正确行使行政权力的基本准则，违反了《立法法》中“下位法违反上位法规定的”原则，侵犯了纳税人的合法权益，将给征纳双方带来不利影响。

纳税人方面，如能承担税款，可能提起行政复议维护自身合法权益；无力缴纳税款但能提供担保的，把精力放在税务争议解决上，正常经营受损；无力承担税款也无法提供担保的，面对税务行政处罚、强制执行等可能彻底“躺平”，未来或早或晚申请破产清算，这一过程不得不产生烂尾、施工方债权、员工辞退等社会性不良影响。

税务机关方面，应对涉税争议的，要直面税务执法风险，可能因执法口径、执法依据不足面临败诉风险；面对纳税人无法正常经营后续破产的，税务局作为债权人依法申报债权，很可能无法收回应缴税款。

04、房地产企业如何应对扣除项目分摊方法争议？

鉴于以上分析，税务机关对扣除项目分摊方法层层限制违法上位法，但现实中，分摊方法争议对整体税负影响巨大，合理方法一旦被税务机关否定，可能给纳税人造成巨大损失。因此，我们对房地产开发企业建议如下：

在项目开发前期，通过测算初步确定适合本项目的合理分摊方法。在项目开发过程中，较大金额合同签订、结算时，要落实好已经确定分摊方法。因项目开发时间长，要妥善保管重要合同、协议。

在土地增值税清算过程中，就成本分摊方法与主管税务机关做好沟通，沟通中尽量提交与分摊方法相关的原始资料，据理力争，必要时请专业服务机构协助，尽量把分歧解决在税务机关出具土地增值税清算结论通知书之前。

如果税务机关已出具不认可合理分摊方法的清算审核结论，不必惊慌失措，纳税人可按照法律程序，借助税务律师等专业力量的支持，通过税务行政复议和行政诉讼维护自身合法权益。限于程序法的诸多规定，纳税人务必关注救济权利的时效性。

文章来源：华税微信公众号

关于房地产成本分摊，税局的 9 个经典答疑

1.独栋商铺可以按照占地面积法进行分摊吗？

问题：



1、在浙江省嘉兴市，房地产开发企业土地增值税清算根据浙江省地方税务局公告 2014 年第 16 号第二点第二条规定，若不同类型房地产开发产品中有排屋、别墅类型的，对清算单位取得土地使用权所支付的金额，可按照占地面积法进行分摊。不同房地产开发产品，独栋的商铺也是，是否也可以按占地面积进行分摊？

2、税局表示企业支付的行政规费不能加计扣除，请问是否浙江省有相关的文件规定？

3、针对已获取发票但未付款的部分，成本也不允许在土增清算时扣除，是否有相关文件规定？

答复：

1.根据浙江省地方税务局公告 2014 年第 16 号第二点第二条规定，“若不同类型房地产开发产品中有排屋、别墅类型的，对清算单位取得土地使用权所支付的金额，可按照占地面积法进行分摊。”不包括独栋商铺。

2.根据财政部国家税务总局 1995 年 5 月 25 日 (95) 财税字 48 号《关于土地增值税一些具体问题规定的通知》规定：对于代收费用作为转让收入计税的，在计算扣除项目金额时，可予以扣除，但不允许作为加计 20%扣除的基数。

3.已获取发票但未付款的部分是否允许扣除问题，根据国税发〔2009〕91 号文件《关于印发〈土地增值税清算管理规程〉的通知》第二十一条规定“（二）扣除项目金额中所归集的各项成本和费用，必须是实际发生的。”问题中描述的情形虽已取得发票但未付款的部分，实际支出未发生，不符合文件“实际发生”的规定，故在清算时不予扣除。

2.地下非人防可售面积是否分摊土地成本？

问题：

1、采用三分法的土地增值税清算项目，未交纳土地出让金的地下可售面积部分（例如：非人防车位、储藏室），是否分摊土地成本？

2、根据下方的文件，未交纳地下面积土地出让金的地下可售面积部分（例如：地下非人防车位、储藏室），是否作为已交纳土地出让金的受益对象？



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）第二十一条 审核扣除项目是否符合下列要求：（五）纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的，或者同一项目中建造不同类型房地产的，应按照受益对象，采用合理的分配方法，分摊共同的成本费用。

答复：

根据 2017 年 9 月 21 日山东省地方税务局公告 2017 年第 5 号《山东省地方税务局土地增值税“三控一促”管理办法》第十四条“各市地方税务局应当按照普通住房、非普通住房和其他房地产三种类型科学合理的确定预征率进行预征，并按规定进行清算”。

由此条可以理解为房地产开发企业开发的房产就是上述三种类型，在土地增值税清算时以这三种类型来分摊土地出让金和开发成本等合理的支出，因此未缴纳土地出让金的地下可售部分应当分摊土地成本，应作为土地出让金的受益对象。

3.房企一本土地证设立两个开发项目，如何分摊土地成本？

问题：

房地产开发企业仅取得一本土地证，但在该块地上设立了两个房地产开发项目，该企业应按什么标准对土地成本进行分摊？

答复：

根据《国家税务总局关于印发《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》的通知》（国税发〔2009〕31号）第三十条规定：“企业下列成本应按以下方法进行分配：

（一）土地成本，一般按占地面积法进行分配。如果确需结合其他方法进行分配的，应商税务机关同意。

土地开发同时连结房地产开发的，属于一次性取得土地分期开发房地产的情况，其土地开发成本经税务机关同意后可先按土地整体预算成本进行分配，待土地整体开发完毕再行调整。”

因此，房地产开发企业仅取得一本土地证，但在该块地上设立了两个房地产开发项目，应按占地面积法分配土地成本。



4.人防车位成本是否可以分摊到其他业态中？

问题：

武汉地区，房地产企业出售人防车位（无产权），地下车库成本是否可以分摊到其他业态中（例如普通住宅、非普通住宅及其他业态），并计入到土地增值税可扣除部分？

答复：

根据《省地方税务局关于财产行为税若干政策问题的通知》（鄂地税发〔2014〕63号）文件第十条规定，关于地下建筑土地增值税成本扣除问题。除土地成本以外的其他成本和费用（以下简称建安成本），根据不同情况按以下方式进行税务处理：

（一）地下人防设施实际建安成本按公共配套设施处理，列入项目公摊成本进行扣除。

（二）除地下人防设施外的其他地下建筑物，纳入整体项目建设规划并取得产权销售许可（即购买人可办理土地使用证和房产证）的，此类地下建筑物按“非住宅类房地产开发产品”有关规定处理，即已销售部分应分摊的建安成本可据实列入扣除项目。

（三）纳入整体项目规划的其他类型的地下建筑物，包括房地产开发企业自用、出租，以及未取得产权销售许可与业主签订产权转让合同或签订有限年度的使用权合同的，因其产权未发生实际转移，故不属于土地增值税征税范围，其对应的土地成本及建安成本不允许列入土地增值税扣除项目。

（四）未纳入项目规划但随同项目同时建设的地下建筑物，视同单独建造的地下建筑物，独立核算，不列入本项目土地增值税清算。发生销售的，单独申报清算土地增值税。

（五）地下建筑物成本费用应单独进行核算，对于确实无法进行单独核算的，可按整体项目单位面积平均成本费用计算。本通知自发文之日起执行。

5.有产权的地下车位是否分摊土地成本？

问题：

荆州市的房地产企业，开发销售的项目中，包含了有产权的地下车位，请问在计算土地增值税时，有产权的地下车位是否分摊土地成本？是否有政策依据，还是地方执行口径？



答复:

第一, 根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》(国务院令 第 138 号) 文件第六条规定, 计算增值额的扣除项目:

- (一) 取得土地使用权所支付的金额;
- (二) 开发土地的成本、费用;
- (三) 新建房及配套设施的成本、费用, 或者旧房及建筑物的评估价格;
- (四) 与转让房地产有关的税金;
- (五) 财政部规定的其他扣除项目。

第二, 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) 文件第七条规定, 条例第六条所列的计算增值额的扣除项目, 具体为:

(一) 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。

(二) 开发土地和新建房及配套设施(以下简称房地产开发)的成本, 是指纳税人房地产开发项目实际发生的成本(以下简称房地产开发成本), 包括土地征用及拆迁补偿费、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。

土地征用及拆迁补偿费, 包括土地征用费、耕地占用税、劳动力安置费及有关地上、地下附着物拆迁补偿的净支出、安置动迁用房支出等。

6. 房企转让地下车位土增税清算是否分摊地价?

问题:

想问一下西安市房地产开发企业转让有产权的地下车位, 在土地增值税清算时地下车位是否要分摊土地成本, 使用什么方法分摊?

答复:



依据《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）第九条：“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”；

依据《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）第二十一条第五款：“纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的，或者同一项目中建造不同类型房地产的，应按照受益对象，采用合理的分配方法，分摊共同的成本费用”。

据此，土地增值税清算时，应按照受益对象，采用合理的分配方法，分摊共同的成本费用。具体方法上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。

7.土增清算地下车位是否分摊土地成本？

问题：

关于房地产开发企业，土增税清算环节，目前四川省地下车位是否分摊土地成本，根据哪个条款依据来判断，是否有相关政策依据？

答复：

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》

《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）

四、土地增值税的扣除项目

（一）房地产开发企业办理土地增值税清算时计算与清算项目有关的扣除项目金额，应根据土地增值税暂行条例第六条及其实施细则第七条的规定执行。除另有规定外，扣除取得土地使用权所支付的金额、房地产开发成本、费用及与转让房地产有关税金，须提供合法有效凭证；不能提供合法有效凭证的，不予扣除。



(二)房地产开发企业办理土地增值税清算所附送的前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、开发间接费用的凭证或资料不符合清算要求或不实的,税务机关可参照当地建设工程造价管理部门公布的建安造价定额资料,结合房屋结构、用途、区位等因素,核定上述四项开发成本的单位面积金额标准,并据以计算扣除。具体核定方法由省税务机关确定。

(三)房地产开发企业开发建造的与清算项目配套的居委会和派出所用房、会所、停车场(库)、物业管理场所、变电站、热力站、水厂、文体场馆、学校、幼儿园、托儿所、医院、邮电通讯等公共设施,按以下原则处理:1.建成后产权属于全体业主所有的,其成本、费用可以扣除;2.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、费用可以扣除;3.建成后有偿转让的,应计算收入,并准予扣除成本、费用。

(四)房地产开发企业销售已装修的房屋,其装修费用可以计入房地产开发成本。房地产开发企业的预提费用,除另有规定外,不得扣除。

(五)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。

根据《国家税务总局四川省税务局关于土地增值税清算单位等有关问题的公告》

(国家税务总局四川省税务局公告 2020 年第 13 号)

二、关于同一清算单位中清算类型的划分

同一清算单位中同时包含多种房地产类型的,应按普通标准住宅、非普通标准住宅、非住宅三种类型分别计算增值额、增值率,并据此申报土地增值税。

三、关于共同成本费用的分摊

纳税人分期分批开发房地产项目或同时开发多个房地产项目,各清算项目取得土地使用权所支付的金额,按照占地面积法(即转让土地使用权的面积占可转让土地使用权总面积的比例)进行分摊;其他共同发生的成本费用,按照建筑面积法(即转让的建筑面积占可转让总建筑面积的比例)进行分摊。

同一清算单位内包含不同类型房地产的,其共同发生的成本费用按照建筑面积法进行分摊。

。



四、关于按照核定征收率清算后剩余房地产再转让的处理

采取核定征收率方式已完成了清算的房地产开发项目，其剩余房地产再转让，按照转让时主管税务机关确定的征收率征收土地增值税。

五、关于合作建房的认定

合作建房是指一方出资金，一方出土地，共同修建房屋，双方共同投资，共担风险，共享利润的行为。如一方只收取固定利益，不承担责任和风险，不能视为合作建房。

六、关于《土地增值税清算管理规程》的适用范围

所有房地产开发项目，不论其开发主体是企业、单位还是个人，均应按照《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）申报缴纳并清算土地增值税。

七、关于转让旧房及建筑物的核定征收

纳税人转让旧房及建筑物应实行核定征收的，按照《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则有关核定征收的规定执行，不得按房地产开发项目所适用的预征率征收。

8.在土地增值税清算时，产权车位是否分摊地价？

问题：

(1) 佛山的房地产企业，开发销售的项目中，包含了有产权的地下车位，请问在计算土地增值税时，有产权的地下车位是否分摊土地成本？是否有政策依据，还是地方执行口径？

(2) 广东省内，还有哪些地市，在计算土地增值税时，有产权车位要求分摊土地成本？

答复：

根据《国家税务总局广东省税务局关于发布〈国家税务总局广东省税务局土地增值税清算管理规程〉的公告》（国家税务总局广东省税务局公告 2019 年第 5 号）及其解读规定：

同一清算单位内发生的成本、费用，能按照受益对象直接归集的，按照直接成本法计入相应房地产类型扣除；

不能按照受益对象直接归集的成本、费用，原则上按照不同类型房地产可售建筑面积比例计算分摊；

对占地相对独立的不同类型房地产，可按占地面积法计算分摊取得土地使用权所支付的金额、土地征用及拆迁补偿费。

地上部分与地下部分土地成本分摊的方法，即国有土地使用权出让合同或其补充协议注明，地下部分不缴纳土地出让金或者地上部分与地下部分分别缴纳土地出让金的，土地出让金应直接归集到对应的受益对象（地上部分或地下部分）。

9.符合普通住宅的安置房拆迁补偿费如何分摊？

问题：

国税函[2010]220号，安置用房视同销售处理，按照市场价格确认收入，同时将此确认为房地产开发项目的拆迁补偿费。

我司土增税采用三分法，安置房符合普通住宅。则安置房这笔拆迁补偿费（视同销售收入）是在整个项目中分摊，即不仅可在普通住宅分摊，也可在非普通以及其他业态中分摊。还是说只能在普通住宅中分摊？

答复：

<一>、根据《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）规定：

一、土地增值税的清算单位 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。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。……

四、土地增值税的扣除项目……

(五)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>、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）第九条规定，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。

<三>、根据《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）第二十一条规定，审核扣除项目是否符合下列要求：

（一）在土地增值税清算中，计算扣除项目金额时，其实际发生的支出应当取得但未取得合法凭据的不得扣除。

（二）扣除项目金额中所归集的各项成本和费用，必须是实际发生的。

（三）扣除项目金额应当准确地在各扣除项目中分别归集，不得混淆。

（四）扣除项目金额中所归集的各项成本和费用必须是在清算项目开发中直接发生的或应当分摊的。

（五）纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的，或者同一项目中建造不同类型房地产的，应按照受益对象，采用合理的分配方法，分摊共同的成本费用。

（六）对同一类事项，应当采取相同的会计政策或处理方法。会计核算与税务处理规定不一致的，以税务处理规定为准。

因此，土地增值税清算以开发项目为单位进行归集计算，如您公司存在同时开发多个项目的，或是同一项目中建造不同类型房地产的，应按照受益对象，采用合理的分配方法，分摊共同的成本费用。对同一类事项，采取相同的会计政策或处理方法。会计核算与税务处理规定不一致的，以税务处理规定为准。具体涉税事宜您可联系主管税务机关确认。

文章来源：李龙地产财税服务

数字化应用指南

土地增值税数字化清算师实战训练营，将数字化与业务技能融合，以算力服务人力，赢得客户信任

一应用自数字化实训平台

律回春晖渐，万象始更新。

带着对数字化认知的更新探索与掌握土地增值税清算数字化新模式的目标，三家事务所如期参加 2024 年第三期土地增值税数字化清算师实战训练营。



通过 5 天时间集中进行项目实战操练，一是掌握土地增值税清算项目数据采集方式、规范要求、数据核对指标及提效技巧等内容，这是最基础、也是构建审核分析数据环境最重要的工作；二是掌握数字化清算模式，通过数字化平台提供项目画像、清算审核流程、智能风险检测及成本自动分摊测算，提升事务所的工作效率；三是通过老师梳理知识点与数字化平台功能模块结合进行项目实操，掌握全流程审核要点与常见风险识别分析处理方法；四是自定义条件进行智能税款测算调整，自动生成清算申报表、调整记录和鉴证报告，达到资料规范化、过程可追溯的效果；五是清算结果基于数据的客观性，以及与客户沟通的数字化方式，让事务所的服务能力更值得信赖。



土地增值税数据采集是清算审核工作的基础，包括基础资料、房源与收入、开发成本、支付与税金等数据，项目资料数据整理的工作量是当前事务所普遍关心、需要重点解决的问题之一。

在《土地增值税数据审核流程与规范》课程中，老师梳理了通过数字化平台进行数据采集的整体流程，并对常用的几种数据采集方式的适用场景、数据展示方式、涉及数据范围以及上传方式等角度进行全面讲解与优势对比，让学员在进行数据采集工作时，能够结合项目情况选择更适合更高效的采集方式。

同时在 2000 多个已清算项目的数据采集经验中提炼总结，对常见的数据规范事项、数据风险核对指标、提高效率的操作技巧等方面进行延伸讲解，把最基础的工作做到规范完整，为后面的审核分析工作构建安全与高质量的数据环境。



大数据时代，涉税服务机构要掌握市场主动权，就需要将数字化与业务技能融合，以算力服务人力，以智力增长能力，持续更新优化，赢得客户信任。



免责声明

本刊内容仅为一般用途撰写及引用，并非旨在成为可信赖、可依据遵照执行的会计、税务、法律或其他专业意见。如若涉及企业与个人经济业务的决策，请在充分考虑周全的情况下，咨询专业人士获取进一步意见。所引用文章或资料的原文版权归原作者或原版权人所有，我们尊重版权保护。如有问题请联系我们，谢谢！



协同财税

“协同财税”始于2005年，专注于房地产财税数据治理领域，以数据与技术为驱动，打通税务机关、涉税服务机构及房地产企业三者间的关系，重构行业间的信任，打造房地产财税数字空间，推动房地产行业数字化与生态化发展。

协同财税汇聚国内具备财税业务实战、资深税务管理、高校智库理论及数据分析技术等多个领域的专家团队，自主研发房地产税收一体化、土地增值税清算、税源管理、财税数据规范检测、土地增值税税收管理与决策支持等十余种产品及解决方案，基于数字化产品为客户提供财税咨询与税务专项分析等服务。

与上海财经大学共建“国内尖端土地增值税研究高地”，同时与上海国家会计学院、中央财经大学等多所高校开展政府咨询、课题研究、产品研发、课程共建、人才实训等产学研合作，助力社会经济发展。



电话：400-8778-367

邮箱：12366@taxtsoft.com

网址：www.xt12366.com



协同财税课堂



微信公众号