

《中国税务及投资资讯》

2019年8月2日

中国加快落实 税收法定原则

《土地增值税法（征求意见稿）》
于近日发布

近年来，中国加快推进税收立法，积极落实十三五规划关于“到2020年全面落实税收法定原则”的工作部署。近日，财政部联合国家税务总局起草了《中华人民共和国土地增值税法（征求意见稿）》向公众发布以征求意见，意见征集截止日期为2019年8月15日。

概述

近年来，中国加快推进税收立法，积极落实十三五规划关于“到2020年全面落实税收法定原则”的工作部署¹。目前中国现行18个税种中已有8个税种（见下图一）完成立法。

2019年两会后，财政部发布的2019年财政部立法工作安排²中提及，“力争年内完成增值税法、消费税法、印花税法、城市维护建设税法、土地增值税法、关税法部内起草工作，及时上报国务院。”近日，财政部联合国家税务总局起草了《中华人民共和国土地增值税法（征求意见稿）》（以下简称“《征求意见稿》”），向公众发布以征求意见，意见征集截止日期为2019年8月15日。

本文将讨论《征求意见稿》较《土地增值税暂行条例》（以下简称“《条例》”）³及相关现行规定的主要变化。

注释：

1. 中华人民共和国国民经济和社会发展第十三个五年规划纲要
http://www.npc.gov.cn/wxzl/gongbao/2016-07/08/content_1993756.htm
2. http://tfs.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/caizhengfazhidongtai/201903/t20190320_3199939.html
3. 中华人民共和国土地增值税暂行条例（2011年修订）
http://www.gov.cn/gongbao/content/2011/content_1860848.htm



图一、中国各税种立法进程



《征求意见稿》的主要变化

总体而言，《征求意见稿》包含22条内容，对土地增值税的纳税人、征税范围、扣除项目、税率和计税依据、税收优惠、纳税义务发生时间和申报纳税期限等做出了基本规定。

与现有《条例》相比，《征求意见稿》中的税制框架和税负水平基本保持不变。为适应当前经济社会发展和调控房地产市场的需求，《征求意见稿》对一些内容做出了调整，具体如下所述：

- ▶ 扩大了征税范围 - 除国有房地产外，将集体房地产（包括集体土地使用权、地上的建筑物及其附着物）也纳入了征税范围
- ▶ 对税收优惠做出调整
- ▶ 新增了关于纳税义务发生时间的规定；及
- ▶ 调整了土地增值税的申报纳税期限以及税收征管模式

下文讨论上述变化内容以及由此带来的影响。



征税范围——新增集体房地产

关于土地增值税的征税范围可从以下两方面理解

应征税的范围

《征求意见稿》扩大了土地增值税的征税范围，除现行的征税范围（即国有土地使用权、地上的建筑物及附着物）外，将集体房地产（即集体土地使用权、地上的建筑物及其附着物）也纳入了征税范围，规定出让集体房地产或以其作价出资、入股的行为，也应当依法缴纳土地增值税。

根据现行规定⁴，对于农村集体经营性建设用地，按照其入市或再转让土地增值收益的20%—50%征收土地增值收益调节金。关于《征求意见稿》的官方说明⁵中明确，将集体房地产纳入土地增值征收范围后，拟取消土地增值收益调节金，具体政策仍有待进一步出台。

不征税范围

《征求意见稿》明确了土地承包经营权流转不属于土地增值税的应税范围，但是对正在执行的改制重组企业暂不征收土地增值税问题并未作进一步具体的规定。这一个现行规定是税务主管部门以部门文件的形式发布，且规定了政策的具体执行期限，即至2020年12月31日⁶，可能体现的是特定经济时期的政策扶持需求，故未将此项规定在本次立法中提及，但上述政策到期后是否会得以延续，可能会在土地增值税法正式立法之后发布的条例及后续文件中予以规定。

此外，对于一直处于业界争议焦点的股权转让中所涉及的资产主要是土地使用权、地上建筑物及附着物的情形是否征收土地增值税，也未在《征求意见稿》中提及。早在2000年国家税务总局以国税函的形式⁷回复其某个下属税务机关关于以转让股权名义转让房地产行为是否征收土地增值税问题的请示，其回复为应征收土地增值税。之后，亦有一些地方税务机关参照作为征税的依据，国家税务总局还先后在2009年、2011年答复下级税务机关的请示时重申其技术立场，对上述行为征收土地增值税⁸。但值得注意的是，之后类似案例起诉至法院后，最高人民法院似乎并未认同国家税务总局的技术立场，在多个股权转让涉及转让房地产的案例⁹中，认为不需要缴纳土地增值税。

时至今日，对上述问题仍然未有明晰的更高法律效力的指引——前述国家税务总局的三份文件均为国税函形式，法律效力较低，而且都是对个别案例的批复，在现行中国税法制度下不应被视为具有普遍适用性。此次《征求意见稿》未提及此，是否立法后在实施条例及后续指引中予以明确，尚不确定。

税率和计税依据——未发生变化

《征求意见稿》延续了现行规定，明确土地增值税仍实行四级超率累进税率，并以转移房地产所取得的增值额（即纳税人转移房地产所取得的收入减除扣除项目金额后的余额）为计税依据。具体税率和计税依据的规定，与现行规定一致。

等级	计税依据	税率
1	未超过扣除项目金额50%的部分	30%
2	超过扣除项目金额50%、未超过扣除项目金额100%的部分	40%
3	超过扣除项目金额100%、未超过扣除项目金额200%的部分	50%
4	超过扣除项目金额200%的部分	60%

注释：

4. 财税[2016]41号文等
5. <http://tfs.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/zhengcefabu/201907/P020190716548351268898.doc>
6. 财税[2018]57号文
7. 国税函[2000]687号
8. 国税函[2009]387号、国税函[2011]415号
9. [（2013）民申字第611号]、[（2014）民二终字第264号]、[（2016）最高法民终222号]等



扣除项目——其他扣除项目由授权财政部改为由国务院规定

对于扣除项目，除了将兜底条款中被授权规定其他扣除项目的财政部改为国务院之外，其他扣除项目与《条例》中的规定保持一致。根据官方说明，考虑到国有、集体房地产的成本构成差异较大，且集体房地产入市目前仍处于试点阶段，现阶段相关的扣除项目难以做出统一规定。

税收优惠——个别调整

《征求意见稿》对部分土地增值税优惠事项进行了调整，内容主要如下：

项目	《征求意见稿》中具体优惠内容	备注
延续现行政策	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 建造增值率低于20%的保障型住房免征土地增值税 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 根据现行规定¹⁰，企事业单位、社会团体以及其他组织转让旧房作为廉租住房、经济适用住房、安置住房、公租房等房源，且增值额未超过扣除项目金额20%的，免征土地增值税
新增优惠规定	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 国务院可规定减免土地增值税的其他情形 ▶ 对于房地产市场较不发达、地价水平较低地区集体房地产，省级人民政府可减免土地增值税 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 须报全国人民代表大会常务委员会备案
调整授权事项	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 将建造增值率低于20%的普通住宅免税的规定，调整为授权省级政府结合本地实际决定减征或是免征 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 须报同级人民代表大会常务委员会备案

纳税义务发生时间和申报纳税期限

《征求意见稿》确认土地增值税的纳税义务发生时间为房地产转移合同签订之日。同时，为便利纳税人申报纳税，将《条例》中分开设的“申报”和“缴纳”两个时间期限合并为申报缴纳期限。相关内容主要如下：

项目	《征求意见稿》		现行规定
纳税义务发生时间	▶ 房地产转移合同签订之日		▶ 未明确
申报缴纳期限	▶ 从事房地产开发的纳税人	<div>▶ 申报预缴：自纳税义务发生月份终了之日起15日内</div> <div>▶ 申报清算：达到清算条件后90日内</div>	<div>▶ 纳税申报：自转让房地产合同签订之日起7日内</div> <div>▶ 缴纳税款：税务机关核定的期限内</div>
	▶ 其他纳税人	▶ 申报缴税： 自纳税义务发生之日起30日内	

注释：

10. 财税[2008]24号、财税[2013]101号、财政部、国家税务总局公告[2019]61号等



税收征管——简化流程

纳税人必须进行清算的条件趋严

现行规定中，房地产开发企业应先预交土地增值税，当条件满足时，进行土地增值税清算，多退少补。现行规定设置了两种土地增值税清算的条件，除了纳税人必须进行清算的情形外（如房地产开发项目全部竣工、完成销售等），同时还授权税务机关可在房地产项目未完成全部销售之前要求纳税人提前清算，如销售完成85%以上等，从而由主管税务机关确定是否进行清算；换言之，纳税人在接到税务机关通知之后才需要进行清算。

征求意见稿并未如现行规定中一样分别规定必须清算和可以被税务机关要求清算的情形，而仅规定了必须清算的条件。而且，在现行规定中可以被税务机关要求清算的情形被调整为纳税人必须进行清算的条件。

下表列示了现行规定和《征求意见稿》中规定的清算条件：

项目	《征求意见稿》	现行规定 ¹¹
纳税人必须进行清算的条件	<ul style="list-style-type: none">▶ 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，或该比例虽未超过85%，但剩余的可售建筑面积已经出租或自用的；▶ 取得销售（预售）许可证满三年仍未销售完毕的；▶ 整体转让未竣工决算房地产开发项目的；▶ 直接转让土地使用权的；▶ 纳税人申请注销税务登记但未办理土地增值税清算手续的；或▶ 国务院确定的其他情形	<ul style="list-style-type: none">▶ 房地产开发项目全部竣工、完成销售的；▶ 整体转让未竣工决算房地产开发项目的；或▶ 直接转让土地使用权的
主管税务机关可要求纳税人进行土地增值税清算的条件	<ul style="list-style-type: none">▶ 未提及	<ul style="list-style-type: none">▶ 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，或该比例虽未超过85%，但剩余的可售建筑面积已经出租或自用的；▶ 取得销售（预售）许可证满三年仍未销售完毕的；▶ 纳税人申请注销税务登记但未办理土地增值税清算手续的；▶ 省级税务机关规定的其他情况

土地增值税何时清算对房地产开发而言影响非常之大，尤其是中国近年房地产的价格一直处于快速上涨的趋势下，土地增值税一旦清算，则可能出现对房地产开发企业的现金流带来重大压力。实践中，许多已达到税务机关要求清算条件的纳税人，在未接到税务机关的清算通知之前，不会主动进行清算。

注释：

11. 国税发[2006]187号、国税发[2009]91号



在本次《征求意见稿》中，收紧了对房地产开发企业进行清算的条件，即：将之前税务机关可以要求纳税人提前清算的条件直接规定为纳税人必须进行清算的条件，如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%以上等，则必须在90日内向税务机关申报清算，而无需经税务机关通知。应注意的是，一旦《征求意见稿》生效执行，达到清算标准的房地产企业若未在规定期限内向税务机关申请清算，则可能面临税收征管法规定的相应处罚。上述收紧房地产开发企业清算的条款以及近期发布的地方性土地增值税清算规程¹²，似乎都再次表明了中国政府现阶段对房地产开发企业的调控态度。

取消清算审核

《征求意见稿》从法律层面明确了房地产开发项目土地增值税实行先预缴后清算的办法，同时为落实“放管服”改革要求，简化了清算流程，取消了清算审核。

根据现行规定，纳税人在办理土地增值税清算手续时，应先经过主管税务机关的审核，然后再结清土地增值税税款。《征求意见稿》取消了税务机关的审核，规定从事房地产开发的纳税人应自行完成清算，结清应缴税款或申请退税。这是与最近一直推动的简化税务申报程序一致的，就是让纳税人自行按照合理评估的方式去完税，然后留待税务机关做事后行政工作。

值得注意的是，在现行审核清算模式下，纳税人须在满足条件之日起或收到税务机关清算通知之日起90日内提供清算资料。然而，税务机关收到资料后的审核期限则是由各省级税务机关自行确定，通常情况下耗时较长。举广东省为例，根据现行规定¹³，

- ▶ 主管税务机关应在项目清算受理之日起180日内作出清算结论
- ▶ 如确有困难的，经县（区）级税务局批准，可延期90日完成
- ▶ 如有特殊情况的，经地级以上市税务局批准，可再延期90日完成，并书面告知纳税人

换言之，税务机关最长可能需要360日完成对企业清算资料的审核，使得清算过程冗长。

《征求意见稿》简化了上述清算流程，即取消了审核，规定达到清算条件的纳税人，在规定期限内向税务机关申报，自行完成清算，结清应缴税款或向税务机关申请退税。需注意的是，与其他取消审核的涉税事项一样，审核的取消也意味着税收确定性的降低，对纳税人履行合规的能力提出了更高的要求，同时，税务机关也可能强化后续管理，因此建议纳税人在日常项目管理中充分妥善准备并保存各项资料备查（例如每一笔扣除项目的合规发票通常是最容易被挑战的部分）。

结语

除了上文提及的内容之外，《征求意见稿》提出，税务机关将与相关部门建立信息共享机制和工作配合机制，以便税务机关依法征收土地增值税。此外，国务院税务主管部门将会同有关部门出台土地增值税预征清算等办法，省级人民政府也可根据各地实际情况提出具体办法。因此可以预计随着土地增值税法的最终颁布，一系列的执行办法将随之出台。

房地产开发企业的所得税、增值税和土地增值税的税基互为所依，土地增值税作为中国的特定目的税，承担着政府对房地产开发和交易的调控功能。此次对土地增值税进行立法，也反映了中国政府对房地产行业的审慎态度。其中，尤以强制清算一项对房地产开发商可能影响较大；随后是否会考虑因其带来的现金流压力而制定过渡安排，有待进一步明确。我们将继续关注，并为您带来最新消息。

对《征求意见稿》有兴趣提出意见或者建议的，可以通过财政部网站或者国家税务总局网站的意见征集系统，也可以通过信函的方式在2019年8月15日之前提出意见。

注释：

12. 如《广东省土地增值税清算管理规程》（国家税务总局广东省税务局公告2019年第5号）等

13. 国家税务总局广东省税务局土地增值税清算管理规程（国家税务总局广东省税务局公告[2019]5号）

http://www.gd-n-tax.gov.cn/gdsw/ssfggds/2019-06/28/content_de90e72141a24f1e88f49d8513c7d2e9.shtml



联系我们

如阁下希望得到更多的相关信息，请您目前接触的安永联络人或以下任何一位安永中国税务服务的主管合伙人联系。

各地区及税务专业服务主管合伙人

魏伟邦（华北）

+86 10 5815 3231
martin.ngai@cn.ey.com

夏俊（华中）

+86 21 2228 2878
patricia.xia@cn.ey.com

袁泰良（华南）

+86 755 2502 8280
clement.yuen@cn.ey.com

陈子恒（香港/澳门）

+852 2629 3228
david.chan@hk.ey.com

刘惠雯（台湾）

+886 2275 78888
heidi.liu@tw.ey.com

邓师乔

企业税服务

+86 21 2228 2116
carrie.tang@cn.ey.com

谭绮

全球合规申报

+86 21 2228 2648
vickie.tan@cn.ey.com

梁因乐

间接税

+86 10 5815 3808
kenneth.leung@cn.ey.com

蔡伟年

国际及并购重组税务咨询

+86 10 5815 3230
andrew.choy@cn.ey.com

邱辉

国际及并购重组税务咨询

-转让定价服务
+86 21 2228 2941
travis.qiu@cn.ey.com

吕晨

国际及并购重组税务咨询

-并购重组税务咨询
+86 21 2228 2798
jesse.lv@cn.ey.com

温志光

人力资本

+852 2629 3876
paul.wen@hk.ey.com

黎颂喜

税收政策

+852 2629 3188
becky.lai@hk.ey.com

夏俊

税务科技服务

+86 21 2228 2878
patricia.xia@cn.ey.com

大中华区税务服务主管合伙人

陈翰麟

+86 10 5815 3397
henry.chan@cn.ey.com

作者 - 中国税务中心

许津瑜

+852 2629 3836
jane.hui@hk.ey.com

关于安永

安永是全球领先的审计、税务、交易和咨询服务机构之一。我们的深刻洞察和优质服务有助全球各地资本市场和经济体建立信任和信心。我们致力培养杰出领导人才，通过团队协作落实我们对所有利益关联方的坚定承诺。因此，我们在为员工、客户及社会各界建设更美好的商业世界的过程中担当重要角色。

安永是指 Ernst & Young Global Limited 的全球组织，也可指其一家或以上的成员机构，各成员机构都是独立的法人实体。Ernst & Young Global Limited 是英国一家担保有限公司，并不向客户提供服务。请登录 ey.com/cn/zh/home/privacy，了解安永如何收集及使用个人信息，以及个人信息法律保护下个人所拥有权利的描述。如欲进一步了解安永，请浏览 ey.com。

© 2019 安永（中国）企业咨询有限公司。

版权所有。

APAC no. 03008857

ED None

本材料是为提供一般信息的用途编制，并非旨在成为可依赖的会计、税务或其他专业意见。请向您的顾问获取具体意见。

ey.com/china

关注安永微信公众号

扫描二维码，获取最新资讯。

