

学校代码： 10246

学 号：

# 復旦大學 经济学院

中期考核案例（专业学位）

“央视 VS 万科”：土增税风波引发的税务风险思考

“CCTV vs VANKE”：Tax Risk Study of Land Value Increment Tax

院 系： 经济学院

专业学位类别（领域）： 税务专硕

姓 名：

指 导 教 师：

完 成 日 期： 2016 年 9 月 1 日

# 目录

一、引言：为什么要研究万科和央视关于土增税欠缴问题的论战.....	3
（一）启发性良好：使房地产行业普遍存在的顽疾浮出水面.....	3
（二）前瞻性突出：稳定房价，规范房地产行为不可忽视.....	3
（三）涉及金额巨大：万科欠税额或达 58 亿.....	3
（四）社会影响空前：股价下跌，舆论热议.....	3
（五）涉嫌关系复杂：地税局或包庇房企欠税.....	4
二、研究思路.....	4
三、背景还原：研究这个案例前我们需要知道什么.....	4
（一）税制梳理：土增税实行“预征+清算”制.....	4
（二）政策梳理：国家对土增税征缴监管趋紧.....	5
四、案情简介：“万科 VS 央视”口水战不断升级.....	5
（一）对立方介绍：万科 VS 央视.....	5
（二）案情演进：口水战不断升级.....	6
五、案例剖析：万科与央视的论战中，谁更接近真相.....	7
（一）双方矛盾焦点之一：谁的逻辑更合乎税法？.....	7
1. 审视央视：逻辑不符税法.....	7
2. 审视万科：逻辑契合税法.....	9
3. 分析结果：万科的逻辑更站的住脚.....	9
（二）双方矛盾焦点之二：谁的观点更合乎真相？.....	9
1. 审视央视：实地走访提出疑思.....	10
2. 审视万科：财报暴露欠税真相.....	10
3. 对比结果：央视的观点更接近真相.....	11
六、案例延伸——土地增值税的税务风险及税制设置问题.....	11
（一）房企存在避税激励.....	12
（二）地方税务部门包庇.....	13
（三）土地增值税税制设置缺陷.....	13
1. 征纳方式复杂，遵从成本过高.....	14
2. 地方税务机关自由裁量权过大.....	14
七、土地增值税改革何去何从？.....	14
（一）统一土增税清算条件.....	14
（二）简化土地增值税税制.....	15
（三）提高土增税预征率.....	15
（四）加快房地产行业相关税制统一.....	15
八、案例思考题.....	15

参考文献.....16

## 一、引言：为什么要研究万科和央视关于土增税欠缴问题的论战

这大概是一桩在整个税收监管史上都略显尴尬而唐突的事件：作为国媒的央视揭发地税局包庇万科等房地产企业欠缴巨额土地增值税税款，引发央视与万科等房企激烈的口水战，而国税局竟为房企站台，反指央视的报道不够专业。这个案例之所以吸引作者的关注，主要基于以下三点原因。

### （一）启发性良好：使房地产行业普遍存在的顽疾浮出水面

企业层面，由于土地增值税税制设置繁琐、清算和征收程序复杂等自身原因，房地产企业存在的逃、避税动机；政府层面，地方政府出于利益考虑对房地产企业存在包庇行为。双重因素作用下，土地增值税的欠缴问题已是行业内普遍存在的问题。不论央视对房地产企业欠缴税款的计算是否准确，其对于问题的揭示都有助于规范房地产行业税收行为，维护房地产市场稳定运行。

### （二）前瞻性突出：稳定房价，规范房地产行为不可忽视

自 2016 年以来，在全国单宗土地成交金额超过 10 亿元的 300 宗地块中，溢价率超过 100% 的地王达 150 宗，其数量是去年同期的 25 倍。2016 年也被称为“地王年”<sup>1</sup>。房地产企业频频高价拿地的反常行为提醒我们，在平抑投机需求和去库存等外部政策同步进行的过程中，我们也不应忽视对房地产企业的内部约束。税收作为企业行为的调节器，对于房地产企业行为能起到引导和制约作用。鉴于我国房地产行业税收政策较为混乱，缺乏规范、合理的机制设置，对土地增值税问题的讨论，对于更好地规范房企行为、维护房地产行业稳定发展、在未来为房价飞涨起到应有制约作用，都有着重要的意义。

### （三）涉及金额巨大：万科欠税额或达 58 亿

根据央视的报道，从 2005 年 1 月 1 日到 2012 年 12 月 31 日，全国房地产开发企业应交而未交的土地增值税总额超过 3.8 万亿元，在其所列示的应交未交土地增值税金额前十大上市房企中，雅居乐地产高居榜首，欠缴数额达 83 亿元，SOHO 中国位居第二，欠缴数额达 64 亿元，数额已十分巨大，然与 3.8 万亿的总额相比，仍是凤毛麟角，可见欠缴现象之普遍。房地产开发企业欠缴土增税的手法和动机是什么？房企的普遍欠缴现场又给整个行业带来了哪些不良影响？

### （四）社会影响空前：股价下跌，舆论热议

央视报道房地产企业欠缴土增税新闻一出，次日沪深两市地产股齐跌，万科 A、保利地产、招商地产当日最大跌幅分别为 2.07%、1.81%、1.97%。央视报道加上股价下跌，像一磅重弹使地产界炸开了锅，华远地产总裁任志强立即发微博进行反击，随后，多家房企纷纷发声明澄清。2013 年 11 月 26 号下午，中国房地

<sup>1</sup> 数据来源：房天下 <http://www.fang.com/news/2016-08-31/22679481.htm>

产协会为此召集房地产开发商召开了紧急座谈会。关于土增税欠缴门事件之争愈演愈烈，并引发舆论热议。众多媒体及学者纷纷发表评论，为央视或万科站台。

#### （五）涉嫌关系复杂：地税局或包庇房企欠税

从某种程度上讲，税款的征缴是政府和纳税人之间的牵制，他们双方具有利益此消彼长的制约关系。消费者在购房时将土地增值税一并交给房地产开发企业，房地产开发商却将这笔税款以欠缴的方式扣在自己手里，致使大量税款无法及时入库，严重缩减了地方的税收收入。地方政府的利益被房地产开发商侵占，却为什么非但没有制止、惩罚这一行为，反而要纵容默许？地方税务部门和房地产开发企业是否存在某种程度上的利益一致性？

## 二、研究思路

首先，还原案例发生时的税制和政策两方面宏观背景，完成初步的基础搭建工作；第二，简要介绍案例所涉及的冲突双方：万科和央视，并以时间顺序对案情进行基本介绍；第三，在对万科和央视各自态度进行总结的基础上，针对双方的观点，分别从各自的逻辑和观点两方面进行分析：1）结合税法对央视的逻辑进行分析，结合会计和税法的差异对万科的逻辑进行分析，通过对比得出谁的逻辑更能站得住脚；2）对央视报道的实地走访情况采取信任态度，并以此为切入点反观万科财报，得出谁的观点更合乎现实，即万科到底有没有欠缴税款。

在对案例本身有了全面剖析后，我们对央视和万科口水仗背后反映的土地增值税清算和税制设置问题进行延伸探讨，指出房地产企业、地方政府在土地增值税清算问题中都存在不同程度的利益驱使，又由于土地增值税清算政策、土地增值税税制设置不合理，最终使得土地增值税的欠缴成文行业普遍存在的问题。最后，针对本案例及其背后反映的土地增值税缺陷，我们提出统一土地增值税清算条件、简化土地增值税税制等一系列建议。

## 三、背景还原：研究这个案例前我们需要知道什么

### （一）税制梳理：土增税实行“预征+清算”制

#### 1. 土增税预征制

**国务院规定对于土地增值税的征缴采用预征方式，对预征率有原则性最低规定：**除保障性住房外，东部地区省份预征率不得低于 2%，中部和东北地区省份不得低于 1.5%，西部地区省份不得低于 1%。各地要进一步完善土地增值税预征办法，根据本地区房地产业增值水平和市场发展情况，区别普通住房、非普通住房和商用房等不同类型，科学合理地确定预征率，并适时调整。**而企业在会计处理上实行预提制度。**出于成本核算需要，房地产企业一般会根据项目进度计提相配比的土增税税款，在“应缴税费——应缴土地增值税”会计科目上进行反映。

## 2. 土增税清算制

国务院规定土地增值税清算条件分为“必须清算”和“可以清算”两类：一方面，必须清算的情形分为三种：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；直接转让土地使用权的。另一方面，税务机关可以要求清算的情形分为三种：已竣工项目转让面积超过 85%、或虽未超过 85%但剩余面积已出租或自用的；取得预售许可证满三年仍未销售完毕的；纳税人注销登记的。

“必须清算”和“可以清算”的区别在于：前者对征纳双方而言意味着强制性，只要符合“必须清算”条件，则税务部门必须征税，纳税人必须纳税。而后者意味着税务机关的自由裁量权，税务机关可以根据实际情况决定征收与否，若税务机关暂未通知企业缴税，企业可先不缴税，税务机关一旦通知企业缴税，则对于企业而言意味着强制性，企业必须缴纳。

### (二)<sup>2</sup>政策梳理：国家对土增税征缴监管趋紧

2013 年 3 月 1 日，国务院办公厅发布《关于继续做好房地产市场调控工作的通知》，要求税务部门要强化土地增值税的征收管理工作，试图通过土增税抑制房价上涨的政策意图进一步加强。

2013 年 6 月 20 日，国家税务总局公布《关于进一步做好土地增值税征管工作的通知》（税总发[2013]67 号），强调进一步规范预征清算制度、狠抓落实。

## 四、案情简介：“万科 VS 央视”口水战不断升级

### (一) 对立方介绍：万科 VS 央视

**万科**：万科企业股份有限公司（股票代码：000002），英文名称为：CHINA VANKE CO., PLC. 缩写为“VANKE”，成立于 1984 年 5 月，经过 30 年的发展，万科在中国的业务已覆盖广深、上海、北京和成都四大区域，并已进入香港市场。截至 2014 年底，万科 43 家一线公司的业务覆盖中国大陆 65 个大中城市，是目前中国最大的专业住宅开发企业，也是股市里的代表性地产蓝筹股。同时，海外业务也扩展至新加坡、美国旧金山和美国纽约。在本案例中提到的几个房地产项目均为万科集团旗下的子公司或万科控股公司的项目。其中吉林万科城项目归属于万科子公司——吉林市万科滨江房地产公司，广州万科泊悦湾项目和广州万科华庭

<sup>2</sup> 该案例涉及税收法律法规及政策性文件梳理：

《关于进一步做好土地增值税征管工作的通知》（税总发[2013]67 号）

《国家税务总局关于加强土地增值税征管工作的通知》（国税发[2010]53 号）

《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函[2010]220 号）

《国家税务总局关于印发〈土地增值税清算管理规程〉的通知》（国税发[2009]91 号）

《国家税务总局关于进一步开展土地增值税清算工作的通知》（国税函[2008]318 号）

《国家税务总局关于建立土地增值税重点税源户监控制度的通知》（国税函[2007]544 号）

《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）

《国家税务总局关于加强土地增值税管理工作的通知》（国税函[2004]938 号）

项目归属于万科子公司——广州万科房地产公司，广州万科金域蓝湾项目归属于万科控股公司广州市鹏万房地产公司。

**央视：**中国中央电视台（英文简称 CCTV），简称央视，是国家副部级事业单位，内设 24 个副局级机构及 6 个台属单位。央视是中国重要的新闻舆论机构，是党、政府和人民的重要喉舌，是中国重要的思想文化阵地，是当今中国最具竞争力的主流媒体之一，具有传播新闻、社会教育、文化娱乐、信息服务等多种功能，是全国公众获取信息的主要渠道，也是中国了解世界、世界了解中国的重要窗口，在国际上的影响正日益增强。

## （二）案情演进：口水战不断升级

**³央视宣战：控诉房企欠缴巨额土增税。**2013 年 11 月 17 日，央视通过《每周质量报告》“土增税黑洞”专题<上>控诉房企集体欠缴土增税累积达 3.8 万亿元，其中万科欠缴 58 亿元，引发广泛关注；

**股市震动：沪深地产股股价齐跌。**央视报道一出，第二天沪深两市地产股价齐跌，万科 A、保利地产、招商地产当日最大跌幅分别为 2.07%、1.81%、1.97%；

**央视再控诉：房企欠缴税款现象普遍。**2013 年 11 月 24 日，央视播出《每周质量报告》“土增税黑洞”专题<下>进一步控诉房企欠缴税款，舆论进一步升温；

**房企反击：央视不懂会计，报道不实。**2013 年 11 月 25 日，任志强连发 8 条微博，否认欠缴税款，控诉央视愚昧，此后以万科为代表的各个房企纷纷发声驳斥央视报道不实；

**国税局发声：央视报道有误。**2013 年 11 月 26 日，国家税务总局称“近日引起社会关注的有关人员对欠税的巨额推算，方法是不正确的，对税收政策和征管方式存在误解误读。”

**地产界巨震：紧急召开应对会议。**同日下午，房地产产业协会为应对此事，召集房地产开发商召开紧急会议。

**央视再发难：点名万科欠缴额达 44 亿。**2013 年 12 月 30 日，央视《东方时空》再次发难，矛头直指地产一哥万科，称万科有包括吉林万科城在内的多个项目已达到土增税清算条件却并未申报，拖欠税款达 58 亿，再次引发社会关注；

**万科反击：央视所说欠缴情况并不存在。**2014 年 1 月 1 日，万科反驳央视报道称，经核实，报道涉及的四个项目，均不满足土地增值税清算条件。

---

<sup>3</sup> 央视相关报道视频梳理：

央视《东方时空》<http://tv.cntv.cn/video/C10313/bef666ca7bec489ea7388d9e157e3ca3>

央视《每周质量报告》“土增税黑洞”上

<http://tv.cntv.cn/video/C10354/f17509543e8a4598ae64bb0d5f4b81af>

央视《每周质量报告》“土增税黑洞”<http://tv.cntv.cn/video/C10354/cd561191abc5404dbaa2ac372b8e1429>

## 五、案例剖析：万科与央视的论战中，谁更接近真相

本案例围绕央视和以万科为代表的房地产开发商之间的隔空对战展开，双方的冲突中主要有两个矛盾焦点，其一是双方陈词的逻辑谁更合乎税法，其二是双方得出的观点谁更接近真相。经过仔细比对分析，我们得出的观点是：1) 万科的逻辑更合乎税法，即土增税的会计处理与税务处理确实存在差异；2) 央视的观点更合乎真相，即万科确实存在欠缴税款的事实。下面我们先对央视和万科的观点进行总结性梳理，而后再从逻辑和观点两方面来论证得出这一观点的逻辑。

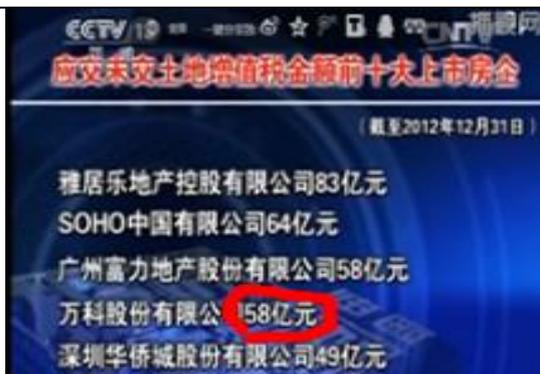
**央视说法：**1) 房产商应纳土增税税额与已纳税额 8 年间累计相差 3.8 万亿元，构成巨额欠缴。其中万科欠缴土增税总额达 58 亿元 2) 万科吉林万科城、广州金域华庭、广州金域蓝湾、广州泊悦湾等 30 多个项目均已达到土增税清缴条件，而万科并未主动申报，该部分项目构成土增税税款欠缴 44 亿元。

**万科回应：**1) 土增税的税务规定和会计处理存在差异，万科并不存在拖欠行为。2) 吉林万科城、金域华庭、金域蓝湾、泊悦湾等项目均未达到销售比例，未达到清算条件故不构成税款拖欠。

(一) 双方矛盾焦点之一：谁的逻辑更合乎税法？

**矛盾焦点一解决办法：**1) 对央视方面，审视央视判定万科欠缴税款所用的逻辑；2) 对万科方面，审视万科所说“土增税的税务处理和会计处理不同之处”的逻辑；3) 将前两个分析结果进行对比。

图 1：央视披露万科欠税情况



资料来源：央视《每周质量报告》

图 2：万科财报显示应缴土增税数据

应交税费	2012/12/31	2011/12/31
企业所得税	2072002445.70	2423046342.16
土地增值税	1412974526.29	1172070128.06
营业税	1028317342.55	373624556.42
个人所得税	20675313.98	22670992.19
城市维护建设税	28861127.70	30927962.08
教育费附加	43061643.66	24119269.54
房产税	5263810.59	2940915.06
增值税	8236986.38	48898.96
其他	20660295.09	29169092.34
合计	4515588914.24	4078618156.81

资料来源：万科 2012 年年报

### 1. 审视央视：逻辑不符税法

**央视的逻辑是这样的：以全国商品房整体销售额、中科院行业毛利率为依据，估算应交税额，减去国家的已收税额，差额即为欠缴税额。**从 2005 年 1 月 1 日到 2012 年 12 月 31 日，全国房地产开发企业应交未交的土地增值税累计超过 3.8 万亿。据央视称，这个数据是基于 2005 年期间全国商品房销售总额 312313 亿元

和中科院在《2011 住房绿皮书》披露的“2009 年中国房地产行业平均毛利率 55.72%”，推算出这八年间应缴土增税已超过 4.6 万亿元，而这八年间国家实收额却仅有 0.8 亿元，由两者之间的差额得出 3.8 万亿元的数字。而对于万科欠缴的 58 亿土增税金额，央视并未披露相关计算方法。

**央视的计算是不严谨的：以全国商品房销售额为基数不符税法规定，选取的毛利率数值高于真实水平，忽视税收优惠。**1) 首先，央视以全国商品房销售额为基数，违背了土增税税法分项目清算征缴税款的规定。税法规定，判断土增税的是否需要清缴要以项目为单位，视整个项目的出售情况及相关条件而定。而央视的算法与税法脱节太多。我们举一个极端的例子，如果每个房产商的每个房产项目的出售情况均达不到税法的规定，那么整个房地产市场实际向政府缴纳的税额为 0；而按照央视的做法，直接估算全国商品房出售总额，以此为依据直接计算税额，自然会算出一笔应缴的税额，应缴税额与实缴税额间的差距就成了央视所谓的欠缴税额。2) 其次，房地产行业 55.72%的毛利率存在夸大的地方。我们查找了房地产行业相关毛利水平后发现，行业毛利率最高值在 52.44%，中间值在 27.72%，央视所用的 55.72%毛利率水平远高于行业平均水平，夸大的毛利率下，得出夸大的数字。3) 最后，央视的测算忽略了税收优惠这个重要部分。国家出于稳定房价的意图，出台多项关于土增税的优惠政策。比如“普通标准住宅为超过增值额 20%的，且普通标准住宅的定义，各地区可结合具体情况自行在国家规定的标准上在 20%以内浮动”。我们无法精确统计增值额未超过扣除项目金额的标准住宅体量是否庞大，但央视对这部分剔除将使应纳税额变大。

**不严谨的计算依据得出夸大的数字。**综合以上三点，我们认为央视 3.8 万亿的数字并不严谨，存在夸大。以此推测，央视对万科 58 亿欠缴总额的推测也应该存在夸大的部分。

图 3: 房地产行业销售毛利率水平

排名	代码	证券简称	销售毛利率(%)			
			2016中报	2015年报	2014年报	2013年报
9	000002.SZ	万科A	22.10	24.79	25.10	27.18
<b>沪深(10)</b>						
		最高值	52.44	49.83	117.10	51.91
		中位值	27.74	27.72	32.31	35.43
1	600340.SH	华夏幸福	47.68	29.54	30.98	29.05
2	600606.SH	绿地控股	11.19	9.95	117.10	47.97
3	001979.SZ	招商蛇口	27.89	30.31	30.88	33.89
4	600649.SH	城投控股	27.59	19.56	33.64	36.96
5	000046.SZ	泛海控股	35.72	42.25	48.16	45.05
6	600663.SH	陆家嘴	52.44	49.83	54.28	51.91
7	900932.SH	陆家B股	52.44	49.83	54.28	51.91
8	600048.SH	保利地产	25.96	25.90	24.29	24.36
10	600383.SH	金地集团	18.86	21.44	22.01	20.41

数据来源: wind

## 2. 审视万科：逻辑契合税法

**4万科账面上确实存在预提而未缴土增税。**在万科的财务报告中，我们找到两个关键性科目：营业税金及附加下的土地增值税科目、应交税费中的应交土地增值税科目。其中营业税金及附加下的土地增值税科目反应的是当年应缴纳的土地增值税总额，而应交税费中的土地增值税科目反映的是当年预提但并未缴纳的土地增值税数额。根据财务报表数据，前者为约为 46.60 亿元（对报表中的 4,659,966,213.06 近似取值），后者为约为 14.13 亿元（对报表中的 1,412,974,526.29 近似取值）。即在当年应缴的 46.60 亿元的土地增值税中，有 32.47 亿元（46.60-14.13）已经缴纳，预提而未缴部分为 14.13 亿元。

**万科的逻辑是正确的，预提而未缴土增税不构成欠税：会计上的应缴土增税是税法上的未来义务，**虽然万科账面上存在挂而未缴的土增税，然而土增税在会计和税法上的处理上确实存在差异。会计上，企业要随着楼房的销售而对土增税进行计提，然而税法上则要等到企业整个项目的楼盘销售状况达到一定条件才构成纳税义务。故从税法角度上来说，会计上预提的应缴税款，并不构成税法上的现时义务，即使万科账上确实挂有应缴土增税，也并不意味着存在欠税的行为。

## 3. 分析结果：万科的逻辑更站的住脚

**央视欠税款计算的逻辑不符税法，万科的逻辑虽合乎税法，但是否欠税有待进一步探讨。**经过分析可以发现，央视对土增税欠缴税额的计算，逻辑为应纳税额与已纳税额的差额，这本无可厚非，然而在具体计算应纳税额时，并未按照税法要求分项目计算，且忽略税收优惠的影响，得出的必然是一个粗糙而不具说服力的结论。反观万科，以会计计算方法与税收计算方法的不符为立足点，逻辑本身并没有什么问题，然而万科的说法只是推翻了一个证明其欠税的错误例证，账上的应缴未缴税款并不意味着税法上的欠缴这一点，并无法作为万科没有欠税的充分条件。关于万科是否真的欠税，接下来我们通过分析矛盾焦点二进行进一步论证。

### （二）双方矛盾焦点之二：谁的观点更合乎真相？

**矛盾焦点二解决办法：**1) 对央视方面，我们对央视实地走访万科楼盘的发现的楼房实际出售情况采取信任态度。2) 对万科方面，结合央视实地走访的发现，对比万科的财报数据。3) 将前两项进行综合分析。

<sup>4</sup> 万科 2011 年年报 <http://www.vanke.com/UploadFile/2012-03/d1108003-1d23-4e07-af7e-1a510c5e0467.pdf>  
万科 2012 年年报 <http://www.vanke.com/UploadFile/2013-08/8c0a54e3-cac1-4894-b2ba-c5939ca07716.pdf>

图 1：央视表示万科多个项目达到清算条件



资料来源：央视《每周质量报告》

图 2：万科财报显示应缴土增税数据

项目名称	项目结算时间	项目预售比例
珠海珠宾花园	2012年4月	100.00%
北京蓝山	2012年6月	87.43%
厦门金城华府	2012年6月	81.47%
深圳千林山居	2012年6月	88.72%
吉林万科城	2012年12月	88.19%
重庆万科锦程	2012年6月	97.68%

资料来源：万科 2012 年年报

### 1. 审视央视：实地走访提出疑思

**央视通过实地走访，得出万科楼盘已达到清算条件疑思。**根据 2013 年 12 月 30 日的《东方时空》报道，央视实地走访了吉林万科城项目，有三点发现：第一是在项目售楼处的房屋建筑模型上几乎插满了售罄的标牌，且售楼人员称，这些房屋，在 2011 年吉林万科城项目开盘不久就被抢售一空；第二是在项目小区发现每栋建筑的外墙都贴满了建筑竣工标识，这些标识显示该小区已在 2012 年 12 月 18 日竣工；第三是在访问小区业主的时候，大多数业主表示在 2012 年底已经入住，且根据晚上建筑房屋亮灯率来看，入住率并不低。据此三点初步判断吉林万科城项目已达到清算条件。我们对央视的实地走访和拍摄，姑且采取信任的态度，并以此为切入点，结合万科的年报判断其楼盘是否在真的达到清缴条件。

### 2. 审视万科：财报暴露欠税真相

**万科财报显示，央视所称项目已达到“可清算”条件。**央视控诉万科的主要依据是对万科楼盘的使机走访和万科的财报，下面我们通过查找万科财报来看央视所给数据是否具有可信度。在万科 2011 年年报的预收货款一栏，已明确显示，截止 2012 年底，吉林万科城项目预售比例已经达到 88.19%，超过税法所规定的 85% 的清算条件。故吉林万科城项目确实已经达到清算要求。

**地方政府包庇了万科的欠税行为。**央视在与地方税务局的沟通中，税务部门承认吉林万科城项目一期在 2013 年 11 月份已经达到清算条件，但仅是可清算条件而不是必须清算条件，税务部门还在进行检查。而据万科 2012 年财报，该项目在 2012 年底就已经达到可清算条件。地方税务部门所称的可清算时点，与万科财报所反映的可清算的时点不一致，反映出地方政府对于万科欠缴税款行为的包庇。

### 3. 对比结果：央视的观点更接近真相

虽欠缴税款计算依据不严谨，央视本意在于道出地产欠税乱象。结合第一部分我们可以看出，央视虽然在计算土增税欠缴情况的逻辑上有所偏颇，然而本意在于触动地产界普遍存在的房地产企业欠缴土增税和地方政府包庇欠缴行为的乱象。对于央视，一方面，它是一个新闻媒体，为了博取大众眼球，而对事实进行夸大，是整个新闻行业的惯常做法，东方早报形象的称央视这次的报道为捅马蜂窝，来将问题呈现在大众面前；但另一方面，从政治属性上来看，央视是国家副部级事业单位，我们就不难理解它在本质上仍是国家对社会的传声筒，从央视播报的内容可以看出国家对社会舆论的引导方向。我们对国家相关政策进行一下时间上的梳理，就不难发现央企对欠缴土增税进行夸张性报道的用意。

央视意图一：捅马蜂窝——给房地产企业施压。央视在 2013 年 11 月 17 号对土增税欠缴事件的夸张性专题报道，是在国务院 3 月份发布“新国五条”、国家税务总局 6 月 20 号发布《国家税务总局关于进一步做好土地增值税征管工作的通知》来督促地方税务部门加强土增税征管而效果不佳的情况下，试图通过引导舆论给房地产企业施压的表现。报道播出第二天，万科早盘跌幅 2.07%，招商地产、保利地产、金地集团跌幅分别为 1.97%、1.81%、2.81%，成功引起了整个房地产行业的紧张，突出体现为在 2013 年 11 月 27 号，中国房地产协会为此召开了房地产开发商紧急会议。

央视意图二：戳破窗户纸——为国税局抛砖引玉。就在央视进行报道的前一天，财政部部长楼继伟公布了较详细的财税体制改革思路，指出下一步房地产税制改革的目标是减少房地产建设和交易环节税费，增加保有环节税收，推进清费立税。另一方面国税局的做法也耐人寻味，首先在央视进行报道之后，2013 年 11 月 26 日，国家税务总局通过发布《税务总局财产行为税司负责人就土地增值税政策和征管情况答记者问》，指出央视对欠税款的推算并不正确，并在此基础上重申了土增税的清缴办法，并做出下一步继续加强征管和进行简化税制改革的决定。欲扬先抑，不破不立，央视实际上为国税局之后的行动起到了抛砖引玉的作用。

## 六、案例延伸——土地增值税的税务风险及税制设置问题

央视与以万科为首的房地产企业之间的“口水仗”告一段落，各方力量偃旗息鼓，舆论视线也将很快转移到其他热点，但从税务角度来讲，本案例的矛盾实质上暴露了在土地增值税清算问题上，房地产企业和地方税务部门的博弈，同时也对我国土地增值税的清算，甚至土地增值税税制设置的合理性问题提出了挑战。下文将针对上述问题进行更深入探讨。

2006年12月28日，国家税务总局发布《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），要求自2007年2月1日起，房地产项目土地增值税由原来的以预征为主的缴纳方式改为清算式缴纳，这一文件的发布，对房地产企业产生了重大影响。在《通知》中，国家税务总局将房地产企业进行土地增值税清算的情况分成了两类：

**必须清算的情形：**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；直接转让土地使用权的。

**税务机关可要求清算的情形：**已竣工项目转让面积超过85%、或虽未超过85%但剩余面积已出租或自用的；取得预售许可证满三年仍未销售完毕的；纳税人注销登记的。

结合本案例和上述规定，我们不难发现，我国土地增值税的清算问题存在以下三点风险：

#### （一）房企存在避税激励

**企业趋利天性与高昂税收负担压力下，房地产开发企业存在避税的激励。**在我国，房地产企业需缴纳的税费包括房地产税、行政性收费、土地出让金、贷款利息等几大部分，这些税费给房地产企业带来了高昂的成本负担，在某些城市，仅房企交给政府的土地出让金一项，就占到了房价的30%-60%。<sup>5</sup>根据国家税务总局对房地产企业清算土地增值税的两点分类要求，我们可以发现，房地产企业有机会通过一些手段，来避免触发刚性的主动申报清算义务，这些手段包括但不限于<sup>6</sup>：1、拖延清算时间，如，项目跨年开发、分期预售、延期竣工；2、提高（虚报）成本，如，虚增项目工程建筑安装成本、虚列公共配套设施支出、扩大开发项目成本费用；3、通过税收筹划降低土地增值税，如，利用会计准则与税法的差异，当购房者按揭款到达开发商账户，以风险没有完全转移为借口，延迟或减少对到账收入的确认。

在本案例中，尽管央视对于包括万科在内的房地产欠缴企业土地增值税数额的计算存在不严谨之处，但我们同样难以否认万科存在土地增值税欠缴问题。在吉林万科城已达到清算条件的前提下，万科拖延清算时间，在土地增值税的预征到清算实缴之间，形成巨大的套利空间，可以使巨额税款留存在企业内部，大大增加企业资金流动性，企业可以将资金用于进一步的房地产开发，扩大业务规模和市场占有率，或者进行主营业务外的投资，即使仅仅放将这笔税款放在银行里面，也可获得一笔巨额的利息收入。仅针对万科2012年应缴未缴的14.13亿元税款来说，按照当前中国人民银行公布的活期存款年利率0.35%来算，一年可净得494.55万人民币。因此，企业出于自身利益最大化的目标，有足够的动力来

<sup>5</sup> 欠税门 土地增值税清算之辩 张翀 财会学习 2014年02期 第10-13页

<sup>6</sup> 欠税门 土地增值税清算之辩 张翀 财会学习 2014年02期 第10-13页

拖欠税款。

## （二）地方税务部门包庇

**税收征收存在现实困难，地方经济过度依赖房地产带动，税务部门缺乏征收监管动力。**我们可以看到，在《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）中，国家税务总局赋予了地方税务机关极大的自主权，当企业达到一定条件时，主管税务机关可要求纳税人进行土地增值税清算。这一规定建立在国家税务总局和地方税务机关均站在维护土地增值税制度稳定运行、客观公平对待地方房地产企业的前提下，但是，对于地方税务局来说，出于种种原因，地方税务机关存在袒护房企、纵容其拖欠税款的可能性，原因在于：

**第一，土增税税制设计繁琐，税务部门实际征收工作存在困难。**土增税采用四级超率累进税率，并规定了一系列复杂的成本扣除项目，计算起来十分繁琐，技术要求很高，再加上各种房产项目相互交叉，减免项目多而繁杂，清算工作耗时耗力，企业又存在不配合的激励，这就对税务机构的专业水平提出了很高要求，基层税务部门通常没有足够的人才储备，对于清算存在畏难情绪。

**第二，地方税务机关按指标完成任务，缺乏有效激励。**处于完成税收指标的考虑，在当年已经完成指标的情况下，并没有动力继续对土增税进行清算征缴，而是希望来年征收，以保证以后各年税收指标的完成。

**第三，土地财政普遍，地方政府和房地产行业之间存在利益相关关系。**政府可能更加重视土地出让带动的区域经济发展，大型房地产开发商的入驻会使周边地价提升，地方政府的土地出让金收入也会相应提升，不论是出于整体城市发展的长远考虑，或者从地方官员的GDP政绩考虑，地方政府都有可能在土地增值税清算问题上给予房地产企业一些优惠，来换取其眼中更大的效益，而不愿意因为土地增值税的清算吓跑开发商。

## （三）土地增值税税制设置缺陷

**此次央视与万科口水仗引发我们对土增税税制自身设计的深思。**长期以来，我国土地增值税都存在操作困难、征缴混乱、偷漏税现象严重等种种问题，此次央视与房地产企业的口水仗，不仅在税务部门、媒体和房地产行业间掀起轩然大波，更使得消费者对于房地产行业和政府作为产生了更多的怀疑，不利于社会稳定和房地产市场的健康发展。归根结底，土地增值税制度缺陷不容忽视。

**土增税原本抑制房价的政策意图并未实现。**土地增值税从开征时的政策意图来看，实际上是反房地产暴利税，国家企图通过开征土增税压缩房地产行业利润空间，抑制房价。而事实证明，房企普遍欠缴土增税的状况存在，使税款无法及时足额入库，土增税无法起到政府本来预期的效果。国家为此于2006年、2010

年、2013年6月先后三次发文下定决心要加强土增税清缴，每次都收效甚微，究其原因，主要有以下两点：

#### 1. 征纳方式复杂，遵从成本过高

**首先，征缴流程繁琐。**对房地产企业而言，土地增值税的缴纳分为预缴、清算、清算后多退少补三个阶段，在整个税款清算过程中需要审核大量跨若干年度的收入、成本和费用情况，手续复杂、周期长。

**其次，税额计算繁琐。**土地增值税实行四级超率累进税率，计算过程中需要分别准确计算增值额与扣除项目金额才能适用不同税率，计算复杂程度大大高于个人所得税等采用超额累进税率的税种。

**最后，差别待遇存在。**房地产开发企业与非房地产开发企业、新建房与存量房在房地产开发成本、开发费用、转让税金、加计扣除等种类繁杂的扣除项目的确定与计算上存在不同规定，计算过程异常繁琐。

#### 2. 地方税务机关自由裁量权过大

**“可清算”与“应清算”之分为地方政府提供运作空间。**与我们注意到，在央视对吉林市地税局进行采访的时候，地税局强调，吉林万科城项目已达到“可以清算”条件，而不是“必须清算”条件。“可以清算”这四个字赋予了地方税务部门自由选择清算与否的权利，即对于那些达到清算条件的企业，他们不主动纳税并不会受到税法的惩罚。这就给了房企拖延缴税和地方税务部门包庇房企提供了运作空间。

**“可清算”与“应清算”之分损伤了税收法定原则。**税收法律规范本应具备高度的确定性，纳税义务发生时间作为税收法定原则的重要体现，理应在土地增值税法律规范中明确规定。但是国税发[2009]91号文却将税款的征缴决定权完全交由税务机关，赋予其过大的自由裁量权，这同时也违反了税收法定的原则。

## 七、土地增值税改革何去何从？

对于本案例暴露出的土地增值税清算问题和土地增值税税制设置问题，国家应该在土地增值税清算问题上进行进一步完善，在此基础上，对土地增值税税制设计进行优化：

#### （一）统一土增税清算条件

**将土增税清算条件由“必须清算”和“可以清算”统一为“必须清算”。**这样一来，就消除了房地产企业拖欠土增税的税法漏洞，限制了税务机关权力寻租的法律空间，保证税法的确定性和权威性。同时，在实际工作中，制定相应的管理规程，综合考虑市场、物价等方面的因素，科学测算、综合平衡，形成科学合理的土地增值税清算办法。另外，加强土地增值税清算工作的检查力度，打击房地产行业偷漏税行为，随着实践的深入，应逐步发现土增税税法规定的漏洞，将

税法不断填补完善，以做到从源头上避免土增税征缴风险。

## （二）简化土地增值税税制

从土地增值税本身来说，其复杂性主要体现在税率计算和税收征管的环节较多这两个方面。对于税收征管环节而言，尚未发现有其他合适的征管流程可以使用与房地产预售的销售方式在税率方面，变四级超率累进税率为超额累进税率；在计算成本扣除额方面，归并扣除项目，减少不必要的特殊规定，使得成本计算更加简易。另外，土地增值税的在地域上具有极大的不平衡，应加强对税收优惠，特别是区域税收优惠政策的规范管理，统一税制、公平税负。

## （三）提高土增税预征率

在“预征”仍然是土地增值税主要征收手段的情况下，提高预征率是相对妥当的办法。诸多实践数据表明，大部分地方所实行的预征率相对于土地实际增值来说是很低的。2010年，国税总局对各地区的预征率给出了明确指示，划定了最低限。但这个预征率还是相对较低，是对不同地区的粗略划分，并不能体现一些地方的实际情况。因此，建议各地以市或更小的区划为单位，对房地产开发成本进行区域评估，确定地区平均成本，在此基础上确定合理的预征率，使预征率尽量接近实际水平。当然这一过程也需要从国家和省级层面给予指导监督，防止出现预征率随意设置。

## （四）加快房地产行业相关税制统一

房地产行业立法亟待整顿。在做好现阶段土地增值税改革、完善工作的基础上，国家应该加快房地产税的立法，积极推进房地产行业改革，理顺房地产行业相关税收的关系，统一税费、完善税制，通过做好顶层设计，促进房地产行业成本降低、健康发展，进而维护消费者利益，缓解当前房价畸高问题。

## 八、案例思考题

- 在央视与万科等房企的“口水仗”中，双方观点的合理性和错误分别是什么？
- 如果让你对房地产行业欠缴土地所得税情况做一个估算，你认为是否具有可行性？原因是？
- 关于《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），你认为国税总局为什么要对房地产企业进行土地增值税清算的情况进行两种分类？
- 你认为房产税能否在一定程度上替代土地增值税的作用？为什么？

## 参考文献

- 【1】张翀 欠税门 土地增值税清算之辩 [J]财会学习 2014 年 02 期 第 10-13 页.
- 【2】魏雅华 谁误读了 3.8 万亿土地增值税欠税 [J]税收征纳 2014 年 4 月刊 第 4-7 页.
- 【3】崔洁 房地产企业土地增值税问题探讨 [J]税务管理 2014 年第 6 期 第 26-28 页.
- 【4】周小虎 浅析房地产开发企业土地增值税清算工作中若干问题及解决方法 [J]经营管理者 2012 年 11 月刊 第 102-103 页.