

土地增值税清算中占地面积法的应用

包卓群 包关云 曹洽瑄

摘要：土地增值税扣除项目在不同清算单位、不同开发产品类型之间有多种分摊方法。按照收益原则，用占地面积法分摊土地成本比较合理。对占地面积，实务中有两种理解：建筑物的基座占地面积与不动产权证上的土地使用权面积。从合理性、可操作性与数据可获得性的角度分析，占地面积应该采用不动产权证上的土地使用权面积，总面积应该采用宗地总面积扣除不可售建筑土地面积后的余额计算。

关键词：占地面积；基座占地面积；分摊；扣除项目

中图分类号：D922.222；F812.42 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021) 04-0066-03

一、占地面积法适用的扣除项目

土地增值税税额计算中有两个重要项目：一是收入，二是扣除项目。房产项目取得的收入与每套房子有一一对应关系，要划分或确定某一房地产项目、同一项目分期项目或者不同开发产品类型的收入就较容易。在建房过程中各种材料、费用等扣除项目的发生与每套房子无对应关系，各种材料、费用等的发生一般与土地增值税清算单位（指某一房地产项目或同一个房地产分期项目）、同一清算单位不同开发产品类型无直接对应关系。这些材料、费用构成了土地增值税的扣除项目，每一清算单位或某开发产品类型扣除项目的确定关系到增值额的大小、增值率的高低，进而影响土地增值税税率的高低、征免税的界限。如何在清算单位之

间分配扣除项目金额在土地增值税清算中显得至关重要。

土地增值税清算中，在清算单位之间、同一清算单位不同开发产品类型之间需要分摊共同的或难以划分的扣除项目时，要有几种相对合理的方法。国家层面规定有《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》（以下简称土地增值税实施细则）与《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，以下简称187号文件）。土地增值税实施细则第九条规定，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，其扣除项目分三种方式可选用，规定扣除项目金额可按转让土地使用权的面积占总面积的比例计算分摊（简称占地面积法），或按建筑面积计算分摊（简称建筑面积法），也

可按税务机关确认的其他方式计算分摊（简称其他方法）。187号文件规定扣除项目属于多个房地产项目共同的成本费用，按建筑面积法或其他合理的方法计算确定清算项目的扣除金额。187号文件比土地增值税实施细则少了“占地面积法”，但是也可以理解为把占地面积法归为其他合理方法。

占地面积法在土地增值税清算实务中的应用易引起较大的争议。一是占地面积法的概念不确定。占地面积在房地产行业不是一个规范、标准、确定的概念。土地增值税条例及相关文件既没有明确提出占地面积法的概念，没有定义什么是占地面积，也无法在有关资料或证件中取得占地面积的数据。在不同语境下，占地面积的含义不一样。与建筑面积不同，建筑面积是一个规范标准的用语，可以在有关资料或

作者简介：包卓群，浙江树人大学；

包关云，国家税务总局绍兴市柯桥区税务局，高级会计师，税务师；

曹洽瑄，江苏科技大学张家港校区。

者证件中取得,比如在不动产权证或房屋所有权证中有建筑面积的详细数据。二是占地面积法怎么应用不明确。在国家层面出台的土地增值税政策业务中,没有规定在什么情况下使用占地面积法,也没有规定对哪个扣除项目要使用占地面积法。只在《土地增值税清算管理规程》(国税发[2009]91号,以下简称91号文件)第二十一条第五项对扣除项目的审核是否符合要求中规定了收益对象原则: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。

土地增值税的扣除项目有以下几项:取得土地使用权所支付的金额、房地产开发成本、房地产开发费用、与转让房地产有关的税金、财政部规定的其他扣除项目、代收费用。一般来说,按照收益对象原则:取得土地使用权所支付的金额(简称土地成本)就与占地面积直接相关;房地产开发成本与建筑面积直接相关;房地产开发费用、代收费用种类繁多,有的与建筑面积直接相关,有的只与套数有关,有的与之并不直接相关但可以肯定与土地面积没有直接关系;与转让房地产有关的税金与取得收入直接相关;财政部规定的其他扣除项目与取得土地使用权所支付的金额、房地产开发成本相关,随土地成本与房地产开发费用的确定而确定。

按照收益对象原则可以得出结论,占地面积法在分摊取得土地使用权所支付的金额时是首先合理的方法。这在企业所得税有关政策业务文件中可以得到验证。在企业所得税中对不同开发成本对象之间分配成本有很明确的规定。在《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号,以下简称31号文件)明确规定了土地成本,

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。所以土地成本在不同开发成本对象分摊时,企业所得税法规定的税务处理基本明确应按照占地面积法处理。31号文件同时也规定了占地面积法指按已动工开发成本对象占地面积占开发用地总面积的比例进行分配。

二、占地面积法的具体适用

占地面积法的公式:

某清算单位应分摊的成本费用 = 共同的或难以划分的扣除项目 × 某清算单位占地面积 ÷ 土地总面积

在房地产行业,占地面积并不是一个规范严谨的术语,不是一个确定的概念,不同的语境下有不同的含义。一种含义是指建筑物所占有的或使用的土地水平投影面积,一般按底层建筑面积计算。另一种含义即是指地块总面积。只要能够合理确定上述公式中的分子与分母数据,土地增值税应分摊的成本费用就迎刃而解了。在土地增值税清算中若要在上述两种占地面积做选择,应该是底层建筑面积,但这样简单确定占地面积实际上也不适合,缺乏操作性。

(一) 总面积的确定

土地增值税实施细则第九条只有转让土地使用权的面积、总面积的提法,没有明确两者的具体概念与如何取数。但《国家税务总局关于广西土地增值税计算问题请示的批复》(国税函[1999]112号,以下简称112号函)中明确:“总面积”是指可转让土地使用权的土地总面积,可转让土地面积为开发土地总面积减除不能转让的公共设施用地面积后的剩余面积。112号函减除不能转让的公共设施用地面积的原因是:在土地开发中,因道路、绿化等公共设施用地是不能转让的,按土地增值税实施细则第七条法规,这些不能有偿

转让的公共配套设施的费用是计算增值额的扣除项目。

按112号函,应在总面积中扣除的占地面积有以下几种理解:一是不论是否可以有偿转让,只要是公共设施的占地面积都要扣除;二是只有道路、绿化的占地面积允许扣除;三是扣除不能有偿转让公共配套设施的占地面积。

基础设施与公共配套设施两者有明显的区别。在土地增值税实施细则中规定道路、绿化是基础设施而不是公共配套设施,112号函规定其为公共设施,有待分析。187号文件第四条在規定土地增值税的公共设施扣除项目时,同样没有把道路、绿化归入到公共设施中去。31号文件第二十七条也很明确地将道路、绿化设施归属于“基础设施建设费”而非公共配套设施。土地增值税实施细则规定公共配套设施包括不能有偿转让的开发小区内公共配套设施发生的支出;31号文件规定公共配套设施是指开发项目内发生的、独立的、非营利性的,且产权属于全体业主的,或无偿赠与地方政府、政府公用事业单位的公共配套设施支出。

《房地产开发项目经济评价方法》(建标[2000]205号)规定:基础设施建设是指建筑物2米以外和项目用地规划红线以内的各种管线和道路工程,其费用包括供电、供水、供气、排污、道路、绿化、路灯、环卫设施等建设费用以及各项设施与市政设施干线、干管、干道的接口费用。公共配套设施建设费是指居住小区内为居民服务配套建设的各种非营利性的公共配套设施(又称公建设施)的建设费用,主要包括:居委会、派出所、托儿所、幼儿园、公共厕所、停车场等。一般按规划指标和实际工程量估算。所谓“基础设施”就是建筑物外为建筑物服务且不能作为独立项目的工程。所谓“公共配套设施”就是为居民服务且能作为独立项目的工程。

基础设施是没有权证的,无法单独转让。实务中,公共配套设施可分为“可转让”“不可转让”两类。可转让的公共配套设施一般拥有独立的产权证。不可转让的公共配套设施:有的有独立产权证,如会所、物业用房;有的没有产权证,如邮电通讯设施。因而不可转让的公共配套设施还分为有权证与无权证两类。所以,112号函减除的“不能转让的公共设施用地面积”应该理解为“基础设施”与不可转让的“公共配套设施”的面积两者之和。

既然基础设施与无权证的公共配套设施都没有权证,无法取得具体明确的土地面积数据,计算112号函减除的只能是不可转让的有权证部分的公共配套设施面积,也就是表1中的序号对应部分面积。如硬要套用112号函规定的道路、绿化等占地面积,将会无法获得无权证设施的占地面积,使占地面积法陷入无法适用的困境。

(二) 清算单位占地面积的确定

上述公式中的分子数据是否就应该是底层建筑基地面积,笔者不认为是。有观点认为,每个建筑物的基座占地面积虽然不能在不动产权证里取得,可以实地测量而取得。但这里有一个问题无法解决,所有建筑物基座占地面积的合计数会小于112号函确定的总面积,若按此计算,成本费用就会留有余额,无法摊销完。该观点还无法解决对同一建筑物内如何取得不同房型的基座占地面积的问题。

一个清算单位里的基础设施、公共配套设施都是为保障主体建筑物的功能而建造的。在一个房地产开发项目里,可以把不同的建筑物或者构筑物分为:有权证建筑物与无权证建筑物。有权证建筑物拥有不动产权证,不动产权证有两个面积:土地使用权面积与建筑面积。全部有权证建筑物的土地使用权面积合计数就是本房地产项目总的

表1 土地增值税清算基础设施与配套设施扣除对应表

项目	权证	可否单独转让	序号	成本费用扣除
基础设施	无权证	不能	①	在不同清算单位之间分摊
公共配套设施	无权证	不能	②	
	有权证	不能	③	
		能	④	与转让收入配套扣除

土地面积。比如某房地产公司拍得一块面积为10万平方米的土地,容积率为2.05。那么该房产项目完工后,全部有权证建筑物土地使用权合计数就是10万平方米、建筑面积合计数为20.5万平方米。无权证的建筑物事实上占地了,它们的占地面积与建筑面积都分摊到了有权建筑物上。

公式中的分子取数于不动产权证或土地使用权证里确定的土地使用权面积,既符合91号文件的收益原则也不会出现成本费用摊销不完的困境。

三、占地面积法的应用举例

某项目通过拍卖竞得F地块,土地使用权面积100 000平方米,支付4.5亿元,容积率为2.05,企业分两期开发,土地权证上各为50 000平方米。一期为排屋与高层(对应a地块),建筑面积50 000平方米,其中计容建筑面积50 000平方米,高层计容建筑面积30 000平方米,土地使用权面积3 000平方米;排屋建筑面积20 000平方米,土地使用权面积2 000平方米。高层基座面积5 000平方米,排屋基座面积10 000平方米。二期均为高层(普通住房),对应b地块,建筑面积160 000平方米。其中:计容建筑面积155 000平方米,可售建筑面积150 000(土地使用权面积48 500平方米),不可售建筑面积5 000平方米(土地使用权面积1 500平方米,为物业用房等公共配套设施);不计容建筑面积5 000平方米。基座面积15 000平方米。两期间以道路分隔,分为两个清算单位进行土地增值税清算。在一、二期

之间、一期内部不同房型之间如何分摊土地使用权成本?

按a、b地块各自实际的占地面积占F地块总面积的比例计算两地块取得土地使用权所支付的金额。

计算方法一:按a、b地块各自实际的占地面积按基座面积计算。总面积=100 000-1 500=98 500(平方米)。a地块基座占地面积为15 000平方米,b地块基座占地面积为15 000平方米。则a、b各应分摊土地成本均为:4.5×15 000÷98 500=0.6853(亿元)。两个地块合计分摊的土地成本为1.37亿元。剩余的2.13亿元将无法摊销,会让企业多交不该缴纳额土地增值税,既不合理也不合法。即使不考虑无法分摊的土地成本,a地块中不同房型之间因无法取得基座占地面积而不能再次使用占地面积法分摊土地成本。因而此计算方法不合理。

计算方法二:剔除不可售建筑物的面积,按各自的可售建筑物土地使用权面积计算。第一步首先在两个地块分摊。a地块应分摊土地成本为:4.5×50 000÷98 500=2.284(亿元)。b地块应分摊土地成本为:4.5×48 500÷98 500=2.216(亿元)。第二步在a地块再分排屋与高层的土地使用权面积计算分摊。排屋应分摊的土地成本为:2.28×20 000÷50 000=0.912(亿元)。高层应分摊的土地成本为:2.28×30 000÷50 000=1.368(亿元)。这样分摊土地成本,达到了91号文件规定的收益原则,也符合税法精神。

责任编辑 武献杰