

# 与商品房装修相关的土地增值税纳税筹划

梁文涛

(山东经贸职业学院会计学院 山东潍坊 261011)

**【摘要】**当前部分房地产开发企业开始改变以往仅销售未经装修的商品房的销售模式,大力推出装修房。针对此现象,本文结合案例从税收角度探讨与商品房装修相关的土地增值税如何进行纳税筹划,以期帮助房地产开发企业降低土地增值税税负。

**【关键词】**商品房 装修 土地增值税 纳税筹划

## 一、变开发毛坯房为开发中低档装修房的纳税筹划

筹划思路:我们把取得国有土地使用权时支付的金额与房地产开发成本的合计数简称为建造成本。一方面,增值额=收入-扣除项目金额=收入-(建造成本+建造成本×10%+建造成本×20%+税金)=收入-(建造成本×1.3+税金),由此可见,如果使建造成本增加a,相应地使收入增加a,会使增值额降低0.3a。另一方面,增值率=增值额÷扣除项目金额=[收入-(建造成本×1.3+税金)]÷(建造成本×1.3+税金)=收入÷(建造成本×1.3+税金)-1,由此可见,增加建造成本又会降低增值率。

这样,对于原本开发毛坯房的房地产开发公司,可以考虑

开发中低档装修房,使得增加的装修成本计入房地产开发成本,从而加大建造成本,同时适当提高房屋售价,使增加的建造成本得到补偿(即装修成本恰好得到补偿或有一定的微利)。这样做一方面降低了增值额,另一方面降低了增值率,而增值率的降低又有可能导致适用税率的降低,从而达到双重节税的目的。

例1:某房地产开发企业开发中低档住宅支付土地出让金3000万元,若开发毛坯房,房地产开发成本为4000万元,若开发中低档装修房,需增加装修成本1000万元,建筑面积为40000平方米。若开发毛坯房,则单价为4000元/平方米,总价为16000万元;若开发中低档装修房,则单价为4250

得税的,香港的投资收益也不征收企业所得税。

但是,在2008年执行新企业所得税法之后,特别是在2009年之后,李某上述的一系列运作已经面临极大的税务风险。因为在2009年我国发生了两个比较重大的税务事件:①国家税务总局在2009年12月出台了《关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》(国税函[2009]698号),该文第六条规定:“六、境外投资方(实际控制方)通过滥用组织形式等安排间接转让中国居民企业股权,且不具有合理的商业目的,规避企业所得税纳税义务的,主管税务机关层报国家税务总局审核后,可以按照经济实质对该股权转让交易重新定性,否定被用作税收安排的境外控股公司的存在。”换句话说就是,如果中国的居民或居民企业在境外设立倒管公司(即四无公司:无人员、无场地、无资本、无资产),那么,中国政府有权认为这个境外的倒管公司根本不存在,视同直接转让中国境内的企业股权,要征收企业所得税,因为该境外倒管公司转让中国境内居民企业的股权,是不具有合理的商业目的的交易行为。同时,国税函[2009]698号文件从2008年1月1日起开始执行。②2009年在伦敦召开的20国峰会,其议题就是关于避税地的问题,并列示了全球避税地黑名单。随后,中国政府就与英属维尔京群岛签订了进行完整、充分税收情报交流的协议,并于2010年12月30日起生效。到目前为止,中

国政府已经与26个国家和地区签订了有关税收情报交换或者防止偷漏税的协定,从趋势看,签约的国家将不断增加。所以,在境外避税地设有倒管公司的中国企业或者自然人,其在这些地方进行过或想要进行避税操作活动的,将面临很大的税务风险。

上面所讲到的李某通过复杂的组织安排,转让中国境内居民企业C公司的股权,在2010年被税务局查到。由于香港A公司、英属维尔京群岛的B公司和香港F公司的股权转让都被税务局认定为不具有合理的商业目的,最终,李某需要就增值额1.8亿元(转让给德国F公司的价格2亿元-原始投资额0.2亿元)缴纳企业所得税,并将面临滞纳金和罚款的处罚。

可见,非居民企业转让中国境内居民企业的股权,在税务安排方面越来越具有挑战性,必须谨慎。这里最关键的有以下两点:一是在避税地设立倒管性质的公司已经不再安全,企业要全盘考虑;二是非居民企业转让中国境内居民企业的股权,务必满足税法所规定的“具有合理的商业目的”这一前提条件,以避免税务风险的发生。

## 主要参考文献

国务院.企业所得税法实施条例.中华人民共和国国务院令 第512号,2007-12-06

元/平方米,总价为17 000万元。从金融机构借款利息为150万元,但不能按转让房地产项目计算分摊。该地规定房地产开发费用的计提比例为10%。其中,营业税税率为5%,城市维护建设税税率为7%,教育费附加征收率为3%。请对其进行纳税筹划。

方案一:开发并销售毛坯房。

取得国有土地使用权时所支付的金额=3 000(万元)

房地产开发成本=4 000(万元)

房地产开发费用=(3 000+4 000)×10%=700(万元)

与转让房地产有关的税金=16 000×5%×(1+7%+3%)=880(万元)

加计扣除项目金额=(3 000+4 000)×20%=1 400(万元)

扣除项目金额合计=3 000+4 000+700+880+1 400=9 980

(万元)

增值额=16 000-9 980=6 020(万元)

增值率=6 020÷9 980×100%=60.32%

适用税率为40%,速算扣除率为5%。

应纳土地增值税=6 020×40%-9 980×5%=1 909(万元)

方案二:开发中低档装修房。

取得国有土地使用权时所支付的金额=3 000(万元)

房地产开发成本=4 000+1 000=5 000(万元)

房地产开发费用=(3 000+5 000)×10%=800(万元)

与转让房地产有关的税金=17 000×5%×(1+7%+3%)=935(万元)

加计扣除项目金额=(3 000+5 000)×20%=1 600(万元)

扣除项目金额合计=3 000+5 000+800+935+1 600=11 335

(万元)

增值额=17 000-11 335=5 665(万元)

增值率=5 665÷11 335×100%=49.98%

适用税率为30%。

应纳土地增值税=5 665×30%=1 699.5(万元)

## 二、拆分高档精装修房的纳税筹划

筹划思路:对于精装修房,若装修业务的利润率较高,导致计算土地增值税的增值额和增值率都较高,且导致适用税率较高,从而最终导致高额的土地增值税税负。我们可考虑将装修业务分立出去,成立一个独立核算的装修公司。这样,由房地产开发公司销售毛坯房,由装修公司提供装修劳务。由此,装修业务的增值额就不作为土地增值税的计税依据,且很有可能降低土地增值税的适用税率,从而降低了土地增值税税负。

例2:某房地产开发企业开发高档精装修住宅,支付土地出让金4 000万元,房地产开发成本为8 000万元,其中建筑成本5 000万元,装修成本3 000万元。可售面积为50 000平方米,销售此精装修住宅售价为8 000元/平方米,则销售收入总额为40 000万元。从金融机构借款利息支出200万元,不能够按转让房地产项目计算分摊。该地规定房地产开发费用的计提比例为10%。其中,营业税税率为5%,城市维护建设税税率为7%,教育费附加征收率为3%。请对其进行纳税

筹划。

方案一:房地产开发企业直接销售此精装修房。

取得国有土地使用权时所支付的金额=4 000(万元)

房地产开发成本=5 000+3 000=8 000(万元)

房地产开发费用=(4 000+8 000)×10%=1 200(万元)

与转让房地产有关的税金=40 000×5%×(1+7%+3%)=2 200(万元)

加计扣除项目金额=(4 000+8 000)×20%=2 400(万元)

扣除项目金额合计=4 000+8 000+1 200+2 200+2 400=17 800(万元)

增值额=40 000-17 800=22 200(万元)

增值率=22 200÷17 800×100%=124.72%

适用税率为50%,速算扣除率为15%。

应纳土地增值税税额=22 200×50%-17 800×15%=11 100-2 670=8 430(万元)。

方案二:将装修业务分立出去,成立一个独立核算的装修公司。由房地产开发公司销售毛坯房,由装修公司提供装修劳务。

这样,原来8 000元/平方米的售价相应地分摊为:毛坯房售价为5 000元/平方米,装修价为3 000元/平方米,毛坯房的总售价为25 000万元。

取得国有土地使用权时所支付的金额=4 000(万元)

房地产开发成本=5 000(万元)

房地产开发费用=(4 000+5 000)×10%=900(万元)

与转让房地产有关的税金=25 000×5%×(1+7%+3%)=1 375(万元)

加计扣除项目金额=(4 000+5 000)×20%=1 800(万元)

扣除项目金额合计=4 000+5 000+900+1 375+1 800=13 075(万元)

增值额=25 000-13 075=11 925(万元)

增值率=11 925÷13 075×100%=91.20%

适用税率为40%,速算扣除率为5%。

应纳土地增值税税额=11 925×40%-13 075×5%=4 770-653.75=4 116.25(万元)。

综上所述,对于装修房,第一种情况,如果增加的装修成本与房屋售价增加额相当的话,则会降低土地增值税税负。第二种情况,如果房屋售价增加额远远大于增加的装修成本的话,则会增加土地增值税税负。对于上述第二种情况,我们可以考虑将装修业务由装修公司承担,房地产开发公司销售毛坯房,装修公司提供装修劳务,这样可以降低土地增值税税负。

【注】本文系山东省2011年科学技术发展计划(软科学部分)项目“基于构建和谐税收征纳关系的企业税收政策应用研究”(项目编号:2011RKGA5044)的阶段性研究成果。

## 主要参考文献

1. 刘玉章.土地增值税清算大成.北京:机械工业出版社,2010
2. 李明俊,李柳田.企业领导者如何税得香.北京:企业管理出版社,2010