

# 土地增值税清算管理中存在的问题与建议

杨海忠

广西大学, 广西 南宁

收稿日期: 2022年10月18日; 录用日期: 2022年11月1日; 发布日期: 2022年11月17日

## 摘要

社会经济持续不断的发展, 房地产成为民生和政府越来越关注的热点问题。土地增值税作为房地产行业的独有税种, 具有税额占比大、清算规则复杂、持续周期长的特点。各大房企都将土地增值税管理作为财务工作的重中之重, 因此, 作为地方财政收入的主要来源之一, 土地增值税肩负着组织财政收入和调控房地产市场的双重职能。文章首先对现行土地增值税清算政策存在的问题进行了分析, 同时提出了相应的改进建议。

## 关键词

房地产业, 土地增值税, 土地增值税清算管理

# Problems and Suggestions in the Management of Land Value Added Tax Clearing

Haizhong Yang

Guangxi University, Nanning Guangxi

Received: Oct. 18<sup>th</sup>, 2022; accepted: Nov. 1<sup>st</sup>, 2022; published: Nov. 17<sup>th</sup>, 2022

## Abstract

With the continuous development of social economy, real estate has become a hot issue of increasing concern to people's livelihood and the government. As a unique tax type in the real estate industry, land value added tax has the characteristics of large proportion of tax, complex liquidation rules and long duration. All major real estate enterprises regard land value-added tax management as the top priority of financial work. Therefore, as one of the main sources of local financial

revenue, land value-added tax shoulders the dual functions of organizing financial revenue and regulating the real estate market. This paper first analyzes the problems existing in the current land value-added tax liquidation policy, and puts forward corresponding suggestions for improvement.

## Keywords

Real Estate, Land Value-Added Tax, Land VAT Liquidation Management

Copyright © 2022 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

## 1. 引言

近年来, 疫情持续, 物价水平上涨, 经济增速放缓, 房地产成为民生和政府越来越关注的热点问题, 我国对土地管理逐渐提高了重视程度。政府为规范土地房地产市场交易秩序、合理调节土地增值收益、维护国家权益, 从而开征土地增值税。从我国近十年的统计数据看, 土地增值税收入占地方财政收入的比重逐年增加, 从 2011 年的 3.93% 增至 2021 年的 6.46%, 仅次于国内增值税和企业所得税。房地产行业的迅猛发展与土地增值税征管相对滞后的矛盾日益突出, 加强和改进土地增值税的清算管理审核工作刻不容缓。

## 2. 税务局在土地增值税清算管理中面临的突出问题

### 2.1. 基层税务局不能适应复杂业务要求

税务局作为行政机关为土地增值税收取方, 审核服务签约外包具有“专业化和比较优势”、“私人组织比公共组织更具效率”的优势, 税务局将“以最低的价格、最小量的公共资金, 获得更高质量的公共物品和服务”, 资源高效分工利用。税务机关购买该服务是必要的, 但是税务机关对该必要性认识不够全面。税务局作为直接采购人、税款征收人, 国家征税权的执行机构, 在采购时, 综合了上一层委托代理关系的价值取向, 结合自身人力审核力量的情况和采购需求, 形成了税务局自己的价值取向。但因为本身不具备与审核需求一致的审核力量, 存在过度依赖于以购买服务履职的风险[1]。

税务局自身审核力量不足, 税务人员专业水平不够。税务局内部年龄结构不合理, 基层管理分局缺乏年轻干部; 组织机构呈现“倒金字塔”结构, 越往上面, 越是精细, 内部管理机构设置存在职能交叉重复问题, 在土地增值税清算时导致存在管理与政策执行上的摩擦与争执。在面对土地增值税清算审核时, 因其它日常工作饱和程度、组织结构不合理及现有激励机制难以调动干部, 实际开展为房地产企业的税务管理员各自承担。在面临人力不足且自身开展成本高昂的情况, 清算审核工作无法由税务机关自行履职, 也无力承担大部分项目的审核。税务工作人员一方面受限于人力不足, 时间有限; 另一方面因端着“金饭碗”, 抱有“干多干少一个样”、“多干多错, 少干少错”的想法, 使得清算审核力量不足尤为严重, 清算质量难以保证。

### 2.2. 税务局不能形成高质量监管

一方面, 税务局审核管理手段不当, 征管不到位[2]。由于服务外包, 税务机关在土地增值税清算过

程中主要依靠第三方税务师事务所进行清算审核。第一，采购管理不严谨。税务机关作为拥有国家公权力的行政机关，应当客观公正的征收税款，提高审核质效，维护分配公平，但是在实际情况中采购出发点是税款增量为目标以促进“业绩”。第二，履约监管不利。外包合同中税务机关责任不明，抽查方式覆盖面不全，不同地区抽查力度不同，偶有形式抽查。第三，验收评价失效。税务机关参与程度不足，不能客观有效地反映事务所服务质量及努力程度。第四，绩效滞后于契约支付。事务所的纳税调整与税务机关的调整差异在项目结束时才得以显现，则不能解决所服务进行中的行为规范和效率问题。

另一方面，清算过程中监督成本过高，引发寻租行为风险。政府购买清算审核服务的利益诉求包括其代理履行职能职责、降低清算审核的行政成本和增强对房地产开发商和房地产交易市场的调控，这三项是建立在清算审核报告的可信上的，但可信与否是需要评价的，评价过程即是对清算审核的再行审核。在土地增值税清算时，会计核算、销售环节营销策略、工程开发建设成本等情况无论主观故意或非刻意的涉税问题的隐瞒，隐蔽性都非常高，对于税务中介机构而言发现和查找证据的难度、工作量很大，对于未亲历和实际翻查数据资料的税务机关而言更甚。税务机关的决策包括两种：不愿意或者没能力付出合同之外的支付成本，不跟随税务中介机构一起对项目进行同步审核，无监督，无条件接受税务中介机构的审核结果，存在很大执法风险；愿意且有能力付出合同之外的支付成本，跟随税务中介机构一起对项目进行同步审核，对税务中介机构进行监督，与税务中介机构一起发现的问题，可能性一是公正处理，可能性二是向房地产开发企业寻租。在这种模糊的、基于结果的契约下，不监督的风险剧增，显著增加了监督的监管成本。

### 3. 其他参与者在土地清算管理中面临的突出问题

#### 3.1. 房地产开发商纳税遵从度不高，涉税风险增大

企业是以盈利为目的，所以无论其规模大小、管理水平如何，企业的节税意愿和节税方式不会因经营能力、管理水平而减少清算审核的难度和复杂度，税务局更不应据此评判其是否需要购买土地增值税审核服务。同时，也不应该根据企业是否提供税务中介机构的鉴证报告，从而降低风险敏感度，降低审核程度。

部分企业的财务人员学历水平较低，具有专业会计资格的财务人员较少；甚至为了降低企业人力成本，具备中级会计师资格的财务人员数量有限，大多数财务人员仅仅持有会计证或者具备初级会计师资格；在此之下，企业平时会计核算混乱；企业财务人员应对土地增值税的日常工作及清算能力有限；由于施工周期较长，清算追溯期也就相应较长，导致票据丢失，虚增、乱报发票，账证不符等舞弊现象及管理层凌驾财务人员时有发生[3]。

#### 3.2. 中介机构不能独立、客观公正、公平的完成履约业务

税务中介机构是在海量涉税信息无法仅凭税务机关和纳税人的自身力量完成处理的大背景下，受人力资源保障和国家税务总局的管理，而批准组织设立的独立执业的专业机构。从执业规范要求看，税务中介机构的目标应该是审核数据的合理性、真实性、有效性、完整性，无论审核发现的问题将对参审的任何一方带来怎样的利益和损失，对存在涉税的问题不予保留的向税务机关报告，形成专业、公正、可信的审核结论，以加强其公信力。

现实中存在下列一些风险：首先，中介机构基于时间与成本的考量，缺乏独立性、专业性、公正性的风险[4]。受不同纳税主体纳税意愿的影响，合同中对中介机构的服务目标没有明确定义和量化标准，也很难明确符合项目开展服务的监督评价。从中介机构完成清算审核服务的效果看，大多数情形下，履约完成的服务质量并非高质，限制于审核时间也是合同主要的考核目标，中介机构常选择以损失审核质

量而达到在限期内完成合同履行。作为以盈利为目的的中介机构，一方面提供的清算审核服务仅仅是对核查的“面广”和流程的“完整”的保证，审核服务过程中存有很大的质量风险。另一方面在鉴证相关执业准则及合同管理的约束下，基本保证了执业水准及公正独立，但可能存在为了完成合同约定而追求效率，忽略差异部分对进度影响的问题，出现审核质量低下风险。甚至存在因调整税款金额巨大，不主动向税务机关汇报，私下与纳税主题沟通，存在寻租行为风险。

其次，信息不对称导致的无效沟通。一方面，限制于实际中各种各样的问题下，土地增值税清算审核的评价工作只能按照与税务中介机构以往的合作经验，抽查部分重要且高频发生的问题，而未查核的部分不能说明没有需要调整未调整的事项。另一方面，公务人员数量有限，审核项目过多，人手不足导致只能总体把控，不能跟随审核服务开展的有效的评价和监督，税务机关审核行为不可观测性放大，税务中介机构在这种情形下，处于信息不对称性的有利地位，存在道德风险，也为执法风险和寻租活动留下空间。

最后，在实际操作中大部分房地产公司在进行土地增值税的清算时，均打算将清算项目交予第三方税务师事务所等中介机构完成。一方面不同事务所业务素质不同；另一方面审计费用往往与税款挂钩，个别企业甚至以审计费用来威胁所聘请的税务师事务所等中介机构，个别事务所的审计人员为了个人经济利益突破职业底线的事情时有发生，隐藏收入，虚增开发成本，开发成本分摊不规范，利用土地增值税优惠政策达到少缴纳税款的目的，想方设法延迟纳税等手段。导致清算审核难度加大，审核周期变长。

#### 4. 促进土地增值税清算管理工作的建议

土地增值税清算审核服务从一定程度反映了政府通过购买服务优化机构职能中，政府涉税专业能力不足导致对中介机构的过度依赖；管理措施不到位、监督评价体系不完善导致的中介机构独立性不足；社会认可度低导致的政府公众摩擦等问题具有普遍代表性。本文提出改进建议希望可以为提升服务高质量完成，优化政府机构职能改革提供参考。

针对前文的问题及产生的原因分析，针对性的提出以下改进建议：

##### 4.1. 落实税收法定原则、合理调整宏观税负，细化审核服务的规定，规范服务行为

包括土地增值税在内的我国现行 18 个税种中，仍有一部分税种尚未实现法定，国家税务总局关于涉税专业服务也在推进立法进程中。我国现代税收制度的建设既有落实税收法定、建设税收法治国家的内容，又有具体税制的完善和税收征管现代化的内容，是国家治理体系和治理能力现代化在税收领域的集中体现<sup>[5]</sup>。所以，清算审核制度促进土地增值税高效征收，是税务现代化、完善管理的措施之一，使税务更能满足新增长模式、新经济、新管理局面形成的需要，进而有效的充分发挥税务在我国管理结构和管理能力发展中的功能，应在健全的法律保障下法理正义、有法可依。

土地增值税清算项目的复杂情况在于市场发展和征管改革进程中，原房地产项目周期较长，原政策文件不够细化，不足以应对其变化带来的问题，有待逐步完善。各地相关政策需要尽快细化法律法规不明确的条款和实施细则。

在国家级层面，加快土地增值税立法进程，简化税制设计，增强其各项征管环节内容的确定性和可操作性。在地方级行政层面，在土地增值税立法前，将之前上报的征求意见稿中的建议根据各地清算审核工作开展实际再行细化，并且对税务机关购买清算审核服务中，从各主体的行为规范、采购管理流程结合土地增值税清算的相关文件，上报请示上一级行政机构，形成对实务工作有指导意义和可操作性的地方性暂行文件。降低税务执法的自由裁量空间，减少权力寻租，更可以减少税企争议，促进购买审核服务质效的改善，减少征纳成本的额外消耗，和谐税企关系。



## 4.2. 强健专业税务人才队伍建设，审核与评价相分离的人力资源体系

首先，在清算审核压力与自身力量不足的矛盾当下，税务部门应及时调配资源，适当补充专业涉税人员，通过多种方式的培训，加强履职所需的审核业务水平和能力[6]。从长远看，“打铁还需自身硬”，由于社会分工的必要性，不可避免的税务机关需要购买清算服务由中介机构主要负责审核服务，但是主管税务人员应当及时参与并应当能够主导工作进行。地方政府及其人力部门、税务部门应合力创造土地增值税审核高峰时期特有的专项工作制度和环境，应逐步打造一支技术过硬、力量坚强、后劲充沛的税务干部队伍，不断构建科学合理的人力资源管理模式，保障队伍的健康可持续发展。目的在于自身既能够提供优质高效的土地增值税清算审核服务，亦能够在面对纳税主体或者中介机构代理申报的待审核项目时，也具备审核应对的能力和防范审核风险的能力。

其次更加重要的是，需要设立独立的专项评价小组，由专职干部组成评价小组成员，调整原来税务管理员“既是运动员又是裁判员”的情况，降低廉政风险以及“无能无力无意愿”履职的概率。结合房地产企业清算资料草拟审核委托代理合同，合同应当包括两项内容：一是稳定的审核要求作为主件，符合清算政策法规的规范；二是动态的延展可变的审核条件作为附件，符合合同项目清算的实际。在清算服务形成鉴证报告的过程中，税务清算小组主要工作内容为跟进合同完成质效。评价小组则抓住关键问题审核，比如土地交易、拆迁补偿、成本分摊等；例行检查易错问题的审核，比如工程量、建筑面积成本、不可售面积确认等；抽查随机问题的审核，比如房屋销售均价等。对清算中发现的问题除按流程处理上报外，清算小组形成问题分析汇总。对分析情况进行总结，形成错漏集册，录入审核管理风险库，作培训内容使审核小组进行交流学习，为以后的合同签订作风险参照指标。审核小组在此过程中加强自身审核的能力以保障购买服务的监管，加深与税务中介机构的专业层面交流，与专业力量各司其职，调整到审核管理的层面来，节约行政执法成本。

## 4.3. 深化“以数治税”改革

在现阶段“以数征税”的改革下，不断促进大数据在税务局，纳税主体已经中介机构之间的运用，不断优化涉税专业服务机构的信用评价和涉税专业服务人员的信用记录考察方式，增加对纳税主体的评价体系，建立权责一致，追责到底，严格把控的不同等级评价体系。提升纳税主体的纳税意愿，促进社会再分配；提升涉税中介机构的清算审查服务高质量发展，促进行业进步，社会和谐稳定发展。国家税务总局发文《涉税专业服务监管办法(试行)》规定了涉税专业服务机构的监管部门为税务机关。政府应以税务机关为主导，相互配合充分发挥监管职能，严格遵照相关法律法规，加强税务中介机构的执业约束管理。

## 5. 结语

伴随着税收政策变革的持续开展，土地增值税清算流程中出现的困难也只是暂时性的，相信在未来能够采取适当的措施改变这些局面。进行土地增值税的清理操作，不单单是为了通过其来制约部分开发商伺机炒作的行为，还是通过其实现保障合法公司利益的目的。税务机关在其实施操作中必须保持其科学性和合理性，必须全面的掌握与了解有关政策，并在项目中实施好各种具体操作，从而保证土地增值税清理实施项目的平稳进行，为公司的稳定经营和平稳经营保驾护航。

## 参考文献

- [1] 陈爱中, 李达. 土地增值税征管中存在的问题与建议[J]. 税务研究, 2010(4): 36-38.
- [2] 李炜. 加强土地增值税清算的实践与探索[J]. 税务研究, 2014(12): 72-74.

- 
- [3] 邵凌云. 地方税体系改革背景下土地增值税趋势探讨[J]. 税收经济研究, 2016, 21(5): 16-20.
  - [4] 陈春艳. 会计师事务所涉税清算鉴证业务研究[J]. 中国注册会计师, 2021(7): 111-113.
  - [5] 邹新凯. 土地增值税立法: 目的引入与税制修正[J]. 税务与经济, 2021(1): 41-49.
  - [6] 马奎升. 土地增值税管理中存在的问题与改进[J]. 税务研究, 2016(5): 76.