

购入未竣工项目开发转让 土地增值税可否加计扣除

吕敏 邹胜

摘要：实务中对于房地产开发企业购入未竣工项目后续开发转让的土地增值税扣除问题存在不同的处理观点。本文结合政策提出后续开发者可以享受土地增值税加计扣除，但仅就其后续开发成本加计20%扣除，对购买未竣工项目所支付的价款不予加计扣除。

关键词：未竣工项目；后续开发；土地增值税；加计扣除

在房地产开发实务中，存在纳税人在购入已实际进入施工阶段的未竣工在建项目后继续开发或改良改建后对外转让的情形，对于采取这种开发方式的纳税人在后续转让完工项目计算土地增值税时能否享受加计扣除的问题，实务中一直存在争议。本文所讨论的范围仅限购入已实际进入施工阶段的在建项目，而对于那些没有进入实质施工阶段的项目，即使已经完成规划、涉及、报建等流程，在税务中处理中仍视为“购入土地使用权”，不存在进行加计扣除的问题。

一、问题的提出

针对争议问题，实务中主要可以归纳为以下三种观点：第一种观点认为对于这一经营行为应当允许在计算土地增值税时对购买未竣工项目所支付的价款及后续开发成本加计20%；第二种观点认为只对后续开发成本加计20%，但对购买未竣工项目所支付的价款不予加计；第三种观点认为此种经营方式在计算土地增值税时不允许加计扣除。

根据《土地增值税暂行条例》第六条（五）项规定，对从事房地产开发的纳税人可按本条（一）、（二）项规定计算的金额之和，加计20%的扣除。据此，笔者认为主要需解决以下问题：第一，纳税人从事上述业务是否构成《土地增值税暂行条例》及其实施细则所称的“从事房地产开发的纳税人”。如属于，则具有加计扣除的前提。第二，如允许加计扣除，其计算基数如何确定。

二、观点分析

土地增值税法规中“从事房地产开发的纳税人”的释义主要涵盖以下内容：一是取得土地使用权后进行新建房及配套设施开发的单位、个人属于“从事房地产开发的纳税人”；二是根据《国家税务总局关于印发〈土地增值税宣传提纲〉的通知》（国税函发[1995]110号）第六条第（二）款规定，对取得土地使用权后投入资金，将生地变为熟地转让的单位、个人属于“从事房地产开发的纳税人”；三是单位、个人不从事上述开发业务直接转让其他方式取得（如购买、受赠）的房地产的不得加计；四是从事房地产开发的纳税人将开发产品转为自用、出租等且已达到税法规定的旧房界定标准后，又将该旧房对外出售的，亦不得加计。

简言之，将取得土地使用权后进行新建房及配套设施开发的单位、个人（房产开发）以及取得土地使用权后将生地变为熟地转让的单位、个人（地产开发）是符合规定的“从事房地产开发的纳税人”。根据这一原则，笔者认为，购入未竣工在建工程进行后续开发的行为与上述两种完整的开发方式存在差异，而是属于被房产开发所包含的概念。

例：甲房地产开发公司（原开发者）通过“招拍挂”方式取得了一宗土地开发某房地产项目，在完成了50%的建设后，因资金原因将这一未竣工项目转让给乙公司（后续开发者）继续开发出售。那么，在完整的房产开发（即由土地变为房屋）的

过程中,原开发者和后续开发者分别完成前半程和后半程。即二者从事的经营活动都被房产开发的全程所包含,但二者各自的经营行为都不构成完整的房产开发行为。

笔者认为:虽然后续开发者没有进行完整的房产开发,但其与原开发者一同构成了房产开发行为的全程。因此,可以享受土地增值税加计扣除,但仅就其后续开发成本加计20%扣除,对购买未竣工项目所支付的价款不予加计扣除。理由如下:

1.符合土地增值税的政策规定。根据《土地增值税暂行条例》及其实施细则规定,允许从事房地产开发的纳税人在计算土地增值税时按“取得土地支付的价款”及“开发成本”两项之和的20%加计扣除。由于后续开发者未直接取得土地使用权(土地使用权是由原开发者取得的,后续开发者只是从原开发者手中购入了未竣工项目),因此,仅允许后续开发者就取得未竣工项目后发生的开发成本加计扣除符合税收规定的基本文义。

2.符合开发业务的经营实质。根据上述分析,原开发者以及后续开发者分别完成了一个完整开发行为的前半程、后半程。对于加计扣除的处理也应当是分段处理的,即纳税人仅就自己在开发环节中产生的两项支出进行加计。譬如案例中的甲公司在其开发环节中向国土部门支付了土地价款并完成了项目50%的开发建设,所以在向乙转让在建工程计算土地增值税时应当按照“土地款+完成项目前50%建设所发生的开发成本”加计扣除;而对于乙,在购入未竣工项目后继续完成了项目剩余50%的开发建设,因此在销售完工项目计算土地增值税时应当按照“完成项目剩余50%建设所发生的开发成本”加计扣除。

3.符合土地增值税计算规则设置的初衷,避免了不当理解侵蚀税基的情况。笔者认为,在一个完成的开发项目中土地增值税中的加计扣除是以整个开发过程中实际发生的“取得土地支付的价款”及“开发成本”为基数的,这个基数不会因开发项目流转而增加。假设允许对“购买未竣工项目所支付的价款”加计扣除,就会造成即使不存在后续开发,但只要未竣工项目流转一次,土地增值税的扣除项目金额就会提高一次,就会出现滥用“规则”将某一项目多次转让不断增大扣除项目金额的安排。

三、对特殊情况的思考

实务中还可能存在一些特殊情况,如后续开发者对接手项目进行了完全的推倒重置、重新建设等。

为了防止土地炒买炒卖,维护土地管理正常秩序,促进土地市场健康发展,我国《城市房地产管理法》第三十九条、《城

镇国有土地使用权出让和转让暂行条例》第十九条等规定,国有土地使用权转让登记时,应对房地产的投资开发进度进行审查,对未完成开发投资总额25%的,不得转让。因此,在房地产开发交易中就出现了后续开发者以取得土地使用权为根本目的购置了未竣工项目,而后拆除重新进行房地产开发经营的情形。那么,在这种情况下,有人认为可以将后续开发者购入未竣工项目所支付的价款视为“取得土地使用权所支付的金额”在后续计算土地增值税时加计扣除。

这一观点在目前土地增值税有关法规并无明确理论支持。主要为《土地增值税暂行条例实施细则》对取得土地使用权所支付的金额作了“是指纳税人为取得土地使用权所支付的地价款和按国家规定缴纳的有关费用”的限定。但是从经济业务实质的角度讲,这一观点依然存在一定的合理性。笔者认为,由于存在推倒重置的情况,即存在一个开发项目的终结和一个新项目的重新开发。

在这个业务中,由于存在完全拆除、推倒重置的情况,虽然使用的土地相同,但实际已经构成了两个完全不同的开发项目。其中,原开发者转让未竣工项目,由于存在推倒重置的情况,这个项目没有继续延续;重新开发者购入未竣工项目进行完全拆除,实质就是一个先将土地还原而后又重新进行了一个全程的房产开发。

在一般规则中所提到的分段加计扣除是建立在同一项目主体延续的前提下,而推倒重置、重新开发已经不满足这一前提。宜将重新开发者购入未竣工项目所支付的价款视为“取得土地使用权所支付的金额”,将完全拆除费用视为土地整理过程中发生的“土地征用及拆迁补偿费”在后续重新开发转让房地产计算土地增值税时予以加计扣除。当然,必须从以下几个方面严格约束适用范围:第一,重新开发者应当对购入的未竣工项目是否进行了完全的拆除;第二,重新开发者应当对购入的未竣工项目进行了规划、设计、施工等层面的实质的整体更改;第三,重新开发者购入未竣工项目的行为应当符合商业逻辑。☐

(作者单位:西南财经大学财税学院
吉林财经大学大企业税收研究所)

责任编辑 达青