

# 房地产公司规模、管理水平与土地增值税税负

杨淑君(教授) 徐莉芹 黄彦强

(河北经贸大学会计学院 石家庄 050061 河北师范大学财务处 石家庄 050091 石家庄市地税局高新分局 石家庄 050091)

**【摘要】**土地增值税何去何从,是存在普遍争议的一个问题。本文从房地产公司的规模、管理水平、税负状况等角度对房地产土地增值税进行分析,为我国房地产企业土地增值税的政策调整提供实证借鉴思路。

**【关键词】**公司规模 管理水平 土地增值税

## 一、房地产企业土地增值税现状

本文以河北省石家庄市××区房地产企业的数据为例,分析房地产企业土地增值税的现状。2006年以来,石家庄市××区共376家房地产企业,227个房地产建设项目。截至2012年底,124个项目达到清算条件,实际完成清算16个项目。具体资料如表1、表2、表3所示。首先,从房地产企业角度看,土地增值税是在所得税之后再次就企业开发项目的增值额所征收的一种税,因此房地产企业抵触情绪较明显,这点从历年土地增值税的税收收入以及房地产企业就项目清算而计算的增值

额与增值率偏低情况可以看出。另外,土地增值税的计算较为复杂,房地产企业所计算的增值额或增值率不能为税务机关所认可,清算结果存在争议。其次,从税务机关角度看,房地产项目土地增值税预征易、清算难,227个房地产建设项目中124个项目进入清算程序,完成清算的项目仅16个,清算比例非常低。而且,已清算项目的“清算额/预征额”比例偏低,而未完成清算的108个项目的该比例则更低。再则,从124个进入清算程序的房地产项目来看,增值率、税负率表现畸高或畸低,造成房地产企业土地增值税负不均和不公平的现状。

## 三、“特岗计划”财政专项资金绩效评价体系运用应注意的问题

1. 指标权重的赋值。目前,层次分析法(AHP法)由于兼容定性分析与定量分析,已成为我国学者进行多目标决策分析的主流权重赋值方法,本文也以此为基本方法。指标权重是指在一个指标集合中各个指标所占的比重。为便于评价计分,一个指标体系的总计数通常为100,其中每项指标的权重,应根据各项指标在整个体系中的重要程度,运用规定的方法在总范围内分配。

为了简化权重赋值的计算过程,本文以《财政支出绩效评价管理暂行办法》(财预[2011]285号)中附4-3财政支出绩效评价指标打分表为参考,对设计的指标进行打分,实行满分制,以满足实际需要。根据财预[2011]285号中附4-3,项目决策、管理指标占45%,项目绩效指标占55%,因此本文一级指标中项目产出及效益指标也占55%,其他指标占45%,在其他指标中,考虑到项目资金使用及监管指标对特岗资金绩效的影响程度更大,所以该指标占全部一级指标的20%;项目资金投入指标占10%,项目组织实施指标占15%。二级、三级指标的赋值方法也以此类推。

2. 评价标准及方法。绩效评价标准是评价工作的基本准绳和标尺。绩效评价标准分为定量标准和定性标准。定量指标标准根据取值基础不同,分为行业标准、计划标准、经验标

准、历史标准等四种类型,比如资金到位率、招聘任务完成率、特岗教师到位率,根据经验标准,一般要求100%到位(或完成),所以到位(或完成)率为100%的才能为满分;师生比可以省(自治区)级计划标准为标杆;年龄结构、学科结构、学历结构、多媒体应用率等可以省(自治区)的平均水平为标准等等。定性指标标准则可以采取专家打分法或调查问卷评分法。比如支出的相符性以及合规性、财务管理制度的健全以及有效性、招聘管理制度以及岗前培训制度的健全性、聘期日常管理制度的健全及有效性等可以采取专家打分法;招聘管理方法的公正性、岗前培训方法的有效性等可以采取专家打分与调查问卷相结合;服务对象的满意度可以采用调查问卷评分法等。

**【注】**本文系2011年广西教育厅一般资助项目课题“广西农村学校‘特岗计划’实施成效及评价研究(编号:200103YB111)阶段性成果。”

## 主要参考文献

1. 罗林.农村义务教育支出绩效评价指标体系的构建.西部财会,2011;5
2. 魏曼华,王长中.贵州省威宁县“特岗计划”实施的经验.世界教育信息,2012;4
3. 财政部.关于印发《财政支出绩效评价管理办法》的通知.财预[2011]285号,2011-04-02

**表 1** ××区房地产土地增值税收入 单位:万元

年份	土地增值税收入	税收总收入	土地增值税收入占比
2006	998.26	34 452.74	2.89%
2007	1 647.86	51 033.16	3.23%
2008	1 709.42	58 972.89	2.90%
2009	1 059.61	61 813.95	1.71%
2010	4 239.91	74 719.52	5.67%
2011	3 517.49	97 002.33	3.63%
2012	6 424.78	115 457.84	5.56%

**表 2** ××区房地产各类项目均值 单位:元/米<sup>2</sup>

项目	项目个数	增值额	增值率	土地增值税税负率
已清算项目	16	1 125.96	24.86%	5.37%
达到清算条件未清算项目	108	230.47	8.16%	0.83%
合计	124	346.02	10.31%	1.42%

**表 3** ××区房地产各类项目合计值 单位:万元

项目	项目个数	预征额	清算额	清算额/预征额
已清算项目	16	1 504.34	4 432.78	2.95
达到清算条件未清算项目	108	5 962.23	2 017.55	0.34
合计	124	7 466.57	6 450.33	0.86

**二、公司规模、管理水平、土地增值税税负分析**

按规定,达到条件的房地产开发项目必须进行土地增值税清算,计算增值额、增值率以及应缴纳土地增值税税额,由税务机关核定之后,与预征税额合计,多退少补。我们以石家庄市××区实际完成清算的16个项目为例(见表4),分析房地产企业土地增值税税负的影响因素。表4显示,16个项目中,最高土地增值税税负率为9.62%,最低为0%,平均税负率5.37%。我们认为,已完成清算的16个房地产项目最终增值额的确定实质上是税企双方博弈的结果,尽管其数据比未完成清算的108个项目明显偏高(税负均值仅为0.83%),但房地产企业已经认可,因此其数据是相对客观的。按规定,房地产项目的土地增值额以全部销售收入扣减土地成本、房地产开发成本、税法规定的开发费用、相关税金、加计扣除项而得到,增值额与扣除项目金额合计的比值为增值率,根据增值率大小采用超额累进税率计算方法计算应纳土地增值税额。因此,土地增值税税负水平与项目销售价格同向变动,与各扣除项目的金额反向变动。

除此之外,我们还想知道,公司规模、管理水平等其他非直接性因素会对土地增值税税负产生何种影响。在这里,公司规模取房地产企业在该项目运营周期内年平均资产总额的对数,管理水平以公司存货平均周转率和年存货周转率方差来表示。另外,我们认为,房地产项目周期越长,其筹资及其他相关成本越高,利润率会下降,增值率也会下降,所以在这里把项目周期也作为影响土地增值税税负率的一个因素引进。

**表 4** 已清算项目土地增值税税负 单位:元/m<sup>2</sup>

项目	均价	扣除项目金额合计	增值额	增值率	普通住宅	税率	税额	税负率
1	3 680	3 057.68	622.32	20.35%	Y	30%	186.70	5.07%
2	4 678	3 765.43	912.57	24.24%	Y	30%	273.77	5.85%
3	5 726	4 509.11	1 216.89	26.99%	N	30%	365.07	6.38%
4	3 998	3 241.02	756.98	23.36%	Y	30%	227.09	5.68%
5	4 170	3 532.06	637.94	18.06%	Y		0.00	0.00%
6	4 980	3 776.11	1 203.89	31.88%	N	30%	361.17	7.25%
7	4 992	4 114.58	877.42	21.32%	N	30%	263.23	5.27%
8	6 980	5 417.13	1 562.87	28.85%	N	30%	468.86	6.72%
9	3 090	2 708.86	381.14	14.07%	Y		0.00	0.00%
10	4 260	3 542.65	717.35	20.25%	Y	30%	215.21	5.05%
11	7 190	5 712.53	1 477.47	25.86%	N	30%	443.24	6.16%
12	6 603	5 279.74	1 323.26	25.06%	N	30%	396.98	6.01%
13	7 864	6 537.41	1 326.59	20.29%	N	30%	397.98	5.06%
14	4 379	3 324.29	1 054.71	31.73%	N	30%	316.41	7.23%
15	9 280	6 305.05	2 974.95	47.18%	N	30%	892.49	9.62%
16	6 277	5 307.84	969.16	18.26%	N	30%	290.75	4.63%
16个已清算项目的实际税负率				最大值 9.62%	最小值 0%		均值 5.37%	
108个未清算项目计算的税负率				最大值 2.72%	最小值 0%		均值 0.83%	

注:扣除项目金额合计=地价+开发成本+开发费用+税金+加计扣除。

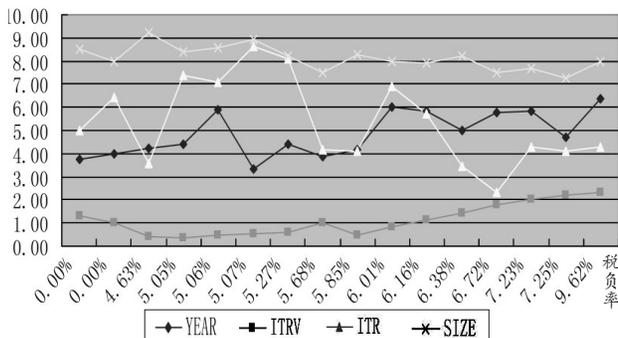
接下来,以房地产项目土地增值税税负率为因变量,以公司规模、管理水平、项目周期为自变量建立多元线性回归模型(见式1)。各变量描述性统计结果及变量之间相互关系分别见表5和图形分析。

$$ITLV = \alpha_0 + \alpha_1 \text{SIZE}_j + \alpha_2 \text{ITRV}_j + \alpha_3 \text{ITR}_j + \alpha_4 \text{YEAR}_j + \varepsilon_j \quad (1)$$

**表 5** 各变量描述性统计结果

变量名称	变量符号	均值	最大值	最小值	标准差	
土地增值税税负率	ITLV	5.37%	9.62%	0%	0.024	
公司规模	SIZE	7.21	9.34	8.13	0.515	
管理水平	存货周转率方差	ITRV	1.12	2.34	0.40	0.662
	存货平均周转率	ITR	5.35	8.95	2.11	1.863
项目周期	YEAR	4.85	6.34	3.35	0.957	

注:存货周转率方差表示公司销售及资金回流安排的合理性。该指标越低越好。



公司规模、管理水平、项目年度与税负率之间的关系

从上图可看出,随着土地增值税税负率的加大,公司规模总体呈现下降走势。而代表公司管理水平的存货周转率方差则呈明显上升走势。即规模小的、管理水平低的公司其土地增值税税负较高,反之,规模大的、管理水平高的公司其土地增值税税负率较低。另一代表公司管理水平的存货平均周转率指标与土地增值税负从图形上看没有明显关系。项目周期随着税负率的变动虽然也上下波动,但整体上是上升趋势,即周期长的房地产项目其增值率较高,这一点与之前的假想不一致。这可能是因为周期长的房地产项目其土地取得时成本较低,房屋销售价格的增长使得其获利空间大大扩展。

接下来,我们对模型进行回归,得到土地增值税税负率的回归方程如下(见式2,括号中为各系数的p值):

$$ITLV=0.22-0.15SIZE+0.182ITRV \quad (2)$$

(0.147) (0.185) (0.093)

由式2可见,SIZE的系数为负,说明公司规模与土地增值税税负率呈反向变动,ITRV系数为正,且p值小于0.1,说明存货周转率方差与税负率呈较明显的同向变动。因为ITRV越小,公司管理水平越高,ITRV越大,公司管理水平越低,所以,公司管理水平与税负率也是反向变动关系。这在现实中很容易理解:公司规模大,就有能力与有动力去进行管理和税收筹划,合理安排工程进度与相关成本,尽可能占据政策允许的税收优势,降低其税负水平;反之,小规模公司因为人才缺乏和管理水平低,不能合理安排税务筹划,其税负水平较高。项目周期YEAR与存货平均周转率ITR因为与土地增值税税负率关系不显著,在迭代过程中被排除。

### 三、土地增值税实证分析结果思考

1. 取消还是保留土地增值税。当前大量房地产项目面临清算困难和土地增值税负计算明显偏低的现状,致使很多理论和实务方面的专家建议取消土地增值税。我们认为:土地增值的产生原因不能排除房地产企业的相关开发和努力,但是,就当前我国的现实情况而言,房地产行业的超额利润、土地增值的迅速扩大,其主要原因是社会经济的发展以及国家作为城市公共建设主体大量投资的结果。因此,国家参与土地增值的分配是体现“全民投资、全民受益”的原则,土地增值税不应该取消。

2. 职能定位:收入还是调控。已有的讨论绝大部分都认为土地增值税是政府作为楼市调控者身份对房地产市场所进行的市场调节。我们认为:国家有充分的参与土地增值收益分配的经济依据,土地增值税的财政收入职能不应被搁置。从20世纪90年代至今,我国房地产市场发展较快,2006年土地增值税预征与清算工作推出以来,清算工作都没有落到实处。当前,很多房地产项目已完工并达到清算条件,可以说土地增值税已到了等待收获的季节。在这样的条件下只强调调控职能很容易使该税种的征收工作出现相应的漏洞。所以,土地增值税应是收入与调控职能并重。

3. 预征还是清算。目前,土地增值税的预征率是1%~

2%,清算税率则是按增值率大小超额累进,最低30%,最高60%。预征操作简便易行,而清算程序比较复杂,加之名义累进税率过高,企业避税动机明显。因此,一些专家建议提高预征比率,暂停清算工作。我们认为:清算是对房地产项目最终增值额及增值率确定之后的一种强制再分享,这种累进税率方法有助于发挥土地增值税的调控职能而不必担心转嫁于消费者,是适合该税种的一种计征方法。但是,鉴于当前实际情况,可以考虑将清算与核定征收结合,为企业提供清算与定律征收两种模式供其选择,一方面减少税务机关当前清算的难度,另一方面有效阻止企业的避税行为。

### 四、结论与建议

本文关注土地增值税的现状,通过石家庄市XX区2006~2012年的房地产项目数据,实证已清算项目、未清算项目的土地增值税税负水平,本文发现:已清算项目土地增值税税负率介于0%~9.62%之间,均值5.37%,明显高于未清算项目数据(均值仅为0.73%)。另外,对于已清算项目,大规模公司其管理水平较高,土地增值税税负率较低;反之,小规模公司其管理水平较低,土地增值税税负率则相对较高;项目周期时间长短对土地增值税税负影响不明显。本文依据以上数据对土地增值税的去留问题及其职能作用进行思考与探讨,认为不应取消土地增值税,其职能效用应是税收收入与宏观调控并重,清算工作在当前可以辅以其他的征收方式。

笔者认为,第一要严格执行土地增值税清算工作,对于已经达到清算条件或清算要求的项目,规定法定的清算期限,要求税务机关与房地产企业在规定时间内必须完成清算程序,加快清算、清理速度。第二要提供累进计征与定率计征两种清算方式供房地产企业选择。累进计征的税率不变,定率计征的,经济适用房可按2%,普通住宅可按5%~6%,其他商铺、别墅等非普通住宅项目可按6%~10%清算计征。最好将清算税率与项目周期相联系,对于周期长的项目予以“歧视性税收政策”,打击开发商囤地投机行为。两种方式并行的最大好处在于:因为有定率征收的税率比照,房地产企业像现在这样无限度加大成本降低增值率的行为会被有效遏制。第三要严查增值率低的房地产项目。对于那些增值率低于20%,或者税负率低于5%的房地产项目要重点核查,检查其成本费用的合理、合法性,确定其真实的增值额和增值率。对于规模小而税负率却比较低的房地产企业应更为注意。对于规模大的房地产企业开发项目,如果增值率较低,也要查清是企业正常的管理筹划,还是有不合理费用项目等其他情况。

【注】本文系2012年河北省科学技术研究与发展计划项目“河北省税企和谐的房地产行业税收与会计政策研究”(项目编号:12457203D-40)的研究成果。

### 主要参考文献

1. 黄朝晓.土地增值税去留问题之我见.税务研究,2008;4
2. 李力,周充.土地增值税的征收应缓行.财经科学,2007;4
3. 李松涛.土地增值税何去何从.首都建设报,2013-05-20