

问题提出：土地价款抵减的销项税应调增土地增值税的清算收入，还是应冲减土地成本？

之所以存在这样的问题，主要是营改增之后，房地产开发企业中的一般纳税人销售自行开发的房地产项目，适用一般计税方法计税的，采用了差额计税的办法，引起后续的差异困扰。

对于该问题的相关政策依据：

依据一：《财政部 国家税务总局关于营改增后契税 房产税土地增值税 个人所得税计税依据问题的通知》（财税〔2016〕43号）

第三条 土地增值税纳税人转让房地产取得的收入为不含增值税收入。《中华人民共和国土地增值税暂行条例》等规定的土地增值税扣除项目涉及的增值税进项税额，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，可以计入扣除项目。

依据二：

《国家税务总局关于发布〈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〉的公告》（国家税务总局公告2016年第18号）

第四条 房地产开发企业中的一般纳税人（以下简称一般纳税人）销售自行开发的房地产项目，适用一般计税方法计税，按照取得的全部价款和价外费用，扣除当期销售房地产项目对应的土地价款后的余额计算销售额。销售额的计算公式如下：

销售额=（全部价款和价外费用-当期允许扣除的土地价款）÷（1+11%）

依据三：《中华人民共和国土地增值税暂行条例》（国务院令第138号）

第三条 土地增值税按照纳税人转让房地产所取得的增值额和本条例第七条规定的税率计算征收。

第四条 纳税人转让房地产所取得的收入减除本条例第六条规定扣除项目金额后的余额，为增值额。

第五条 纳税人转让房地产所取得的收入，包括货币收入、实物收入和其他收入。

第六条 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。

依据四：

《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）

第五条规定，条例第二条所称的收入，包括转让房地产的全部价款及有关的经济收益。

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。

前期工程费，包括规划、设计、项目可行性研究和水文、地质、勘察、测绘、“三通一平”等支出。

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。

基础设施费，包括开发小区内道路、供水、供电、供气、排污、排洪、通讯、照明、环卫、绿化等工程发生的支出。

公共配套设施费，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。

开发间接费用，是指直接组织、管理开发项目发生的费用，包括工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、周转房摊销等。

（三）开发土地和新建房及配套设施的费用（以下简称房地产开发费用），是指与房地产开发项目有关的销售费用、管理费用、财务费用。

财务费用中的利息支出，凡能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的，允许据实扣除，但最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。其他房地产开发费用，按本条（一）、（二）项规定计算的金额之和的5%以内计算扣除。

凡不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明的，房地产开发费用按本条（一）、（二）项规定计算的金额之和的10%以内计算扣除。

上述计算扣除的具体比例，由各省、自治区、直辖市人民政府规定。

（四）旧房及建筑物的评估价格，是指在转让已使用的房屋及建筑物时，由政府批准设立的房地产评估机构评定的重置成本价乘以成新度折扣率后的价格。评估价格须经当地税务机关确认。

（五）与转让房地产有关的税金，是指在转让房地产时缴纳的营业税、城市维护建设税、印花税。因转让房地产交纳的教育费附加，也可视同税金予以扣除。

（六）根据条例第六条（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。

依据五：

《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。

税舟后语：

本身无论从增值税差额征税的角度、土地款全额从销售额中扣除，还是从增值税发票开具采用全额价税分离方式、土地款类似于农产品虚拟抵扣方式操作，单纯从单一方面的计算，其结果本身并没有什么影响，但是，遇到其他方面的允许加计扣除等政策时，就会因为计算依据的不同出现了矛盾。两种不同的计算方法对加计扣除的影响并不是小数目。

这种矛盾的根源在于：一方面，允许正常开具增值税专用发票，实现后续增值税链条的完整性；另一方面，不（或者说不能）参照农产品的形式给予虚拟抵扣，而是采用了销售额扣除的形式。如此，导致核算和计税上的差异。通常较多说的是税会差异，实际上税税差异也在扩大。

就我国目前的增值税基本税制要求来看，对于政府的收入行为一般并不纳入征收范围。纳税人为取得土地使用权所支付的地价款，相对应的政府部门并不属于增值税征税范围，这是与符合条件的农产品明确为增值税免税政策的规定是有根本区别的。如此梳理之后，对于问题的答案也就基本明了了。

来源：增值税、所得税管理