

房地产企业
赢利的百科全书

刘玉章/著

房地产企业高管和财税管理人员，当你们为财税操作的疑难问题一筹莫展时，请在本书中寻找答案吧！

Finance & Tax
Fine Solution for Real Estate

房地产企业 财税操作难题精解



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS

房地产开发企业财务管理、会计核算、纳税操作的实用宝典。

实用

解决房地产开发企业在日常会计核算、纳税实务中遇到的疑难问题。

囊括房地产企业生产经营过程中所涉及的所有税种。

可操作

纳税实务与会计核算相结合、财税法规与案例剖析相结合。

企业纳税筹划与税务机关认可相结合。

财税操作与政策法规相结合。

房地产企业高管和财务管理人员，当你们为财税方面的疑难问题一筹莫展时，可在本书中寻找答案。

房地产企业
赢利的百科全书

房地产企业

财税操作难题精解

Finance & Tax

Fine Solution for Real Estate

刘玉章 / 著



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS

本书为解决房地产开发企业在日常会计核算、纳税实务中遇到的疑难问题而作,囊括了房地产企业生产经营过程中所涉及的所有税种。将纳税实务与会计核算相结合,财税法规与案例剖析相结合,纳税筹划与税务机关认可相结合,财税操作与基础理论、政策法规相结合,具有较强的实用性和可操作性,是一本房地产开发企业财务管理、会计核算、纳税操作的实用宝典。

图书在版编目(CIP)数据

房地产企业财税操作难题精解/刘玉章著. —北京:机械工业出版社, 2013.6 (2015.4重印)
ISBN 978-7-111-42893-0

I. ①房… II. ①刘… III. ①房地产业—财务管理—中国 ②房地产业—税收管理—中国 IV. ①F299.233.3 ②F812.423

中国版本图书馆CIP数据核字(2013)第130163号

机械工业出版社(北京市百万庄大街22号 邮政编码100037)

责任编辑:任淑杰 孙晶晶 封面设计:耀午书装

责任印制:杨曦

北京市四季青双青印刷厂印刷

2015年4月第1版·第3次印刷

180mm×250mm·26.5印张·575千字

标准书号:ISBN 978-7-111-42893-0

定价:68.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

电话服务

网络服务

社服务中心:(010) 88361066

教材网:<http://www.cmpedu.com>

销售一部:(010) 68326294

机工官网:<http://www.cmpbook.com>

销售二部:(010) 88379649

机工官博:<http://weibo.com/cmp1952>

读者购书热线:(010) 88379203

封面无防伪标均为盗版

前言

改革开放以来，在国家一系列宏观政策指引下，我国的房地产业得到快速发展，在解决和改善人们的居住条件、旧城改造、推进城市化进程、创建国际化大都市等方面作出了巨大的贡献。房地产业已经成为国民经济的支柱产业，对国家财政收入的贡献率大幅度提高，成为税收收入的重要来源。

为了解决居者有其屋，保障房地产行业的健康发展，促进房价合理回归，最近几年，国家加大了对房地产行业的宏观调控力度。2013年2月20日，国务院常务会议明确了继续做好房地产市场调控工作的五项政策（新国五条），严格执行商品住房限购措施，坚决抑制投机投资性购房，控制房价上涨，完善稳定房价工作责任制。新“国五条”的贯彻必然引起房价平稳回落，销售量放缓，房地产业逐渐进入合理利润时代。

为了避免房地产投资过热，自2011年初开始，人民银行多次提高存款准备金率，控制信贷规模，严格实施差别化住房信贷政策，提高住房贷款的首付款比例和贷款利率，提高房地产业贷款门槛，控制对房地产业的贷款规模，房地产企业筹资困难。房地产业是资金密集型行业，对房地产业的信贷紧缩政策使得本来就捉襟见肘的房地产业资金更趋紧张。

2008年年初，国家税务总局印发了《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号），这是实施《中华人民共和国企业所得税法》以来的第一个分行业的所得税管理制度。2010年4月17日，国务院下发了《关于坚决遏制部分城市房价过快上涨的通知》，通知要求“税务部门要严格按照税法和有关政策规定，认真做好土地增值税的征收管理工作，对定价过高、涨幅过快的房地产开发项目进行重点清算和稽查”。为贯彻国务院的指示，国家税务总局连续两次发文，要求各地税务机关，坚决、全面、深入地推进本地区土地增值税的清算工作，从而，掀起了全国性的土地增值税清算高潮。十多年来，建筑业、房地产业每年都被列为各级税收检查的重点，2103年税务机关还将进一步强化对土地增值税的监管，房地产业面临越来越严格的税收征管形势。

经过三十多年的改革开放，人们生活富裕起来了，没有住房的要购买住房，已有住房的要换住新房，而且中国人有购房置业的习俗，在今后一段相当长的时间内，我国居民对房地产仍然具有旺盛的需求。房地产业是基础性产业、先导性产业、支柱性产业，房地产业发展应当按照国家宏观调控要求，选择好经营方向，规范经营行为，在利国利民的前提下提高企业的经济效益。

在当前宏观政策调控下，销售放缓，信贷紧缩，资金紧张，利润空间急剧缩水，税收征管加强。为了解决当前房地产行业面临的困境，房地产开发企业只有加强内部管理，提高财会核算水平，规范纳税行为，实现理性纳税筹划，这是提高房地产企业经济效益的重要手段。

十几年来，作者致力于房地产企业的财税研究与讲学，帮助房地产企业规范财务管理和会计核算，进行纳税筹划。在与广大房地产企业高管人员、财务人员的接触过程中了解他们在财税管理方面的需求。在职人员工作繁忙、竞争激烈，没有太多的时间去阅读大篇文章。他们往往需要就单个问题快速得到答案。为了满足这些朋友的需求，我经常随身带着笔记本，把他们的问题记录下来，对学员们通过短信、电话、电子邮件提出的问题也是有问必答，逐渐把问题积累起来。在机械工业出版社编辑们的帮助下，将房地产企业财税工作中经常遇到的疑难问题的答案汇集成册，奉献给广大读者，希望本书成为答疑解惑的工具书。

本书囊括了房地产开发企业在生产经营过程中遇到的所有税种，其特点是：将会计核算与纳税实务结合，分析税法与会计制度的差异并加以解决，具有较强的实用性。每个小题目都是提出问题，有法规分析，有答案，具有较强的可操作性。大多数问题是在为企业进行纳税筹划过程中遇到的真实案例，具有较强的可借鉴性。分析问题以基本财税理论为基础，以税收法规为准绳，答案精辟准确，可靠性较强。

本书是我首次以问答形式出版的著作，包含的问题肯定不足以满足广大读者需要，敬请大家把需要解决的问题反馈给我，再版时一并解决。

刘玉章

2013年6月30日于北京

目 录

Contents

前言

第 1 章 增值税疑难问题精解	1
1.1 房地产开发公司销售使用过的设备应当交什么税？	1
1.2 房地产开发企业销售废旧物资怎样纳税？	3
1.3 卖别墅赠汽车怎样缴纳增值税？	3
1.4 “营业税改增值税”对房地产开发企业有何影响？	5
第 2 章 营业税疑难问题精解	8
2.1 房地产开发企业与动迁户进行房产置换，房地产开发企业是否缴纳营业税？	8
2.2 自建房产自用是否缴纳营业税？误交营业税如何处理？	8
2.3 甲方提供材料与甲方提供设备怎样纳税？装饰劳务清包工税收政策有何变化？	9
2.4 转让在建项目怎样缴纳营业税？购入在建项目后再投资建设，建成后销售怎样纳税？	12
2.5 房地产开发企业取得土地使用权后再转让，有何纳税筹划技巧？	13
2.6 房地产开发企业受让的“生地”，对土地进行一级开发怎样纳税？	14
2.7 怎样判断营业税的价外收费？	15
2.8 委托境外设计院做设计是否征收营业税？	17
2.9 什么是合作建房？合作建房怎样缴纳营业税？	20
2.10 “劳务企业”应当如何计算缴纳营业税？	21
2.11 企业内设机构为本单位提供营业税应税劳务是否征收营业税？	22
2.12 房地产开发企业取得的购房定金是否缴纳营业税？	23
2.13 房地产开发企业发生的“买一赠一”销售折让、销售退回怎样缴纳营业税？	23
2.14 房产租赁的营业税纳税义务发生时间如何确定？	25
2.15 企事业单位取得的拆迁补偿收入是否缴纳营业税？	25
2.16 在旧城改造中，企业取得的政策性搬迁收入怎样纳税？	26
2.17 房地产开发企业怎样利用融资性售后回租扩大融资渠道？	37

2.18	怎样判定营业税合法有效凭证？	39
2.19	房地产开发企业销售房产兼营装修劳务，如何计算其营业税？	40
2.20	房地产开发企业自营工程是否缴纳建筑业营业税？	41
2.21	房地产评估增值是否缴纳营业税？	42
2.22	物业管理公司可否差额交营业税？	43
2.23	关联企业无息借款是否应当调增利息收入，征收营业税？	44
2.24	非金融企业统借统还，总公司向子公司收取利息是否征收营业税？	45
2.25	单位或个人购置房产再出售可否差额纳税？以什么作扣除凭证？	46
2.26	纳税人销售自产货物同时提供建筑劳务的，怎样纳税？	46
2.27	企业无力偿还借款，抵押的房产被金融企业收走抵债，企业是否缴纳营业税？	48
2.28	扣缴境外单位或个人的营业税在哪里缴纳？	49
2.29	建筑业企业收到的预收款是否缴纳营业税？	50
2.30	房地产开发企业接受建筑业的假发票是否补交建筑业营业税？	50
2.31	有分包工程的项目，施工企业怎样计算及缴纳营业税？	52
2.32	企业按城市规划要求，直接把土地转让给用地单位怎样征税？	53
2.33	外商投资企业是否缴纳附加税？	53
2.34	房地产开发公司为促销在售出购房时可抵房款的VIP卡，是否缴纳营业税？	54
2.35	房地产开发公司受托代建房屋，如何缴纳营业税？	54
2.36	房地产开发企业将自建的房产对外捐赠是否征收营业税？	55
2.37	房地产开发企业投资政府土地改造项目获得的收益是否缴纳营业税？	56
第3章	土地增值税疑难问题精解	58
3.1	我国开征土地增值税的目的是什么？怎样界定土地增值税的纳税人和征收范围？	58
3.2	如何确认土地增值税的收入总额？	60
3.3	计算增值额时允许扣除的项目包含哪些内容？怎样计算房地产开发费用？	61
3.4	土地增值税清算有哪些具体要求？开发费用中利息支出应当怎样计算？	67
3.5	房地产开发企业销售保障性住房取得的收入，是否预征土地增值税？	73
3.6	房地产开发企业在土地增值税的清算过程中承担什么责任？	75
3.7	应当如何确定土地增值税的清算单位？	76
3.8	土地增值税清算时应当报送哪些资料？	77
3.9	土地增值税清算前房地产开发企业如何做好准备工作？	78
3.10	房地产开发企业的土地增值税在什么情况下应当核定征收？	80
3.11	什么是普通标准住宅，企业出售普通标准住宅怎样享受土地增值税的税收优惠政策？	81
3.12	房地产开发企业建造普通标准住宅，怎样定价可以免交土地增值税？	84

3.13	国家征用、收回房地产有何税收优惠？	86
3.14	以土地（房地产）投资联营有何税收优惠政策？	86
3.15	房地产开发企业以在建工程投资怎样缴纳土地增值税？	89
3.16	怎样利用增加装修成本的方法降低土地增值税？	93
3.17	房地产开发企业怎样核算管理费用可以降低土地增值税？	94
3.18	为建造开发产品发生的借款利息怎样扣除可以降低土地增值税的税负？	95
3.19	转让土地使用权与合作建房在缴纳土地增值税时有何差别？	98
3.20	房地产企业转让在建项目与转让股权在纳税方面有什么区别？	100
3.21	企业以换取房产为目的，将土地使用权投资到房地产开发企业， 是否征收土地增值税，还涉及哪些税收？	104
3.22	新设立的房地产企业怎样确定筹建期？	106
3.23	土地是否应当开发后再转让？开发后再转让对土地增值 税纳税效果有什么不同？	108
3.24	房地产开发企业准备利用已经征用的土地建造宾馆，怎样操作 可以降低税费支出？	109
3.25	土地出让金返还怎样进行会计处理可以节税？	113
3.26	为了降低土地增值税，怎样控制房地产开发成本？	114
3.27	长期亏损的企业怎样利用企业重组降低土地增值税？	115
3.28	分期开发提高开发项目容积率的方法有哪些？	116
3.29	房地产开发企业将开发的商品房自用后再转让，可否享受附加扣除？	117
3.30	房地产开发企业计算土地增值税时，已经缴纳的印花税可否扣除？	119
3.31	土地增值税清算时，不同项目的盈亏可否相互抵消？	120
3.32	吸收投资取得的土地使用权，土地增值税清算时如何确定土地成本？	121
3.33	与转让房地产有关的地方教育费附加在计算土地增值税时可否扣除？	121
3.34	房地产开发企业代地方政府收取的费用是否征收土地增值税？	122
3.35	出售小产权房是否缴纳土地增值税？	122
3.36	土地增值税清算时，公共配套设施费如何处理？	123
3.37	已经计入开发产品成本的利息支出在计算土地增值税时如何扣除？	125
3.38	房地产开发企业将开发的商品房无偿赠送给个人是否征收土地增值税？	127
3.39	计算土地增值税时，小区内的道路、绿地以及公共配套设施 占地成本可否计入“房地产开发成本”？	128
3.40	开发小区内与市内主干线相接的道路、给排水管线、煤气管网、 供暖管线的成本可否扣除？	129
3.41	房地产开发企业转让土地使用权有何税收操作技巧？	130
3.42	已经计入开发成本的土地闲置费在计算土地增值税时可否扣除？	131

3.43 企业整体股权转让是否征收土地增值税？	132
第4章 城镇土地使用税和耕地占用税疑难问题精解	133
4.1 《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》修改后，城镇土地 使用税的纳税人是如何界定的？	133
4.2 采摘、观光农业使用的土地是否缴纳城镇土地使用税？	136
4.3 商品房项目中配套建造的保证性住房可否免征城镇土地使用税？	136
4.4 单独建造的地下建筑物如何征收城镇土地使用税？	137
4.5 如何确定耕地占用税的纳税人和征税范围？	137
4.6 房地产开发企业租用集体土地进行房地产开发，是否 缴纳城镇土地使用税？	138
4.7 转让取得的填海整治的土地，可否免征城镇土地使用税？	139
4.8 房地产开发企业取得了土地使用权后，只对一部分土地进行 开发，怎样缴纳城镇土地使用税？	139
4.9 房地产开发企业取得毛地，自行进行土地一级开发，城镇土地 使用税纳税从何时开始？	140
4.10 开发项目房产售完之后，房地产企业是否还要就小区内的道路 绿地等占地缴纳城镇土地使用税？	140
4.11 土地征用后一直被用于农业生产，是否要缴纳土地使用税？	141
4.12 取得土地使用权后，闲置没开发的土地是否缴纳城镇土地使用税？	142
4.13 缴纳了耕地占用税之后是否还缴纳城镇土地使用税？	143
第5章 房产税疑难问题精解	145
5.1 如何界定房产税的纳税义务人？	145
5.2 房产税以房产为征税对象，请问，应税的“房产”应如何界定？	146
5.3 房产税征收的具体范围怎样解释？	147
5.4 企业自用的房产，土地使用权的价值与房产和建筑物的 价值应当如何进行账务处理？	147
5.5 房产税的计税依据是怎样规定的？	148
5.6 根据新税收政策规定，容积率小于0.5，怎样缴纳房产税？	149
5.7 楼房内的电梯、中央空调是否征收房产税？	150
5.8 房地产开发企业建成待售的商品房是否缴纳房产税？	150
5.9 建筑工地的临时性房屋是否征收房产税？	151
5.10 具备房屋功能的地下建筑是否征收房产税？	151
5.11 住宅小区内业主共有的会所、文体场馆、幼儿园等如何征收房产税？	152
5.12 更换房屋附属设备和配套设施后的房产如何计征房产税？	152
5.13 企业自有房屋装修费用是否计入房产原价征收房产税？	153

5.14	对经营公租房有何税收优惠政策？	155
5.15	怎样核算房屋和建筑物，可以降低房产税？	156
5.16	企业新购置的房产，何时起缴纳房产税？	157
5.17	仓库出租与仓储在房产税缴纳方面有何区别？	158
5.18	承租的商场向业主转租是否缴纳房产税？	158
5.19	部队将空余房产出租是否征收房产税？	159
5.20	投资联营的房产如何征收房产税？	159
5.21	企业出租的房产，因租金偏低就必须按房产余值征收房产税吗？	160
5.22	企业将开发的商品房装修成售楼部、样板房使用，是否缴纳房产税？	160
5.23	估价入账的房产，如何计征房产税？	160
5.24	用开发的房产办理银行抵押贷款，抵押的房产是否缴纳房产税？	161
5.25	房产评估增值部分是否缴纳房产税？	161
5.26	工程尚未决算，已经开始使用的房产如何缴纳房产税？	162
5.27	物业管理用房是否缴纳房产税和城镇土地使用税？	163
5.28	企业使用人防工程或者将人防工程出租是否缴纳房产税？	164
5.29	出租商铺免租期内由谁缴纳房产税？	166
第 6 章	契税疑难问题精解	168
6.1	如何确定契税的纳税义务人？	168
6.2	契税的征税对象包括哪些？	168
6.3	如何确定契税的计税依据？	170
6.4	企业改制中，对改建后的公司承受原企业土地、房屋 权属，是否征收契税？	171
6.5	企业重组中，重组后的公司承受被重组公司的土地、房屋 权属，是否征收契税？	172
6.6	企业整体出售，因对原企业职工安置方式不同契税征收方式有何差别？	173
6.7	承受破产企业不动产在契税征收上有何政策差异？	173
6.8	同一投资主体内部土地、房屋权属划转是否征收契税？	173
6.9	事业单位改制，改制后的企业承受原事业单位土地、房屋权属如何纳税？	174
6.10	“房屋所有权证”增加配偶姓名是否征收契税？	175
6.11	房地产开发企业缴纳的契税可否计入土地成本？	175
6.12	企业以取得的政策性拆迁补偿收入支付土地出让金是否缴纳契税？	176
6.13	房地产开发公司用本公司建造的房屋安置动迁户， 动迁户是否缴纳契税？	177
6.14	对合作建房行为应当如何征收契税？	177
6.15	动迁户用取得的搬迁补偿款购买安置房时，如何征收契税？	178
6.16	企业以售后回租方式出售房地产，租赁期满再回购	

原房地产的，如何征收契税？	179
6.17 房地产开发企业取得土地使用权代政府建设保障性住房， 再由政府回购，房地产企业取得土地使用权是否缴纳契税？	180
6.18 合伙企业的合伙人将其名下的房屋、土地权属转移至合伙 企业名下，或合伙企业将其名下的房屋、土地权属转回原 合伙人名下是否缴纳契税？	181
6.19 个人独资企业的投资人将其个人名下的房屋、土地权属转移至个人 独资企业名下，或个人独资企业将其名下的房屋、土地权属转回原 投资人名下是否征收契税？	181
6.20 公司增资扩股，投资方以房屋、土地以外的资产增资，企业因增加 实收资本而改变工商登记，是否缴纳契税？	182
6.21 购房又退房，已缴纳的契税是否可以退税？	182
6.22 未成年的子女在父母有房的情况下另购一套普通标准住房，可否 享受契税的优惠政策？	183
6.23 房地产开发企业以协议出让形式取得国有土地使用权，是否缴纳契税？	183
6.24 房地产开发企业将开发的商品房无偿赠送，受让人是否应当 缴纳契税？计税金额如何确定？	184
6.25 小区内配套建设的幼儿园是否缴纳契税？	185
6.26 到外地参加土地投标如何操作可以降低契税？	186
第 7 章 印花税疑难问题精解	187
7.1 如何确定印花税的纳税人？	187
7.2 印花税的征税范围和税率是怎样规定的？	187
7.3 企业内部使用的凭证是否缴纳印花税？	189
7.4 财产捐赠合同是否纳税贴花？	189
7.5 印花税纳税额较大的是否必须全部贴花才认同纳税？	190
7.6 没履行的合同是否贴花？	190
7.7 建筑工程结算金额大于“建设工程施工合同”规定的 金额是否补交印花税？	191
7.8 企业租赁承包经营合同，是否贴花？	191
7.9 跨地区经营的分公司使用的营业账簿是否贴花？	191
7.10 企业在改制过程中形成财产、资金转移是否征收印花税？	192
7.11 企业在改制过程中，尚未履行完的合同转至改制后的企业 继续履行，请问，改制后的企业承接原合同是否贴花？	192
7.12 企业进行公司制改造，新成立的企业承接原企业的资金， 请问，资金账簿如何缴纳印花税？	192
7.13 设计合同、房屋装修合同如何缴纳印花税？	193

7.14	房地产开发企业签订的监理合同是否缴纳印花税？	194
7.15	副本视同正本使用是否贴花？	195
7.16	同一份合同上记载不同的经济事项应如何计税贴花？	195
7.17	多贴的印花税税票可否申请退税？	196
7.18	物业管理费用是否合并到房屋租金中一并缴纳印花税？	196
7.19	铁路货物运输合同印花税的计税依据是否包括装卸费？	196
7.20	房地产开发公司转让旧车如何缴纳印花税？	197
7.21	没有签订货物运输合同的运费是否缴纳印花税？	197
7.22	房地产开发企业建造保障性住房是否享受印花税的优惠政策？	197
7.23	如何降低印花税的税负？	198
第 8 章	企业所得税疑难问题精解	199
8.1	如何确定企业所得税的纳税义务人？	199
8.2	什么是企业所得税的征税对象？	200
8.3	跨省市总分机构怎样缴纳企业所得税？	201
8.4	如果总分机构适用不同税率的，总分机构应当如何分摊企业所得税？	205
8.5	实行总分机构汇总纳税之后，二级分支机构是否参加 企业所得税的汇算清缴？	205
8.6	已经就地缴纳了企业所得税的分公司，是否还参加总公司的汇总纳税？	206
8.7	对二级分支机构查补税款如何计算？如何在总分机构之间进行 分摊？依据的原则是什么？	207
8.8	房地产开发企业销售确认的原则和条件是什么？已经开具发票的 按揭售房是否确认销售收入？	208
8.9	一次性全额付款售房如何确认收入？	210
8.10	分期收款售房如何确认销售收入，企业会计准则与税法 有何差异？怎样协调？	211
8.11	以银行按揭方式销售开发产品的，应如何确认收入？	213
8.12	“买一赠一”销售开发产品如何纳税？	213
8.13	房产销售后，发生销售折让或销售退回，应如何进行税务处理？	216
8.14	降低赊销风险有哪些纳税筹划技巧？	216
8.15	房地产开发企业对本企业职工按优惠价售房如何纳税？	217
8.16	对于采取委托方式销售开发产品的，如何确认收入的实现？	219
8.17	房地产开发企业采用售后回购方式进行融资，怎样纳税？	221
8.18	房地产开发企业自建商品房用做食堂等福利设施是否纳税？	222
8.19	待售开发产品先出租再出售与转为固定资产后先出租再出售有何差异？	224
8.20	房产租期跨年度一次收取租金的，如何缴纳企业所得税？	225
8.21	房地产公司有条件的优惠价格销售房产应当如何征税？	226

8.22	房地产公司自建办公楼自用是否做视同销售纳税？	227
8.23	外购商品房用于股息红利分配，如何征收企业所得税？	228
8.24	房地产开发企业将开发产品用于对外投资怎样纳税？	229
8.25	房地产开发企业以开发产品抵债如何纳税？	231
8.26	房地产开发企业承建的 BOT 项目如何确认收入？	233
8.27	房地产开发企业承建的 BT 项目是否纳税？	234
8.28	房地产开发企业赊销开发产品如何确认收入？	236
8.29	以开发产品分成方式开发房地产如何确认收入？	236
8.30	房地产开发企业与其他企事业单位以分配利润为目的的合作如何纳税？	237
8.31	房地产企业以房换地方式取得土地使用权的，怎样确认收入和 土地使用权的成本？	238
8.32	其他企事业单位以土地对房地产企业进行投资，如何核算土地成本？	240
8.33	房地产开发企业以地换房如何确认收入？	241
8.34	在什么情况下对房地产开发企业的所得税进行核定征收？	243
8.35	怎样对房地产开发产品进行分类？	246
8.36	何谓开发产品成本？如何划分房产的成本核算对象？	247
8.37	开发产品六个成本项目的核算范围是如何规定的？	249
8.38	房地产开发企业为配合小区的开发建设的学校应当如何核算？	251
8.39	项目营销设施建造费怎样进行会计核算？	252
8.40	利用地下基础设施建成的停车场所怎样核算计税成本？	253
8.41	房地产开发企业借款利息是否可以计入开发产品成本？	255
8.42	开发产品成本核算必须遵循的一般程序是什么？	256
8.43	共同成本和间接成本如何进行分配？	257
8.44	哪些成本费用的分配方法是必须遵守的？	258
8.45	怎样对开发产品的成本进行分配？	259
8.46	计算开发成本时漏计的成本费用如何处理？	264
8.47	为了进行企业所得税的汇算清缴，可否预提成本？	264
8.48	如何确定成本核算终结日？企业交房与所得税汇算清缴有何关系？	265
8.49	房地产开发企业预售收入如何缴纳企业所得税？	267
8.50	销售开发产品的计税成本如何计算？与土地增值税清算的成本 有何区别？	269
8.51	房地产开发企业售房时代收的住房专项维修资金 如何核算，上交后可否扣除？	270
8.52	房地产开发企业支付的待售房产维修费和已售出房产保修期内的 保修费怎样核算？	271
8.53	房地产开发企业为按揭购房人提供担保支付的保证金怎样 进行账务处理？	271

8.54 房地产开发企业委托房地产销售公司销售房产，支付的佣金或 手续费怎样扣除？	273
8.55 国家无偿收回土地使用权而形成的损失可否在税前扣除？	273
8.56 开发产品的报废损失可否在税前扣除？	274
8.57 待售开发产品企业自用或出租可否计提折旧？	274
8.58 自建自用的房产如何确定固定资产的计税基础？	275
8.59 企业接受投资取得的资产可否计提折旧或摊销？	276
8.60 企业如何确定固定资产的折旧年限和净残值率？	277
8.61 企业如何选择固定资产的折旧方法？可否采用加速折旧的方法？	278
8.62 计提的固定资产减值准备可否在企业所得税前扣除？	281
8.63 固定资产折旧范围企业会计准则与税法有何差异？	282
8.64 房屋的改建支出是否计入房产原价？	283
8.65 机械设备的修理支出应当如何核算并在税前扣除？	284
8.66 房屋建筑物在未足额提取折旧前拆除重建，如何进行税务处理？	284
8.67 房屋建筑物在未足额提取折旧前进行改扩建，如何进行税务处理？	285
8.68 未办理竣工验收的房产出租可否计提折旧？	286
8.69 企业购买已使用过的固定资产如何确定折旧年限？	287
8.70 房地产开发企业如何核算开办费？	288
8.71 企业单独购置的软件形成无形资产怎样摊销？	289
8.72 股权投资取得的股息、红利所得怎样纳税？	290
8.73 权益性投资损失是否允许税前扣除？	293
8.74 股权投资转让损失可否在税前扣除？	295
8.75 投资企业从被投资企业撤回或减少投资怎样纳税？	297
8.76 什么是资产损失？资产损失税前扣除应遵循什么原则？	298
8.77 企业对资产损失应当如何申报？	299
8.78 企业资产损失税前扣除需要提供哪些证据？	300
8.79 企业无法收回的应收预付款项作为坏账损失在税前扣除应具备 哪些条件？提供什么证据？	301
8.80 房地产企业为购房人提供担保发生的损失可否在税前扣除？	302
8.81 企业固定资产损失确认的条件和应提供的证据包括哪些？	303
8.82 房地产开发企业发生工程报废损失可否在税前扣除？	304
8.83 哪些长期股权投资损失允许扣除，应提供什么证据？	305
8.84 以前年度实际发生的未扣除的资产损失可否扣除？	306
8.85 房地产开发企业总机构与二级分支机构的资产损失如何申报扣除？	307
8.86 如何理解企业发生的合理的工资薪金支出准予扣除？	307
8.87 企业为职工缴纳的“五险一金”可否在税前扣除？补充养老保险、 补充医疗保险可否在税前扣除？	308

8.88 企业为职工支付的商业保险可否在税前扣除？	309
8.89 企业职工差旅费津贴，误餐补助有标准吗？	310
8.90 如何掌握职工福利费的支出标准？	311
8.91 企业拨缴的工会经费，如何在税前扣除？	312
8.92 职工教育经费，如何在税前扣除？	313
8.93 企业自有房产装修费怎样在税前扣除？	314
8.94 母公司向子公司收取的管理费用可否在税前扣除？	315
8.95 企业与企业之间、企业内部机构之间支付的管理费用可否在税前扣除？	316
8.96 房地产开发企业的业务招待费如何在税前扣除？	317
8.97 企业租入固定资产发生的租赁费如何在税前扣除？	319
8.98 房地产开发企业的劳动保护费怎样扣除？	320
8.99 税法对捐赠支出税前扣除的标准和条件是怎样规定的？	321
8.100 企业发生的广告费和业务宣传费如何扣除？	322
8.101 企业赞助支出可否在税前扣除？	323
8.102 企业发生借款费用怎样在税前扣除？	323
8.103 何谓“资本弱化”，税法有何防止资本弱化的规定？	325
8.104 “统借统还”的利息可否在税前扣除？对房地产 开发企业有何特殊规定？	326
8.105 因投资未到位而发生的利息支出可否扣除？	328
8.106 企业向自然人借款的利息支出可否在税前扣除？	329
8.107 房地产开发企业向其他企业借款支付利息以什么作为扣除凭证？	330
8.108 企业以长期借款对外投资发生的利息如何在税前扣除？	331
8.109 房地产开发企业发生的汇兑损益应当如何进行税务处理？	332
8.110 售房合同中未明确产权归属的物业管理用房其成本可否 计入公共配套设施费？	333
8.111 企业用税后利润转增资本是否代扣税款？	334
8.112 一块土地两个“建设工程规划许可证”如何核算共同费用？	335
8.113 通过收购股权取得的土地使用权可否以股权收购价确定土地成本？	336
8.114 职工差旅费中的餐费应当怎样进行处理？	337
8.115 政府有关部门的罚款可否在税前扣除？	338
8.116 老板个人购买写字楼由公司使用，所发生的费用可否扣除？	338
8.117 借给关联企业的款项发生坏账损失可否税前扣除？	339
8.118 无法收回的售楼款可否作为坏账损失扣除？	339
8.119 房地产开发企业支付的城镇土地使用税可否当期扣除？	341
8.120 老板放弃债权我公司是否缴纳企业所得税？	342
8.121 借款给关联企业不收利息税务机关有权核定征收吗？	342
8.122 查增的应纳税所得额可否弥补以前年度亏损？	343

8.123	房地产开发企业被没收的“投标保证金”可否在税前扣除？	345
8.124	企业代职工支付的个人所得税，可否在税前扣除？	345
8.125	将银行借款转贷其他企业，支付银行的利息可否在税前扣除？	346
8.126	人防工程建造的车库出租，可否计提折旧扣除？	347
8.127	有限责任公司改制成合伙制企业，是否属于企业法律形式的简单改变？	347
8.128	修改其他债务条件的债务重组，如何缴纳企业所得税？	349
8.129	债务转为资本的债务重组，如何缴纳企业所得税？	353
8.130	资产收购怎样进行纳税筹划，才可以选择特殊性税务处理？	356
8.131	股权收购怎样进行纳税筹划，才可以选择特殊性税务处理？	363
8.132	企业合并怎样进行纳税筹划，才可以选择特殊性税务处理？	369
8.133	企业分立怎样进行纳税筹划，才可以选择特殊性税务处理？	374
8.134	开发项目清盘时，如何进行企业所得税的清算？	379
附录		381
附录 A 企业所得税年度纳税申报表		381
附录 B 房地产开发经营业务企业所得税处理办法		394
附录 C 土地增值税清算管理规程		402

第1章 增值税疑难问题精解

1.1 房地产开发公司销售使用过的设备应当交什么税？

学员提问：甲房地产公司于2008年3月购入2辆小汽车，每辆车单价200 000元，增值税税率17%，增值税额34 000元，汽车折旧年限为5年。为了方便工作，更新车辆，2011年4月，公司将这两辆小汽车出售，每辆售价（含税）60 000元，应如何计算缴纳增值税？

老师答疑：

（一）房地产开发企业销售货物也要交增值税

《中华人民共和国增值税暂行条例》第一条规定：“在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人。”

房地产开发企业在生产经营活动中，有可能出售使用过的旧设备、旧汽车，在清理开发现场时有可能处理废旧物资，在日常经营活动中还可能变卖一些旧物、废品，这些经营活动都属于增值税的征税范围，应当缴纳增值税。所以，房地产开发企业也是增值税的纳税人，只不过不经常发生增值税的纳税事项。房地产开发企业领取的“税务登记证”上面既有国家税务局的公章，也有地方税务局的公章。国税局征管的涉税事项应到国税局去办理，地税局征管的涉税事项应到地税局办理。

（二）房地产开发企业增值税涉税事项纳税人身份的选择

增值税的纳税人身份有两种：一般纳税人和小规模纳税人。房地产开发企业如果有增值税的纳税业务应当如何选择纳税人的身份？《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十九条规定：“非企业性单位、不经常发生应税行为的企业可选择按小规模纳税人纳税。”所以，房地产开发企业如果有增值税涉税事项，应当选择小规模纳税人。

（1）小规模纳税人销售货物或者应税劳务，实行按照销售额和征收率计算应纳税额的简易办法，并不得抵扣进项税额。应纳税额计算公式为

应纳税额=销售额×征收率

（2）小规模纳税人增值税的征收率为3%。

（3）销售额的计算。小规模纳税人销售货物或者应税劳务采用销售额和应纳税额合并定价方法的，按下列公式计算销售额：

销售额=含税销售额÷(1+征收率)

(三) 小规模纳税人按简易办法纳税

根据《财政部 国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》(财税[2009]9号)规定:

(1) 小规模纳税人(除其他个人外,下同)销售自己使用过的固定资产,减按2%征收率征收增值税。

(2) 小规模纳税人销售自己使用过的除固定资产以外的物品,应按3%的征收率征收增值税。

“自己使用过的固定资产”,是指纳税人根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产。

小规模纳税人销售货物往往采用价税合一的定价方法,怎样进行价税分离计算不含税销售额呢?是用征收率3%吗?

《国家税务总局关于增值税简易征收政策有关管理问题的通知》(国税函[2009]90号)规定,小规模纳税人销售自己使用过的固定资产和旧货,按下列公式确定销售额和应纳税额:

销售额=含税销售额÷(1+3%)

销售使用过的固定资产应纳税额=销售额×2%

销售固定资产以外的物品应纳税额=销售额×3%

(1) 2008年3月购入车辆的会计处理。

借: 固定资产——小汽车	468 000
贷: 银行存款	468 000

(2) 2011年4月出售。

销售2辆汽车的销售额=含税销售额÷(1+3%)=120 000÷(1+3%)=116 505(元)

增值税应纳税额=116 505×2%=2 330(元)

(3) 固定资产清理的会计处理。

计算已提折旧=468 000÷5×3=280 800

借: 固定资产清理	187 200
累计折旧	280 800
贷: 固定资产	468 000
借: 银行存款	120 000
贷: 固定资产清理	117 670
应交税费——应交增值税	2 330
借: 营业外支出	69 530
贷: 固定资产清理	69 530

根据《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》(国家税务总局公告2011年第25号)第九条的规定,企业在正常经营管理活动中,按照公允价格销售、转让、变卖非

货币资产的损失，应以清单申报的方式向税务机关申报扣除。

1.2 房地产开发企业销售废旧物资怎样纳税？

学员提问：2012年4月，乙房地产公司开发的A小区已经竣工，在清理施工现场时，将建筑废旧物资变卖，收入110 000元，经请示主管地税局的专管员，缴纳了营业税5 500元，这样纳税对吗？

根据专家的建议，我公司又到当地主管国家税务局缴纳增值税，但是，经办人员告诉我们，他们没有办法征收我公司的增值税，这笔业务我公司一直没交增值税。请问，这对我公司有没有风险？

老师答疑：

《中华人民共和国增值税暂行条例》第一条规定，公司变卖废旧物资，属于增值税的征收范围，应当缴纳增值税，不应当交营业税。根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十九条的规定，你公司应当按选择小规模纳税人。

应交增值税的会计处理如下：

应交增值税额=110 000÷(1+3%)×3%=3 204(元)

借：银行存款	110 000
贷：营业外收入	106 796
应交税费——应交增值税	3 204

当地主管国税局没有办法征收你公司的增值税，是因为你公司在税务登记时没有选择增值税这个税种，国税局便没有你公司的税务代码，没有税务代码就不能征税。

建议你公司到国税局临时选择增值税这个税种，只要国税局有你公司的税务代码，你公司就可缴纳增值税了。如果购买方需要开具增值税发票，也可以一并申请代开发票。但是，在纳税事项办完之后，你公司应当申请注销税务登记号，否则，还需要按月报送增值税纳税申报表。

1.3 卖别墅赠汽车怎样缴纳增值税？

学员提问：

问题 1 2011年，我公司为了促销，打出“买一赠一”的广告，买一套别墅赠一辆汽车。售出的别墅一栋，面积是300m²，售价1 800 000元，赠送中华牌小汽车一辆，价格120 000元，增值税额20 400元。应当如何进行税务处理？

老师答疑：

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008] 875号)规定：“企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的，不属于捐赠，应将总销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入。”

企业的赠送分为两种，一种是出于感情需要的赠送，例如，汶川发生地震，全国人民出于爱国之心，纷纷解囊相助；另一种是“买赠”，赠是手段，卖才是目的，称为“买赠”。该文件的规定，是第一次给“买一赠一”正名，称为“组合销售本企业商品”，实际是商业折扣，企业为了促进商品销售而在商品价格上给予的价格扣除属于商业折扣，商品销售涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。

汽车含税价=120 000+20 400=140 400（元）

分摊别墅售价=1 800 000÷（1 800 000+140 400）×1 800 000=1 669 759（元）

分摊汽车售价=1 800 000÷（1 800 000+140 400）×140 400=130 241（元）

（一）别墅开具营业税发票

销售价：1 800 000 元，折扣额：130 241 元，实收金额：1 669 759 元，应交营业税=1 669 759×5%=83 488（元）

（二）汽车应交增值税，请国税局代开增值税普通发票

销售价：140 400 元，折扣额：10 159 元，实收金额：130 241 元，如何计算应交增值税？涉及房地产开发企业购进汽车之后，如何进行账务处理。

（1）汽车购进之后作为“库存商品”管理，将汽车与别墅捆绑进行“组合销售”，增值税征收率为3%。

应交增值税=130 241÷（1+3%）×3%=3 793.43（元）

（2）汽车购进后，按“固定资产”进行管理，根据《企业会计准则》的规定，入账次月开始计提折旧，再与别墅捆绑进行“组合销售”，汽车便属于使用过的固定资产，根据《财政部、国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》（财税〔2009〕9号）规定，减按2%征收率征收增值税。在价税分离时，根据国税函〔2009〕90号文件第四条（二）款规定，小规模纳税人销售自己使用过的固定资产和旧货，按下列公式确定销售额和应纳增值税额：

销售额=含税销售额÷（1+3%）；应纳税额=销售额×2%

应纳增值税额=130 241÷（1+3%）×2%=2 528.95（元）

问题 2 我公司施行抽奖的办法，共销售别墅 100 套，预备抽奖的汽车 5 辆。销售别墅时，我公司先开收据，待别墅售完后抽奖，中奖者获得汽车，没中奖者，以收据换开销售不动产发票。请问，我公司赠给中奖者的汽车怎样进行纳税处理？

老师答疑：

你公司购买的汽车，应当向汽车销售公司取得机动车销售专用发票，你公司作账务处理。

你公司卖给中奖者的汽车属于组合销售本企业商品，应当根据国税函〔2008〕875号文件规定的组合销售进行纳税处理，销售别墅缴纳营业税；销售汽车缴纳增值税，

并到国税局为中奖者开具增值税发票。

1.4 “营业税改增值税”对房地产开发企业有何影响？

学员提问：营业税改征增值税（简称营改增）是否涉及房地产开发企业？未来的改革会对房地产开发企业产生什么影响？房地产开发企业应如何做好准备？

老师答疑：

（一）房地产行业营改增势在必行

我国 1994 年税制改革的税制结构设置中，增值税和营业税成为最为重要的两个流转税税种，两税种分立并行。其中，增值税的征税范围覆盖了除建筑业之外的第二产业，第三产业的大部分行业则征收营业税。然而，随着市场经济的建立和发展，这种划分行业分别适用不同税种的做法，日渐显现出其内在的不合理性和缺陷，对经济运行造成扭曲，不利于经济结构优化。

2011 年 11 月 16 日，财政部、国家税务总局发布了报经国务院同意的《营业税改征增值税试点方案》（财税〔2011〕110 号，以下简称《方案》）等文件，明确了我国营业税改征增值税的税制改革的指导思想、基本原则和主要内容。营业税改征增值税就是将目前征收营业税的交通运输业、部分现代服务业等行业改为征收增值税，通过纳入增值税抵扣链条，消除重复征税，降低企业经营成本和税收负担。营业税改征增值税是继 2009 年全国实施增值税转型之后，我国货物和劳务税收制度的又一次重大改革，也是一项重要的结构性减税措施。改革对优化税制结构和减轻税收负担具有重大意义，为深化产业分工，促进第二和第三产业发展提供良好的制度保证。

《方案》明确改革的试点地区，综合考虑服务业的发展状况、财政承受能力、征管基础条件等因素，先期选择经济辐射效应明显、改革示范作用较强的地区开展试点。2012 年 1 月 1 日起，首先在上海市进行试点。继上海市营业税改征增值税试点之后，经国务院批准，自 2012 年 9 月 1 日将试点范围扩大至北京市、天津市、江苏省、安徽省、浙江省（含宁波市）、福建省（含厦门市）、湖北省、广东省（含深圳市）8 个省（直辖市）。

《方案》规定试点行业和试点地区先在交通运输业、部分现代服务业等生产性服务业开展试点，逐步推广至其他行业。条件成熟时，可选择部分行业在全国范围内进行全行业试点。

《方案》对改革试点的主要税制安排，交通运输业、邮电通信业、现代服务业、文化体育业、建筑业、销售不动产和转让无形资产，原则上适用增值税一般计税方法。在现行增值税 17% 标准税率和 13% 低税率的基础上，新增 11% 和 6% 两档低税率。租赁有形动产等适用 17% 税率，交通运输业、建筑业、销售不动产和转让无形资产等适用 11% 税率，其他部分现代服务业适用 6% 税率。

2013 年中央经济工作会议指出：“实施积极的财政政策，要结合税制改革完善结构性减税政策”，巩固税制改革的成果，适时扩大“营改增”的地域和行业。

改革开放以来，在国家的大力支持下，房地产行业已经成为国家的产业支柱，房地产行业对财政的贡献率越来越大，成为财政收入的重要来源。房地产行业实行“营改增”会对国家的产业政策、财政收入产生重要影响，但是，改革的号角已经吹响，房地产行业“营改增”是下一步的重头戏，必须改革。

2013 年 4 月 10 日召开的国务院常务会议决定，今年将进一步扩大营业税改征增值税试点。为了贯彻国务院的决定，5 月 24 日，财政部、国家税务总局联合下发了《关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》（财税〔2013〕37 号），部署自 2013 年 8 月 1 日起，在全国范围内开展交通运输业和七个现代服务业营改增试点。可见，营业税改征增值税的进度进一步加快，下一步的改革将涉及铁路运输业和邮政通信业，可以预见，建筑业、房地产业的营业税改征增值税的时间也为期不远了。

（二）房地产行业“营改增”对房地产行业自身的影响

1. 避免重复征税

增值税的最大特点是仅对增值额征税，上一道交易缴纳的税款在本次交易中可以抵扣，不重复征税，实现真正意义上的量能征税。而营业税是有一道交易征一道税，导致经济运行中增值税的抵扣链条被打断，上一道交易缴纳的税款无法抵扣，形成重复征税，所征税款计入产品成本，交易的次数越多，重复征税的现象越严重。

实行“营改增”，延续增值税的抵扣链条，避免重复征税，可以降低开发产品的成本。

2. 降低房地产行业的整体税负

房地产行业实行“营改增”之后，税收上引入增值税的抵扣链条。房地产行业的上一层行业——建筑施工企业实行“营改增”，建筑业购买原材料、动力、设备带来的增值税可以扣除；房地产开发企业与建筑施工企业进行工程结算，开具的是增值税专用发票，其进项税额也可以抵扣，这一层层的抵扣降低了每一层交易的税负，据测算，如果建筑业、房地产业全面实行“营改增”，房地产行业流转税的税负率会在 3% 左右。

3. 促进房价的合理回归

2013 年 2 月 20 日温家宝总理主持召开的国务院常务会议，制定的新“国五条”中有两条是加大供给（增加普通商品住房及用地供应、加快保障性安居工程规划建设），另一条是控制房价（完善稳定房价工作责任制、坚决抑制投机投资性购房、加强市场监管）。试想，如果建筑业、房地产业都实行增值税，无疑对降低房价会起到很大的推动作用。

4. 规范纳税行为，避免偷税、漏税

当前，建筑企业、房地产开发企业为了购买廉价原材料，采购不开发票现象非常普遍。采购原材料，接受劳务不开发票，就说明没有交税，造成国家税款流失。如果

全面推行营改增，每个企业都会自觉地向材料的销售方、劳务的提供方索取发票，加强了发票的管理，也就把住了征税的闸门，进一步规范企业的纳税行为，减少偷税、漏税的现象。

（三）房地产企业如何做好“营改增”的准备工作

（1）提高纳税意识，杜绝在原材料采购环节和接受劳务过程中不要发票的现象。

（2）加强工程决算的管理，及时与施工企业进行工程决算，及时取得发票，不应拖延。

（3）加强会计核算工作，提高会计核算质量，做到笔笔账目有合法的原始凭证，要记住没有发票不得抵扣。提高会计核算的及时性，做到项目竣工，成本核算也应当尽快完成。

（4）避免储存大量原材料及捂盘惜售的现象。实行取得的增值税专用发票抵扣办法是从营业税改征增值税施行之日起执行的，这必然形成改革前购买的材料含税，改革后的材料不含税，价格的差异会影响取得经济效益，建议房地产企业不要储存太多的原材料。

房地产行业实行营改增之后，由于税款可以抵扣，使建造成本下降，必然拉动房价下降。如果商品房长期不售，到房价合理回归时，再售存量房可能就要亏本了。

第2章 营业税疑难问题精解

2.1 房地产开发企业与动迁户进行房产置换，房地产开发企业是否缴纳营业税？

学员提问：本房地产开发公司在参加旧城改造工程中，拆迁了10户居民住宅，拆迁合同规定，房屋建成后这10户居民迁入原地新居。本公司认为，房地产开发公司与动迁户的房产置换不涉及销售，因此，没有缴纳营业税，税务检查时，税务机关认为，安置动迁户的房产应当作为销售处理，缴纳营业税。这样处理对吗？另外，改建之后单套房屋面积都有所扩大，对与拆迁面积相等的部分怎样缴纳营业税？

老师答疑：

安置动迁户有两种方式，一种是实物安置，另一种是货币安置。实物安置包括：

(1) 企业用本项目建造的房地产安置回迁户的，安置用房视同销售处理，缴纳营业税；同时确认为房地产开发项目的拆迁补偿费，增加“开发成本-土地征用费及拆迁补偿费”。如果房地产开发企业还要支付给动迁户补差价款，应当增加拆迁补偿费；如果动迁户支付给房地产开发企业补差价款，应抵减本项目拆迁补偿费。

(2) 企业采取异地安置，异地安置的房屋属于自行开发建造的，房屋价值按销售处理，缴纳营业税；并按相同金额计入本项目的拆迁补偿费。

(3) 异地安置的房屋属于购入的，以实际支付的购房支出计入拆迁补偿费。

对于货币安置拆迁的，房地产开发企业凭合法有效凭据计入拆迁补偿费。

对于拆迁面积相等的部分怎样缴纳营业税的问题，国税函发〔1995〕549号文件规定：企业从事城市住宅小区建设，应当按照《营业税暂行条例》的有关法规，就其取得的营业额计征营业税；对偿还面积与拆迁建筑面积相等的部分，由当地税务机关按同类住宅房屋的成本价核定计征营业税。

2.2 自建房产自用是否缴纳营业税？误交营业税如何处理？

学员提问：我们是山东省某市一家房地产开发公司，由于业务发展的需要，2008年2月将一栋新建好的写字楼自用，写字楼成本价1900万元。当地税务机关认为应当做视同销售处理，缴纳营业税，否则，不予办理房屋所有权证。经评估机构评估，公允价格为2800万元，缴纳营业税及附加154万元，请问，这样纳税对吗？

老师答疑：

原《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第四条规定，单位或个人自己新

建（以下简称自建）建筑物后销售，其自建行为视同提供应税劳务。转让不动产有限产权或永久使用权，以及单位将不动产无偿赠与他人，视同销售不动产。

新《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第五条规定，纳税人有下列情形之一的，视同发生应税行为：

（1）单位或者个人将不动产或者土地使用权无偿赠送其他单位或者个人。

（2）单位或者个人自己新建（以下简称自建）建筑物后销售，其所发生的自建行为。

（3）财政部、国家税务总局规定的其他情形。

很显然，在新、旧《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》中自建自用行为都没有规定要做视同销售征收营业税。

该公司得到老师的上述答复后，把这种意见反映给税务人员，要求退还营业税。当地税务局有关人员介绍，当地在 2003 年曾经有过自建自用征收营业税的规定，同时表示，他们研究一下再作答复。

过了一段时间，当地地税局通知，2003 年当地自建自用房产征收营业税的文件废止，同意将已征税款 154 万元退还给企业。退税很麻烦，老师建议，可以协商在以后的房地产销售业务中将多交的税款抵扣，这一意见被房地产开发公司接受，多交税款得以抵扣，没有造成经济损失，又拉近了税企之间的关系。

2.3 甲方提供材料与甲方提供设备怎样纳税？装饰劳务清包工税收政策有何变化？

学员提问：甲房地产公司将一项开发工程出包给乙建筑施工公司，合同采取甲方供钢材的承包方式，乙方现场领用。根据当地建委规定，建筑安装工程预决算的各项取费标准如下：材料价差 3%，临时设施费 2%，法定税费 4%，法定利润 3.5%，管理费 2.5%，共计 15%。该工程决算的直接费 1 000 万元（其中钢材预算价格 200 万元），各项取费 150 万元，如果包工包料结算价格为 1 150 万元。由于甲方供钢材，乙方按照包工包料计算的工程结算价款 1 150 万元，扣除钢材的定额材料费 200 万元之后，按照 950 万元与甲方结算，乙公司开具发票 950 万元，请计算乙公司应交营业税税额；甲公司钢材采购成本 220 万元，可否计入“开发成本”？

老师答疑：

在建筑施工中，甲方供料营业税的计算大体经历三个阶段：

第一个阶段

原《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十八条规定：“纳税人从事建筑、修缮、装饰工程作业，无论与对方如何结算，其营业额均应包括工程所用原材料及其他物资和动力的价款在内。纳税人从事安装工程作业，凡所安装的设备的价值作为安装工程产值的，其营业额应包括设备的价款在内”。该条规定有如下要点：

第一，营业税的计税依据是营业收入，即营业额，而不是成本。建筑业的纳税人是建筑施工企业，而不是建设单位或房地产开发企业，建筑施工企业与建设单位进行工程决算，实际上是把已完成的工程卖给建设单位。工程决算价款由两部分组成：即直接费和各项取费，直接费按照各单项工程的实际工程量乘以建设工程预算定额（简称预算定额）求得，预算定额仅仅包括三项内容：定额人工费、定额材料费和定额机械使用费。把各单项工程的直接费相加，求得整个工程的直接费，直接费乘以取费标准（取费比例）求得各项取费金额，取费标准由各地建设管理部门规定，一般包括材料价差、临时设施费、长途搬迁费、法定税金、法定利润、社保统筹和管理费用等。直接费与各项取费的总计就是工程决算价款。但是，施工企业与建设单位的具体结算方式有三种：即包工包料、甲供材料、包工包料包设备，三种结算方式包含的内容不同，结算金额也不同。为了公平税负，《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》采用了包工包料方式的结算价款作为计税依据，其目的是与《建设工程价款结算暂行办法》（财建〔2004〕369号）、《施工企业会计制度》趋同。

第二，营业额中所包括的工程所用原材料、其他物资及动力价款，是指《建筑安装工程预算定额》的定额材料费、定额机械使用费，而不是实际成本。

第三，对安装工程作业中作为安装工程产值的设备价值征收营业税，形成了税法的重复征税，各个国家的税法都尽量避免重复征税，因此，原《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》的此项规定应当予以修改。

（一）建筑施工企业的税务处理

在上述案例中，建筑施工企业首先按照包工包料方式计算工程结算价款：直接费 1 000 万元，各项取费比例 15%，计算各项取费 150 万元，包工包料决算价款 1 150 万元。然后，在此基础上倒扣甲供钢材的定额材料费 200 万元，施工企业与甲方实际结算价款 950 万元，按 950 万元开具了发票。很显然，甲供钢材 200 万元的各项取费（15%）30 万元，已经被施工企业计取。施工企业计算营业税的基数不应当是发票金额，而应当按照税法的规定，“应包括工程所用原材料及其他物资和动力的价款在内”。

计税营业额=发票金额+甲供材料的定额材料费=950+200=1 150（万元）

使得包工包料结算方式与甲供材料结算方式的计税营业额一致，这就是“公平税负”。

乙建筑公司现场领料不进行账务处理，但是，收到钢材应按定额价格登记“施工记录”。

乙建筑公司可否按发票金额“950 万元+甲方钢材采购成本 220 万元=1 170 万元”作为应税营业额？不可以，营业税计税依据是营业额，220 万元是钢材的采购成本，不是计税的依据。建筑安装工程计税营业额的计算如图 2-1 所示。

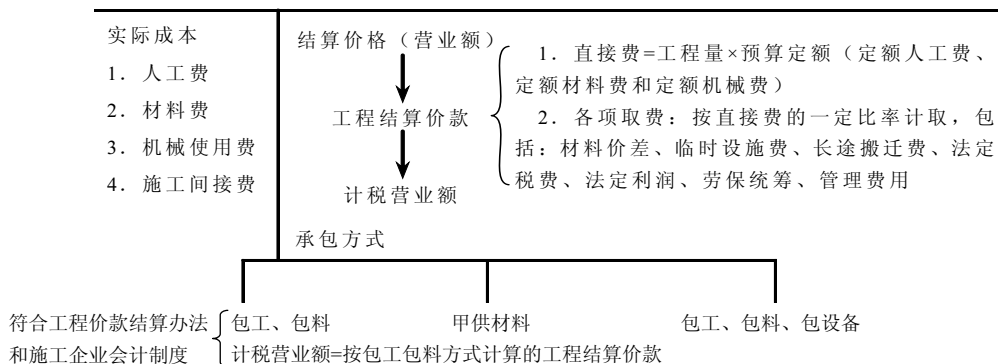


图 2-1 建筑安装工程计税营业额计算

（二）甲房地产公司的账务处理

税法规定，如果房地产开发企业有建筑施工资质，可以自行组织建筑施工。房地产开发企业在自营过程中购置原材料取得的增值税发票是完全可以计入开发成本的。本案例的会计处理如下：

(1) 购入钢材:

借：原材料——钢材	2 200 000
贷：银行存款	2 200 000

(2) 乙公司现场领用, 凭出库单:

借：开发成本——建筑安装工程费 2 200 000
贷：原材料 2 200 000

甲房地产公司可否把钢材转给乙建筑公司？如果这样处理，根据增值税条例及其实施细则的规定，甲房地产公司应当缴纳增值税。显然，房地产开发企业不会这样做。

第二个阶段

因为原《中华人民共和国营业税条例实施细则》第十八条规定的“营业额应包括设备的价款在内”形成了税法上的重复计税。《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003] 16号)规定:“通信线路工程和输送管道工程所使用的电缆、光缆和构成管道工程主体的防腐管段、管件(弯头、三通、冷弯管、绝缘接头)、清管器、收发球筒、机泵、加热炉、金属容器等物品均属于设备,其价值不包括在工程的计税营业额中。其他建筑安装工程的计税营业额也不应包括设备价值,具体设备名单可由省级地方税务机关根据各自实际情况列举。”根据上述规定,包工包料包设备结算方式中的设备不再计税,其计税营业额公式如下:

$$\text{计税营业额} = \text{工程结算价款} - \text{设备价款}$$

如，某建筑安装公司承包一项工程，合同规定包工包料包设备，假设工程结算价款为 1 000 万元，其中含设备购置采购费用 200 万元，已取得增值税发票。建筑公司与甲方结算为 1 000 万元，按 1 000 万元开具发票，计税营业额=1 000-200=800(万元)。

第三个阶段

新《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十六条规定：“除提供建筑业劳务的同时销售自产货物的行为外，纳税人提供建筑业劳务（不含装饰劳务）的，其营业额应当包括工程所用原材料、设备及其他物资和动力价款在内，但不包括建设方提供的设备价款。”

该项规定包括五层含义：

（1）建筑业的纳税人是建筑施工企业，而不是房地产开发企业或建设单位。

（2）建筑业劳务划分为两类：括号内是装饰性建筑劳务，括号外是非装饰性建筑劳务。

（3）括号外的非装饰性建筑劳务计税营业额应当包括工程所用原材料、其他物资和动力价款在内。但是，原材料、其他物资是指定额材料费；动力价款是指定额机械使用费，而不是实际成本。

（4）括号内的装饰性建筑劳务计税营业额不包括甲供材料，即一般讲的“装饰劳务清包工”。

装饰劳务清包工，是指装饰工程所需的主要原材料和设备由客户（甲方）自行采购，装饰公司只向客户收取人工费、管理费及辅助材料费等费用的装饰劳务承包方式。

《财政部 国家税务总局关于纳税人以清包工形式提供装饰劳务征收营业税问题的通知》（财税〔2006〕114号）规定：“纳税人采用清包工形式提供的装饰劳务，按照其向客户实际收取的人工费、管理费和辅助材料费等收入（不含客户自行采购的材料价款和设备价款）确认计税营业额。”

《财政部 国家税务总局关于公布若干废止和失效的营业税规范性文件的通知》（财税〔2009〕61号）已经将财税〔2006〕114号文件废止，但是，废止的只是财税〔2006〕114号文件，并不是装饰劳务清包工这种承包方式，装饰劳务清包工这种承包方式已经包含在《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十六条中了。

（5）甲方提供设备不征营业税。在房地产开发过程中，对于房产中的设备，房地产开发企业可以自购，直接计入开发成本；也可以委托建筑施工企业代购，发票直接开给房地产开发企业，由房地产开发企业计入开发成本。

2.4 转让在建项目怎样缴纳营业税？购入在建项目后再投资建设，建成后销售怎样纳税？

学员提问：2009年，甲房地产开发公司通过拍卖取得乙商业公司一幢在建的商用楼，拍卖价格14800万元，经过投资建设，于2011年建成对外销售，销售价格32600万元，甲公司应当怎样缴纳营业税？

老师答疑：

《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税〔2003〕16号，

以下简称 16 号文件) 第三条规定: “单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权, 以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额。单位和个人销售或转让抵债所得的不动产、土地使用权的, 以全部收入减去抵债时该项不动产或土地使用权作价后的余额为营业额。” 这就是 16 号文件关于销售不动产或者转让土地使用权可以差额交税的规定, 上述规定以公式表示为:

转让不动产或土地使用权的计税营业额=收入总额-购置(或受让) 原价或抵债作价

需要特别强调的是: 销售不动产或者转让土地使用权, 税目相同的可以差额交税; 税目不同的不可以差额交税。

16 号文件第二条规定: “单位和个人转让在建项目时, 不管是否办理立项人和土地使用人的更名手续, 其实质是发生了转让不动产所有权或土地使用权的行为。对于转让在建项目行为应按以下办法征收营业税:

“1. 转让已完成土地前期开发或正在进行土地前期开发, 但尚未进入施工阶段的在建项目, 按转让无形资产税目中转让土地使用权项目征收营业税。

“2. 转让已进入建筑物施工阶段的在建项目, 按销售不动产税目征收营业税。”

在建项目是指立项建设但尚未完工的房地产项目或其他建设项目。房地产开发企业取得土地使用权之后, 进入施工阶段的标志是: 是否开始做基础工程, 如果房地产开发企业取得土地使用权之后, 只进行土地的一级开发, 不做基础工程, 转让时, 按“转让无形资产”税目中“转让土地使用权”项目征收营业税。如果已经开始做基础工程, 哪怕只打了一根桩, 再转让时, 也按“销售不动产”税目征收营业税。

甲公司购进的是在建的商用楼, 属于购进不动产, 建成之后对外销售商品房, 属于销售不动产, 税目相同可以差额缴纳营业税。

甲公司应交营业税额=(32 600-14 800) ×5%=890 (万元)

2.5 房地产开发企业取得土地使用权后再转让, 有何纳税筹划技巧?

学员提问: 我公司是一家房地产开发企业, 2008 年通过“招拍挂”取得一项土地使用权, 支付土地出让金 12 500 万元, 现在, 公司准备把土地使用权转让, 请问, 怎样转让土地使用权可以降低税费支出?

老师答疑:

房地产开发企业转让土地使用权应当注意以下两个问题:

(一) 房地产开发企业取得土地使用权, 不开发就转让, 会多交土地增值税

《国家税务总局关于印发<土地增值税宣传提纲>的通知》(国税函发[1995] 110 号) 规定:

(1) 对取得土地或房地产使用权后, 未进行开发即转让的, 计算其增值额时, 只允许扣除取得土地使用权时支付的地价款, 缴纳的有关费用, 以及在转让环节缴纳的税费。这样规定, 其目的主要是抑制“炒”买“炒”卖地皮的行为。

(2) 对取得土地使用权后投入资金, 将生地变为熟地转让的, 计算其增值额时, 允许扣除取得土地使用权时支付的地价款、缴纳的有关费用, 和开发土地所需成本再加计开发成本的 20% 以及在转让环节缴纳的税费。这样规定是鼓励投资者将更多的资金投入房地产开发。

(3) 对取得土地使用权后进行房地产开发建造的, 在计算其增值额时, 允许扣除取得土地使用权时支付的地价款和有关费用、开发土地和新建房及配套设施的成本和规定的费用、转让房地产有关的税费, 并允许加计 20% 的扣除。这可以使从事房地产开发的纳税人有一个基本的投资回报, 以调动其从事正常房地产开发的积极性。

《土地增值税清算鉴证业务准则》(国税发[2007]132号)第38条:“对取得土地使用权后(不论是生地或是熟地), 未进行任何形式的开发即转让的, 核实有无违反税收规定加计扣除的情形。”

根据上述规定, 房地产开发企业取得土地使用权之后不开发就转让, 在土地增值税清算时是不得加计扣除的, 包括按房地产建造成本 10% 计算的房地产开发费用和财政部规定的 20% 加计扣除额。在土地增值税清算时, 不得加计扣除 30%, 会使得清算项目的增值额增大, 增值率提高, 适用较高的税率, 多交土地增值税。

(二) 房地产开发企业取得土地使用权, 过度开发再转让, 会多交营业税

房地产开发企业取得土地使用权之后直接转让土地使用权, 由于都属于营业税的“转让无形资产”税目, 可以差额征税。为了降低土地增值税, 需要对土地进行开发, 但是, 对土地的开发, 只可以进行一级开发, 而不需要进行建筑施工。一级开发的内容是指旧建筑物拆除和场地平整, 不包括建筑施工。不进行建筑施工的标志是不做基础工程, 如果做了基础工程, 这个项目就变成了在建工程, 再转让时, 属于“销售不动产”税目。根据 16 号文件规定, 转让已进入建筑物施工阶段的在建项目, 按“销售不动产”税目征收营业税。那么, 取得土地使用权支付的金额由于税目的不同而不得扣除, 应当按销售额全额征收营业税, 计税营业额加大, 会多交营业税。

2.6 房地产开发企业受让的“生地”, 对土地进行一级开发怎样纳税?

学员提问: 2009 年, 甲房地产公司从市国土管理中心取得一项土地使用权, 土地现状为毛地, 合同约定由甲公司负责一级开发, 开发费用抵顶土地出让金。合同开发总金额 7 000 万元, 其中: 旧建筑物拆除、平整土地等劳务费用 3 000 万元, 受托向原

土地使用权人支付拆迁补偿费 4 000 万元。由于甲公司采用异地购房安置的方式，实际发生购房安置费用 3 700 万元，请问，甲公司应当怎样缴纳营业税？

老师答疑：

目前，虽然土地的净地出让形式已经逐渐成为国有土地使用权出让的主流，并且国土管理部门也制定了鼓励净地出让的政策文件，但是，这种形式政府前期投入资金压力较大，因此，毛地出让的情形依然存在。为了使房地产开发企业尽快取得净地，有些地方政府，先把毛地委托给房地产开发企业进行土地开发，变成净地后再出让给房地产开发企业，房地产企业开发土地的费用抵顶土地出让金。

《国家税务总局关于政府收回土地使用权及纳税人代垫拆迁补偿费有关营业税问题的通知》（国税函〔2009〕520号）规定：纳税人受托进行建筑物拆除、平整土地并代委托方向原土地使用权人支付拆迁补偿费的过程中，其提供建筑物拆除、平整土地劳务取得的收入应按照“建筑业”税目缴纳营业税；其代委托方向原土地使用权人支付拆迁补偿费的行为属于“服务业——代理业”行为，应以提供代理劳务取得的全部收入减去其代委托方支付的拆迁补偿费后的余额为营业额计算缴纳营业税。

根据上述文件，受托进行土地开发的房地产企业应按两个税目缴纳营业税。

（1）旧建筑物拆除、平整土地劳务的收入应按照“建筑业”税目征税。

旧建筑物拆除、平整土地按建筑业缴纳营业税为

$3\,000 \times 3\% = 90$ （万元）

（2）受托向动迁户支付拆迁补偿费，按代理业征收营业税。

代理业计税营业额=全部收入-代委托方支付的拆迁补偿费

受托安置动迁户缴纳营业税为

$(4\,000 - 3\,700) \times 5\% = 15$ （万元）

应纳营业税合计=90+15=105（万元）

2.7 怎样判断营业税的价外收费？

学员提问：房地产开发企业在售房过程中，往往代有关部门或单位收取如下费用：天然气集资费、暖气集资费、有线电视初装费、网络宽带初装费、电话电缆初装费、水电增容费、热计量表费、办证费（房屋交易手续费、产权登记费、他项权利登记费、权证工本费）、契税、商品房购销合同印花税、房屋所有权证印花税、土地使用权证印花税和住房维修专项基金等。这些费用哪些属于价外收费，怎样判断？

老师答疑：

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第五条规定，纳税人的营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产收取的全部价款和价外费用。

营业税改革，使得价外费用的范围有所扩大，《中华人民共和国营业税暂行条例实

施细则》第十三条规定，所称价外费用，包括收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、罚息及其他各种性质的价外收费，但不包括同时符合以下条件代为收取的政府性基金或者行政事业性收费：

（1）由国务院或者财政部批准设立的政府性基金，由国务院或者省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费。

（2）收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据。

（3）所收款项全额上交财政。

在上述所列举的费用中，应当从三个方面来判断是否属于价外收费，如属于价外收费，不管会计核算怎样处理都应当缴纳营业税。

（一）如果属于代收的政府性基金、行政事业收费、税费，则不属于价外收费，不征收营业税

如：售房过程中代收的办证费（房屋交易手续费、产权登记费、他项权利登记费、权证工本费）、契税、住房专项维修基金、商品房购销合同印花税、房屋所有权证印花税和土地使用权证印花税等。

（二）只有取得财政票据才不征收营业税

从代收费用所取得的票据来判断，经营性票据应当征税，财政票据则不征税。如：天然气集资费、暖气集资费、有线电视初装费、网络宽带初装费等有些地区不能取得财政票据，不再属于行政事业收费，而属于经营性收费，应当征收营业税。

（三）区分是属于成本核算的范围还是作为往来款项核算

根据国家计委、财政部《关于全面整顿住房建设收费取消部分收费项目的通知》（计价格〔2001〕585号）：取消与城市基础设施配套而收取的水、电、气、热、道路以及其他各种名目的专项配套费。这主要包括开发项目内道路、供水、供电、供气、排污、排洪、通信、照明等社区管网工程费和环境卫生、园林绿化等园林环境工程费。《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号），已经把上述费用列入“开发成本——基础设施费”，房地产开发企业在房产售价中已经包含了上述要素，不再属于价外收费。

另外，应注意营业税的价外收费与企业所得税不同，国税发〔2009〕31号文件规定，房地产企业代有关部门、单位和企业收取的各种基金、费用和附加等，凡纳入开发产品价内或由企业开具发票的，应按规定全部确认为销售收入；未纳入开发产品价内并由企业之外的其他收取部门、单位开具发票的，可作为代收代缴款项进行管理，不计入收入总额。

2.8 委托境外设计院做设计是否征收营业税?

学员提问：2012年3月15日，甲房地产公司委托A国的设计院进行开发小区的设计，按合同规定支付设计费100万美元。A国设计院在我国境内没有设立机构，也没有代理机构，该公司是否需要代扣营业税和外国公司的企业所得税。已知当天美元与人民币的汇率中间价为6.3359。

老师答疑：

一、关于营业税

2009年营业税改革对境内、境外的判断标准发生了根本性的变化。原《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》对境内、境外的判断是以“劳务发生地”为原则，原《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第七条规定，所称中华人民共和国境内是指：

- (1) 所提供的劳务发生在境内。
- (2) 在境内载运旅客或货物出境。
- (3) 在境内组织旅客出境旅游。
- (4) 所转让的无形资产在境内使用。
- (5) 所销售的不动产在境内。

而新《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》对境内、境外的判断是以“单位或个人属地”为原则，新《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第四条规定，条例第一条所称在中华人民共和国境内（以下简称境内）提供条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产，是指：

- (1) 提供或者接受条例规定劳务的单位或者个人在境内。
- (2) 所转让的无形资产（不含土地使用权）的接受单位或者个人在境内。
- (3) 所转让或者出租土地使用权的土地在境内。
- (4) 所销售或者出租的不动产在境内。

为了贯彻新细则，《财政部 国家税务总局关于个人金融商品买卖等营业税若干免税政策的通知》（财税〔2009〕111号）又作了排除性规定：

“第三条 对中华人民共和国境内（以下简称境内）单位或者个人在中华人民共和国境外（以下简称境外）提供建筑业、文化体育业（除播映）劳务暂免征收营业税。”

“第四条 境外单位或者个人在境外向境内单位或者个人提供的完全发生在境外的《中华人民共和国营业税暂行条例》（国务院令第540号，以下简称条例）规定的劳务，不属于条例第一条所称在境内提供条例规定的劳务，不征收营业税。上述劳务的具体范围由财政部、国家税务总局规定。根据上述原则，对境外单位或者个人在境外向境内单位或者个人提供的文化体育业（除播映），娱乐业，服务业中的旅店业、饮食业、仓储业，以及其他服务业中的沐浴、理发、洗染、裱画、誊写、镌刻、复印、打包劳务，不征收营业税。”

《中华人民共和国营业税暂行条例》第十一条规定，中华人民共和国境外的单位或者

个人在境内提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产，在境内未设有经营机构的，以其境内代理人为扣缴义务人；在境内没有代理人的，以受让方或者购买方为扣缴义务人。

甲房地产开发公司应当代扣代缴 A 国设计院的营业税。

应当代扣代缴营业税=6.335 9×1 000 000×5%=316 795（元）

应当引起注意的是，我国自 2012 年 1 月开始，先后在上海、北京等九个省市进行了营业税改征增值税试点，根据营业税改征增值税文件的规定，工程设计属于“文化创意服务”，改征增值税。如果甲房地产公司机构所在地在试点地区，境外单位或者个人在境内提供应税服务，在境内未设经营机构或代理机构的，支付人应当代扣代缴增值税，扣缴义务人按照下列公式计算应扣缴税额：

应扣缴税额=接受方支付的价款÷（1+税率）×税率，适用税率为 6%

《财政部 国家税务总局关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》（财税〔2013〕37 号）规定，自 2013 年 8 月 1 日起，在全国范围内开展交通运输业和部分现代服务业营改增试点。所有境内单位或个人接受境外单位或者个人在境内提供的应税服务，境外单位和个人在境内未设经营机构或代理机构的，支付人均应当代扣代缴增值税。

二、关于企业所得税

《中华人民共和国企业所得税法》第三条第二款规定：“非居民企业在中国境内设立机构、场所的，应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得，缴纳企业所得税。”问题的关键是如何判定非居民企业在中国境内设立机构、场所？

（1）如果非居民企业未派员来中国境内提供设计服务，该项技术服务属境外劳务，对非居民企业取得来源于境外的所得，根据《中华人民共和国企业所得税法》第三条和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第七条“提供劳务所得，按照劳务发生地确定”的原则，中国不予征收企业所得税。

（2）如果非居民企业派员来中国境内提供设计服务，即使其未设立实体性机构、场所，实质也应把派员提供服务的场所作为其在中国境内设立的机构、场所，由非居民企业申报缴纳企业所得税，或者由县级以上税务机关指定支付服务费的境内居民企业从其支付款项中扣缴企业所得税。具体计算方法可按国税发〔2010〕19 号文件《国家税务总局关于印发〈非居民企业所得税核定征收管理办法〉的通知》第五条和第七条处理。即“非居民企业为中国境内客户提供劳务取得的收入，凡其提供的服务全部发生在中国境内的，应全额在中国境内申报缴纳企业所得税。凡其提供的服务同时发生在中国境内外的，应以劳务发生地为原则划分其境内外收入，并就其在中国境内取得的劳务收入申报缴纳企业所得税。税务机关对其境内外收入划分的合理性和真实性有疑义的，可以要求非居民企业提供真实有效的证明，并根据工作量、工作时间、成本费用等因素合理划分其境内外收入；如非居民企业不能提供真实有效的证明，税务机关可视同其提供的服务

全部发生在中国境内，确定其劳务收入并据以征收企业所得税。”

但是，对跨国企业派遣员工到中国临时工作，是否应视为派遣企业在中国境内设立机构、场所提供劳务的问题，自2008年实施《中华人民共和国企业所得税法》以来一直困惑着纳税人。《国家税务总局关于非居民企业派遣人员在中国境内提供劳务征收企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告2013年第19号，以下简称19号公告）规定了新的判断标准。

19号公告规定的判断标准一部分是基本因素，另一部分是参考因素。基本因素是实质性判断因素，只要符合这一条件就会判断派遣企业在中国境内设立了机构场所。如果在实质性判断较为困难的情况下，可以结合至少一个参考因素，来推断派遣企业是否在中国境内设立了机构场所。

其中，基本因素又分为两种情况：一种情况是中国没有与派遣企业所在国家（地区）签署税收协定，如果派遣企业对被派遣人员工作结果承担部分或全部责任和风险，并考核评估被派遣人员的工作业绩，应视为派遣企业在中国境内设立机构、场所提供劳务；另一种情况是中国与派遣企业所在国家（地区）签署税收协定，如果派遣企业属于税收协定缔约对方企业，且提供劳务的机构、场所具有相对的固定性和持久性，该机构、场所构成在中国境内设立的常设机构。

税收实践中，仅仅依据上述标准并不一定能够准确判定被派遣人员是否是派遣企业的员工。要想确定这一点，通常至少还要参考一个下列因素：

（1）接收劳务的境内企业（以下统称“接收企业”）向派遣企业支付管理费、服务费性质的款项。

（2）接收企业向派遣企业支付的款项金额超出派遣企业代垫、代付被派遣人员的工资、薪金、社会保险费及其他费用。

（3）派遣企业并未将接收企业支付的相关费用全部发放给被派遣人员，而是保留了一定数额的款项。

（4）派遣企业负担的被派遣人员的工资、薪金未全额在中国缴纳个人所得税。

（5）派遣企业确定被派遣人员的数量、任职资格、薪酬标准及其在中国境内的工作地点。

上述参考因素意味着，派遣企业是否利用派遣人员在中国境内赚了钱，对于是否在中国境内设立机构场所的认定有着直接关系。如果派遣企业利用派遣人员从中国获得了利润，那么，派遣企业被认定在中国境内设立机构场所的可能性就会增大。

三、惩罚性规定

如果甲房地产开发公司不代扣代缴A国设计院的营业税和企业所得税，根据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十九条规定，扣缴义务人应扣未扣、应收而不收税款的，由税务机关向纳税人追缴税款，对扣缴义务人处应扣未扣、应收未收税款50%以上3倍以下的罚款。

2.9 什么是合作建房？合作建房怎样缴纳营业税？

学员提问：甲公司于2009年取得一项土地使用权，土地使用权出让价6 000万元，支付契税180万元，土地用途为住宅用地。2010年初，经过与乙房地产公司协商，准备合作开发，甲公司以土地投入，乙公司出资10 000万元进行开发。开发完成后，甲、乙公司按4:6比例分配房产。2011年末，项目开发完成，建筑总面积200 000m²，甲方分得房产80 000m²。经过评估机构评估每平方米公允价值为3 600元。请问，甲公司应当怎样缴纳营业税？

老师答疑：

《国家税务总局关于印发〈营业税问题解答（之一）的通知〉》（国税函发〔1995〕156号）规定：

合作建房是指由一方（以下简称甲方）提供土地使用权，另一方（以下简称乙方）提供资金，合作建房。合作建房的方式一般有两种：

第一种方式是纯粹的“以物易物”，即双方以各自拥有的土地使用权和房屋所有权相互交换。具体的交换方式也有以下两种：

（1）土地使用权和房屋所有权相互交换，双方都取得了拥有部分房屋的所有权。在这一合作过程中，甲方以转让部分土地使用权为代价，换取部分房屋的所有权，发生了转让土地使用权的行为；乙方则以转让部分房屋的所有权为代价，换取部分土地的使用权，发生了销售不动产的行为。因而合作建房的双方都发生了营业税的应税行为。对甲方应按“转让无形资产”税目中的“转让土地使用权”子目征税；对乙方应按“销售不动产”税目征税。

（2）以出租土地使用权为代价换取房屋所有权。例如，甲方将土地使用权出租给乙方若干年，乙方投资在该土地上建造建筑物并使用，租赁期满后，乙方将土地使用权连同所建的建筑物归还甲方。在这一经营过程中，乙方是以建筑物为代价换得若干年的土地使用权，甲方是以出租土地使用权为代价换取建筑物。甲方发生了出租土地使用权的行为，对其按“服务业——租赁业”征收营业税；乙方发生了销售不动产的行为，对其按“销售不动产”税目征收营业税。

第二种方式是甲方以土地使用权，乙方以货币资金合股，成立合营企业，合作建房。对此种形式的合作建房，则要视具体情况确定如何征税。

（1）房屋建成后，如果双方采取风险共担、利润共享的分配方式，按照营业税“以无形资产投资入股，参与接受投资方的利润分配，共同承担投资风险的行为，不征营业税”的规定，对甲方向合营企业提供的土地使用权，视为投资入股，对其不征营业税；只对合营企业销售房屋取得的收入按销售不动产征税；对双方分得的利润不征营业税。

（2）房屋建成后，甲方如果采取按销售收入的一定比例提成的方式参与分配，或提取固定利润，则不属营业税所称的投资入股不征营业税的行为，而属于甲方将土地使用权转让给合营企业的行为，那么，对甲方取得的固定利润或从销售收入按比例提取的收入按“转让无形资产”征税；对合营企业按全部房屋的销售收入“销售不动产”

税目征收营业税。

(3) 房屋建成后, 双方按一定比例分配房屋, 则此种经营行为, 也未构成营业税所称的以无形资产投资入股, 共同承担风险的不征营业税的行为。因此, 首先对甲方向合营企业转让的土地, 按“转让无形资产”征税, 因此, 对合营企业的房屋, 在分配给甲乙双方后, 如果各自销售, 则再按“销售不动产”征税。

在上述交易中, 甲公司可以转让部分土地使用权为代价, 换取了房产, 土地使用权的转让收入不需要评估。根据《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009] 31号)第三十一条规定:“企业、单位以换取开发产品为目的, 将土地使用权投资企业的, 按下列规定进行处理: 换取的开发产品如为该项土地开发、建造的, 接受投资的企业在接受土地使用权时暂不确认其成本, 待首次分出开发产品时, 再按应分出开发产品(包括首次分出的和以后应分出的)的市场公允价值和土地使用权转移过程中应支付的相关税费计算确认该项土地使用权的成本。如涉及补价, 土地使用权的取得成本还应加上应支付的补价款或减除应收到的补价款。”

甲公司转让土地使用权收入=3 600×80 000=288 000 000 (元)

应交营业税=288 000 000×5%=14 400 000 (元)

2.10 “劳务企业”应当如何计算缴纳营业税?

学员提问:某劳务服务公司 2012 年取得劳务收入 500 万元, 其中 75%支付了劳务人员的工资薪金、缴纳社会保险费、报销业务费用、支付职工福利费等, 应当怎样征收营业税?

老师答疑:

在《中华人民共和国营业税暂行条例》中并没有“劳务业”这个税目。根据《营业税税目注释(试行稿)》(国税发[1993] 149号)规定:“服务业是指利用设备、工具、场所、信息或技能为社会提供服务的业务。”劳动服务公司利用员工的技能为各单位提供劳务服务, 应当按照“服务业——其他服务业”征收营业税。

应交营业税额=500×5%=25 (万元)

《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003] 16号文件)规定:“劳务公司接受用工单位的委托, 为其安排劳动力, 凡用工单位将其应支付给劳动力的工资和为劳动力上交的社会保险(包括养老保险金、医疗保险、失业保险和工伤保险等)以及住房公积金统一交给劳务公司代为发放或办理的, 以劳务公司从用工单位收取的全部价款减去代收转付给劳动力的工资和为劳动力办理社会保险及住房公积金后的余额为营业额。”

《北京市地方税务局关于贯彻落实营业税若干政策规定工作有关问题的通知》(京地税营[2003] 506号)第三条(五)规定、劳务企业接受用工单位委托安排劳动者, 凡在相应委托合同或协议中, 由用工单位明确委托劳务企业代为发放劳动者工资及福

利费、代理上交劳动者社会保险和住房公积金，以及经用工单位确认签证代为劳动者从事任职行为报销用人单位应予列支业务费用的，对该劳务企业从用工单位统一收取的全部价款，以减除其实际支付的劳动者工资及福利费、劳动者社会保险和劳动者住房公积金以及代为报销业务费用后的余额为营业额，照章征收营业税。

根据上述规定，劳务公司的应税营业额=全部劳务收入-转付的工资及福利费-代交社会保险及住房公积金-代为报销的业务费用

本案例的应交营业税额=500×(1-75%)×5%=6.25(万元)

2.11 企业内设机构为本单位提供营业税应税劳务是否征收营业税？

学员提问：丙房地产开发公司2010年3月开始由本公司内设施工队伍为本公司自建一栋办公楼，建筑面积8000m²。为建办公楼取得土地使用权支付的金额为1000万元，实际发生建筑安装成本2100万元。2011年12月已经竣工验收，交付使用。2012年税收检查时，税务人员要对企业自建行为征收“建筑业”营业税3%。请问，这样征税对吗？

老师答疑：

国家税务总局关于印发《营业税问题解答（之一）的通知》（国税函发[1995]156号）规定：“单位所属内部施工队伍承担其所隶属单位的建筑安装工程是否征收营业税？首先要看此类施工队伍是否属于独立核算单位。如果属于非独立核算单位，承担本单位的建筑安装工程业务是否应当缴纳营业税，则要看其与本单位之间是否结算工程价款。”

内部施工队伍为本单位承担建筑安装业务，凡同本单位结算工程价款的，不论是否编制工程概（预）算，也不论工程价款中是否包括营业税税金，均应当征收营业税；凡不与本单位结算工程价款的，不征收营业税。

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第三条规定，提供劳务是指有偿提供条例规定的劳务的行为（以下称应税行为）。但单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供条例规定的劳务，不包括在内。

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十条规定，负有营业税纳税义务的单位为发生应税行为并收取货币、货物或者其他经济利益的“独立核算单位”，但不包括单位依法不需要办理税务登记的内设机构。

根据《中华人民共和国税收征收管理法》的规定，企事业单位、分支机构、个体工商户在领取“企业法人营业执照”后办理税务登记。

房地产开发企业内部施工队伍属于非独立核算单位，无须办理税务登记，不领取“企业法人营业执照”。其为本企业从事建筑安装劳务，则属于内部施工，不与本单位进行工程结算，不征收营业税。但是，这栋楼房如果将来对外销售，根据《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第五条的规定，单位或者个人自己新建（以下简称自建）建筑物后销售，其所发生的自建行为视同发生应税行为，缴纳营业税。

假设，当地规定建筑业的成本利润率为10%，应交营业税的计算。

计税营业额=工程成本×(1+成本利润率)÷(1-营业税税率)=21 000 000×(1+10%)÷(1-3%)=23 814 433 (元)

应交建筑业营业税=23 814 433×3%=714 433 (元)

同时，又发生了销售不动产行为，按照销售额的5%缴纳营业税。

2.12 房地产开发企业取得的购房定金是否缴纳营业税？

学员提问：我所在的房地产开发公司新建的住宅小区，地理位置较好，设计新颖，现在正在施工建设，还没有取得预售许可证。但是，有些购房者已经与我公司签订了《购房意向书》，预交了“定金”，请问，我公司所收到的购房定金是否缴纳营业税？

老师答疑：

你所说的情况，俗称“卖楼花”。“楼花”一词源自于中国香港，是指在建房产。如果把房地产公司建成的房产看成一个果实，那么，房地产公司正在建设的楼房就可以看成会结出果实的一朵花，由此，引申出“楼花”，卖“楼花”，炒“楼花”。一般把房地产开发企业预售房产称为“卖楼花”。

《中华人民共和国营业税暂行条例》第十二条规定，“营业税纳税义务发生时间为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产并收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。”

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第二十四条规定，条例第十二条所称收讫营业收入款项，是指纳税人应税行为发生过程中或者完成后收取的款项。取得索取营业收入款项凭据的当天，为书面合同确定的付款日期的当天；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为应税行为完成的当天。《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第二十五条规定，纳税人转让土地使用权或者销售不动产，采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

所以，贵公司虽然没有取得预售许可证，但是，签订了《购房意向书》，所收到的购房定金属于预收款性质，发生了营业税的应税行为，应当依法缴纳营业税。

2.13 房地产开发企业发生的“买一赠一”销售折让、销售退回怎样缴纳营业税？

学员提问：

问题 1，本房地产开发企业为了促销，打出“买一赠一”的广告，卖一套别墅，售价 230 万元，赠一个车库，市场价 12 万元，房地产企业实收 230 万元，怎样缴纳营业税？

老师答疑：

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875

号)文件规定:“企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的,不属于捐赠,应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入。”

别墅实际售价=2 300 000÷(2 300 000+120 000)×2 300 000=2 185 950(元)

车库实际售价=2 300 000÷(2 300 000+120 000)×120 000=114 050(元)

“买一赠一”的实质是商业折扣。企业为促进商品销售而在商品价格上给予的价格扣除属于商业折扣,商品销售涉及商业折扣的,应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十五条规定,纳税人发生应税行为,如果将价款与折扣额在同一张发票上注明的,以折扣后的价款为营业额;如果将折扣额另开发票的,不论其在财务上如何处理,均不得从营业额中扣除。

别墅发票开具:别墅售价 2 300 000 元,折扣额 114 050 元,实收金额 2 185 950 元。

应交营业税 109 297.50 元。

车库发票开具:车库售价 120 000 元,折扣额 5 950 元,实收金额 114 050 元。

应交营业税 5 702.50 元。

问题 2,我公司售出新建楼房的一层为商铺,售价 1 100 万元,由于质量原因,商家提出退房,我公司同意按 5%打折,退购房款 55 万元,应当怎样缴纳营业税?

老师答疑:

现在是买方市场,当商品因质量不合格等原因买家要求退货时,卖方往往给予让步,在价格上打折。企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给的减让属于销售折让。如果商铺售出后没开具发票,或已开具发票但没有把发票交给购房人,应当把已开发票作废,按折让后的价格重新开具发票。

如果所售商铺已经开具发票交给购房人,或已经缴纳了营业税,应当按下列规定进行处理:

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号)规定:“企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给的减让属于销售折让;企业因售出商品质量、品种不符合要求等原因而发生的退货属于销售退回。企业已经确认销售收入的售出商品发生销售折让和销售退回,应当在发生当期冲减当期销售商品收入。”

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十四条规定,“纳税人的营业额计算缴纳营业税后因发生退款减除营业额的,应当退还已缴纳营业税税款或者从纳税人以后的应缴纳营业税税额中减除。”

《中华人民共和国发票管理办法实施细则》第二十七条规定:“开具发票后,如发生销货退回需开红字发票的,必须收回原发票并注明‘作废’字样或取得对方有效证明。开具发票后,如发生销售折让的,必须在收回原发票并注明“作废”字样后重新开具销售发票或取得对方有效证明后开具红字发票”。

贵公司所退房款 55 万元,如果已经开具了发票,并已经完税的,应当收回原发票,或由购房单位开具有效证明后开具红字发票,冲减当期营业收入。

2.14 房产租赁的营业税纳税义务发生时间如何确定？

学员提问：我公司有一座在建的商厦，2012年3月已经开始与承租人签订租赁预约协议，并收取预租价款600万元，请问，预收的租金是否缴纳营业税？

老师答疑：

原《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第九条规定：“营业税的纳税义务发生时间，为纳税人收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。”但是，在《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》中并没有作进一步的解释，所以，预收租金一般是不征营业税的。

新的《中华人民共和国营业税暂行条例》第十二条规定：“营业税纳税义务发生时间为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产并收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。”《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》进一步解释，所称收讫营业收入款项，是指纳税人应税行为发生过程中或者完成后收取的款项。所称取得索取营业收入款项凭据的当天，为书面合同确定的付款日期的当天；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为应税行为完成的当天。《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第二十五条规定：“纳税人提供建筑业或者租赁业劳务，采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。”所以，根据新《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》的规定，企业与承租人签订租赁预约协议，并预收租金的行为，已经发生了营业税的应税行为，应当在收取租金时确认收入的实现，缴纳营业税。

需要明确的是，对于预收租金企业所得税的纳税时间与营业税有所区别。《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第十条规定，房地产开发企业新建的开发产品在尚未完工或办理房地产初始登记、取得产权证前，与承租人签订租赁预约协议的，自开发产品交付承租人使用之日起，出租方取得的预租价款按租金确认收入的实现。

《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）规定，如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度，且租金提前一次性支付的，根据《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第九条规定的收入与费用配比原则，出租人可对上述已确认的收入，在租赁期内，分期平均计入相关年度收入。

结论：房地产开发企业预收的租金应当缴纳营业税，但是，预收租金当期不缴纳企业所得税，而是在房产交付承租人使用之日起，预收租金确认收入的实现。租赁期限跨年度的，在租赁期内，分期平均计入相关年度确认收入，缴纳企业所得税。

2.15 企事业单位取得的拆迁补偿收入是否缴纳营业税？

学员提问：2008年，北京A制造公司因城市改造按照市政府统一规划进行搬迁，整个搬迁工作分两期进行。第一期搬迁的是生产车间部分，于2008年开始，A公司

从市土地管理部门获得拆迁补偿款 10 000 万元，主管地税局认为这是土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的行为，没有征收营业税。第二期搬迁于 2009 年开始，搬迁的是企业管理部门和后勤部门，按市土地管理部门要求，A 公司与用地单位——北京市 D 有限公司直接签订土地及房产转让合同，D 公司支付给 A 公司拆迁补偿款 6 000 万元，主管地税局认为，A 公司把土地使用权直接转让给其他企业，不属于土地使用者把土地使用权归还给土地所有者的行为，应当征收营业税。请问，这样征税对吗？

老师答疑：

《国家税务总局关于印发〈营业税税目注释（试行稿）〉的通知》（国税发〔1993〕149 号）规定：“土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的行为，不征收营业税”。

首先，根据实质重于形式原则，请 A 公司看一下 D 公司取得的“土地使用权证”，D 公司取得的土地使用年限是 50 年，还是 A 公司使用土地使用权后的剩余年限，即 50 年减去 A 公司实际使用年限，如果是后者，就是 A 公司把土地使用权直接转让给 D 公司了，A 公司应当缴纳营业税。如果是前者，就是国家收回土地使用权之后，又出让给 D 公司，A 公司是将土地使用权归还给土地所有者的行为，不征收营业税。

另外，再从下列税收政策分析：

《国家税务总局关于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者行为营业税问题的通知》（国税函〔2008〕277 号）规定：“纳税人将土地使用权归还给土地所有者时，只要出具县级（含）以上地方人民政府收回土地使用权的正式文件，无论支付征地补偿费的资金来源是否为政府财政资金，该行为均属于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的行为，按照国税发〔1993〕149 号规定，不征收营业税。”

《国家税务总局关于政府收回土地使用权及纳税人代垫拆迁补偿费有关营业税问题的通知》（国税函〔2009〕520 号）规定：“关于县级以上（含）地方人民政府收回土地使用权的正式文件，包括县级以上（含）地方人民政府出具的收回土地使用权文件，以及土地管理部门报经县级以上（含）地方人民政府同意后由该土地管理部门出具的收回土地使用权文件。”

如果 A 公司在搬迁时，能够提供县级以上（含）地方人民政府出具的收回土地使用权文件，或者是土地管理部门报经县级以上（含）地方人民政府同意后由该土地管理部门出具的收回土地使用权文件，从 D 公司取得的拆迁补偿款不征收营业税。

2.16 在旧城改造中，企业取得的政策性搬迁收入怎样纳税？

学员提问：某市国泰金属制品有限公司是 20 世纪 80 年代建立的台资企业，由于城市的逐渐扩大，城市规划准备将该企业搬迁。该企业占地面积 10 万 m^2 ，账面价值 2 000 万元，法定使用年限 50 年已摊销 20 年；房产原值 3 000 万元，已提折旧 2 200 万元；机器设备等固定资产原价 3 600 万元，已提折旧 2 300 万元。经某会计师事务所

评估,土地的公允价6 000万元,房产公允价2 000万元,机器设备公允价1 000万元,拆迁中预计取得变价收入200万元。由于搬迁的影响,公司当年亏损300万元。2008年3月本市开发区政府已与国泰公司按照评估价达成搬迁协议,资产补偿9 000万元,另付职工安置费800万元。搬迁补偿款已经到账,财务部将其全部记入“营业外收入”。当地税务机关要求就搬迁补偿收入计入当年收入总额,征收企业所得税。

按照当地税务机关要求,应纳企业所得税计算如下:

土地摊余价值=2 000÷50×30=1 200(万元)

固定资产余额=3 600-2 300=1 300(万元)

房产余额=3 000-2 200=800(万元)

搬迁损失=1 200+1 300+800-200=3 100(万元)

弥补当年亏损300万元,安置下岗职工800万元。

应纳税所得额=9 800-3 100-300-800=5 600(万元)

应交企业所得税=5 600×25%=1 400(万元)

国泰公司政策性搬迁规划安排如下:

(1) 搬迁收入总额=搬迁补偿收入+职工安置费+资产变价收入=9 000+800+200=10 000(万元)

(2) 资产损失和职工安置费=搬迁处置支出+弥补当年亏损+支付职工安置费
=3 300+300+800=4 400(万元)

(3) 为建造新厂,2009年1月在郊区取得一项土地使用权,支付土地出让金2 600万元,使用年限50年。

(4) 2012年12月完成购建设备等固定资产3 500万元,折旧年限10年,净残值率为零。

(5) 搬迁规划支出总额=3 300+300+800+2 600+3 500=10 500(万元)

请问,企业按规定取得的搬迁补偿收入如何进行税务处理?

老师答疑:

一、关于营业税

根据《营业税税目注释(试行稿)》(国税发[1993]149号)第八条的规定:土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的行为,不征收营业税。

《国家税务总局关于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者行为营业税问题的通知》(国税函[2008]277号)规定:“纳税人只要出具县级(含)以上地方人民政府收回土地使用权的正式文件,无论支付征地补偿费的资金来源是否为政府财政资金,该行为均属于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的行为。”

所称县级(含)以上地方人民政府收回土地使用权的正式文件,包括县级以上(含)地方人民政府出具的收回土地使用权文件,以及土地管理部门报经县级以上(含)地

方人民政府同意后由该土地管理部门出具的收回土地使用权文件。

国泰公司已经与当地开发区政府签订了搬迁协议，取得的搬迁补偿收入，不征收营业税。

二、关于土地增值税

《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第八条规定，因国家建设需要依法征用、收回的房地产免征土地增值税。《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》规定，所称的因国家建设需要依法征用、收回的房地产，是指因城市实施规划、国家建设的需要而被政府批准征用的房产或收回的土地使用权。

所称“城市实施规划”而搬迁，是指因旧城改造或因企业污染、扰民（是指产生过量废气、废水、废渣和噪声，使城市居民生活受到一定危害），而由政府或政府有关主管部门根据已审批通过的城市规划确定进行搬迁的情况；所称“国家建设的需要”而搬迁，是指因实施国务院、省级人民政府、国务院有关部委批准的建设项目而进行搬迁的情况。

国泰公司是因当地城市实施整体规划而搬迁，报经主管税务机关审核后，不征收土地增值税。

三、关于增值税

《财政部 国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》（财税〔2008〕170号）规定：

（1）纳税人销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的固定资产，按照适用税率征收增值税。

（2）2008年12月31日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人，销售自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产，按照4%征收率减半征收增值税。

国泰公司处置机器设备等固定资产应当缴纳增值税。

四、关于企业所得税

（一）企业政策性搬迁收入的税收法规

《财政部 国家税务总局关于企业政策性搬迁收入有关企业所得税处理问题的通知》（财税〔2007〕61号）规定：

（1）企业政策性搬迁收入，是指因当地政府城市规划、基础设施建设等原因，搬迁企业按规定标准从政府取得的搬迁补偿收入，以及搬迁企业通过市场（招标、拍卖、挂牌等形式）取得的土地转让收入。

（2）对企业取得的政策性搬迁收入，应按以下方式进行企业所得税处理：

1) 搬迁企业根据搬迁规划,用企业搬迁收入购置或建造与搬迁前相同或类似性质、用途的固定资产和土地(以下简称重置固定资产),以及进行技术改造或安置职工的,准予搬迁企业的搬迁收入扣除重置固定资产、技术改造和安置职工费用,其余额计入企业应纳税所得额。

2) 企业因转换生产经营方向等原因,没有用上述搬迁收入进行重置固定资产或技术改造,而将搬迁收入用于购置其他固定资产或进行其他技术改造项目的,可在企业政策性搬迁收入中将相关成本扣除,其余额计入企业应纳税所得额。

3) 搬迁企业没有重置固定资产、技术改造或购置其他固定资产的计划或立项报告,应将搬迁收入加上各类拆迁固定资产的变卖收入、减除各类拆迁固定资产的折余价值和处置费用后的余额计入企业当年应纳税所得额,计算缴纳企业所得税。

4) 搬迁企业利用政策性搬迁收入购置的固定资产,可以按照现行税收规定计算折旧或摊销,并在企业所得税税前扣除。

5) 搬迁企业从规划搬迁第二年起五年内,其取得的搬迁收入暂不计入企业当年应纳税所得额,在五年期内完成搬迁的,企业搬迁收入按上述规定扣除相关成本费用后,其余额并入搬迁企业当年应纳税所得额,缴纳企业所得税。

《国家税务总局关于企业政策性搬迁或处置收入有关企业所得税处理问题的通知》(国税函[2009]118号)规定:

(1) 企业政策性搬迁和处置收入,是指因政府城市规划、基础设施建设等政策性原因,企业需要整体搬迁(包括部分搬迁或部分拆除)或处置相关资产而按规定标准从政府取得的搬迁补偿收入或处置相关资产而取得的收入,以及通过市场(招标、拍卖、挂牌等形式)取得的土地使用权转让收入。

(2) 对企业取得的政策性搬迁或处置收入,应按以下方式进行企业所得税处理:

1) 企业根据搬迁规划,异地重建后恢复原有或转换新的生产经营业务,用企业搬迁或处置收入购置或建造与搬迁前相同或类似性质、用途或者新的固定资产和土地使用权(以下简称重置固定资产),或对其他固定资产进行改良,或进行技术改造,或安置职工的,准予其搬迁或处置收入扣除固定资产重置或改良支出、技术改造支出和职工安置支出后的余额,计入企业应纳税所得额。

2) 企业没有重置或改良固定资产、技术改造或购置其他固定资产的计划或立项报告,应将搬迁收入加上各类拆迁固定资产的变卖收入、减除各类拆迁固定资产的折余价值和处置费用后的余额计入企业当年应纳税所得额,计算缴纳企业所得税。

搬迁所得=搬迁收入+资产变价收入-固定资产余值-处置费用

3) 企业利用政策性搬迁或处置收入购置或改良的固定资产,可以按照现行税收规定计算折旧或摊销,并在企业所得税税前扣除。

4) 企业从规划搬迁次年起的五年内,其取得的搬迁收入或处置收入暂不计入企业当年应纳税所得额,在五年期内完成搬迁的,企业搬迁收入按上述规定处理。

(3) 主管税务机关应对企业取得的政策性搬迁收入和原厂土地转让收入加强管理。重点审核有无政府搬迁文件或公告,有无搬迁协议和搬迁计划,有无企业技术改造、

重置或改良固定资产的计划或立项，是否在规定期限内进行技术改造、重置或改良固定资产和购置其他固定资产等。

以上两个文件简称“原政策”。

国家税务总局《企业政策性搬迁所得税管理办法》（2012 年公告第 40 号，本办法自 2012 年 10 月 1 日起施行，简称新政策）规定：

1. 企业政策性搬迁的适用范围及税务管理要求

（1）企业政策性搬迁适用范围。

政策性搬迁是指企业在政府主导下因社会公共利益的需要而进行的整体搬迁或部分搬迁。企业由于下列需要之一，提供相关文件证明资料的，属于政策性搬迁：

- 1) 国防和外交的需要。
- 2) 由政府组织实施的能源、交通、水利等基础设施的需要。
- 3) 由政府组织实施的科技、教育、文化、卫生、体育、环境和资源保护、防灾减灾、文物保护、社会福利和市政公用等公共事业的需要。
- 4) 由政府组织实施的保障性安居工程建设的需要。
- 5) 由政府依照《中华人民共和国城乡规划法》有关规定组织实施的对危房集中、基础设施落后等地段进行旧城区改建的需要。
- 6) 法律、行政法规规定的其他公共利益的需要。

不符合上述规定的搬迁属于非政策性搬迁，包括自行搬迁和商业性搬迁。

（2）政策性搬迁的税务管理要求。

1) 企业应就政策性搬迁过程中涉及的搬迁收入、搬迁支出、搬迁资产税务处理、搬迁所得等所得税征收管理事项，单独进行税务管理和核算。

2) 不能单独进行税务管理和核算的，不得执行本办法。应视为企业自行搬迁或商业性搬迁等非政策性搬迁进行所得税处理。

2. 搬迁收入：分为搬迁补偿收入和资产处置收入

（1）搬迁收入，是指企业由于搬迁取得的货币性和非货币性补偿收入。搬迁收入具体包括：

- 1) 对被征用资产价值的补偿。
- 2) 因搬迁、安置而给予的补偿。
- 3) 对停产、停业形成的损失而给予的补偿。
- 4) 资产搬迁过程中遭到毁损而取得的保险赔款。
- 5) 其他补偿收入。

（2）搬迁资产处置收入，是指企业由于搬迁而处置企业各类资产所取得的收入。

但是，搬迁收入不含处置存货而取得的收入，存货处置收入应按正常经营活动取得的收入进行所得税处理。

（3）原政策与新政策的差异：

1) 原政策规定的政策性搬迁收入只包括从政府取得的和企业处置资产取得的收入；新政策中包括了从其他单位取得的收入，如搬迁过程中资产损坏取得的保险赔偿。

2) 新政策明确了企业取得的政策性搬迁收入的形态, 包括货币性资产和非货币性资产。如企业在搬迁中采取土地置换形式的, 以被征用土地的净值加上换入土地投入使用前所发生的各项费用支出作为换入土地的计税成本, 被征用土地的净值作为资产处置收入。

3) 新政策明确了企业搬迁过程中处置存货取得的收入不作为企业搬迁收入, 而按正常经营活动取得的收入进行所得税处理。

3. 搬迁支出: 分为搬迁费用支出、资产处置支出

(1) 搬迁费用支出, 企业搬迁期间所发生的各项费用, 包括:

- 1) 安置职工实际发生的费用。
- 2) 停工期间支付给职工的工资及福利费。
- 3) 临时存放搬迁资产而发生的费用。
- 4) 各类资产搬迁安装费用。
- 5) 其他与搬迁相关的费用。

(2) 资产处置支出, 是指企业由于搬迁而处置各类资产所发生的支出, 包括:

- 1) 变卖及处置各类资产的净值。
- 2) 处置过程中所发生的税费等支出。
- 3) 企业由于搬迁而报废的资产, 如无转让价值, 其净值作为企业的资产处置支出。

4. 搬迁资产的税务处理

(1) 搬迁资产的后续支出。

1) 需要简单安装或不需要安装即可继续使用的, 应该在该项资产重新投入使用后, 就其净值按《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例规定的该资产尚未折旧或摊销的年限, 继续计提折旧或摊销。

2) 需要进行大修理后才能重新使用的, 应该就该资产的净值, 加上大修理过程所发生的支出, 为该资产的计税基础。在该项资产重新投入使用后, 按该资产尚可使用的年限, 计提折旧或摊销。

如: 某搬迁企业有一台设备 A, 在搬迁过程需要安装和大修理, 设备原价 200 000 元, 法定折旧年限 10 年, 不留净残值, 已提折旧 4 年, 搬迁后安装、修理费用需要 30 000 元, 以银行存款支付, 安装后经鉴定尚可使用年限为 5 年。

① 准备安装和大修理, 将固定资产净值转入在建工程, 会计处理如下:

借: 在建工程——A 设备	120 000
累计折旧	80 000
贷: 固定资产——A 设备	200 000

② 进行安装修理

借: 在建工程——A 设备	30 000
贷: 银行存款	30 000
借: 固定资产——A 设备	150 000
贷: 在建工程	150 000

③ 折旧年限，按照尚可使用年限 5 年计提折旧。

因为修理安装费用 30 000 元已经计入设备 A 的计税基础，不得重复计入搬迁费用支出。

(2) 企业搬迁中被征用的土地。

采取土地置换的，换入土地的计税成本按被征用土地的净值，以及该换入土地投入使用前所发生的各项费用支出，为该换入土地的“计税基础”，在该换入土地投入使用后，按《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例规定年限摊销。在土地置换的情况下，一般不存在价款的结算，会计处理方法类似于不符合商业实质的非货币性资产交换的处理方法。

如：某企业搬迁前土地使用权的原值为 1 000 万元，累计摊销 200 万元，由于旧城改造，市政府决定进行土地置换，在郊区划拨一块土地给该企业，该企业进行土地一级开发发生费用 300 万元，以银行存款支付。会计处理如下：

借：无形资产——新土地使用权	11 000 000
累计摊销	2 000 000
贷：无形资产——原土地使用权	10 000 000
银行存款	3 000 000

说明：市政府划拨土地价值 800 万元确认为“搬迁收入——搬迁资产处置收入”，填入《企业政策性搬迁清算损益表》第 5 行；原土地净值确认为“搬迁支出——资产处置支出”填入《企业政策性搬迁清算损益表》第 12 行；土地开发费用计入土地成本，以后按规定摊销扣除，而不得从搬迁补偿费中扣除。

(3) 企业搬迁期间新购置的各类资产。企业发生的购置资产支出，包括固定资产和无形资产，不得从搬迁收入中扣除。新购置的资产应当按《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例等有关规定，计算确定资产的计税基础、折旧或摊销年限，计提折旧或摊销。

原政策规定：企业在搬迁过程中重置资产支出可以从搬迁补偿中扣除，同时规定，重置资产的折旧与摊销在企业所得税前扣除。这项规定，使得搬迁补偿形成了“不征税收入”，税法规定不征税收入所形成资产的折旧与摊销是不能在税前扣除的。原政策又允许重置资产的折旧与摊销在企业所得税前扣除，这就形成了企业在搬迁中重置的固定资产重复扣除的问题，这一点是一直存在争议的问题。新政策规定企业发生的购置资产支出，不得从搬迁收入中扣除，新购置资产的折旧、摊销可以在税前扣除，从而使重置资产支出的税收处理更加合理。

(4) 《国家税务总局关于企业政策性搬迁所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 11 号）的补充规定

1) 凡在国家税务总局 2012 年第 40 号公告生效前已经签订搬迁协议且尚未完成搬迁清算的企业政策性搬迁项目，企业在重建或恢复生产过程中购置的各类资产，可以作为搬迁支出，从搬迁收入中扣除。但购置的各类资产，应剔除该搬迁补偿收入后，作为该资产的计税基础，并按规定计算折旧或费用摊销。凡在国家税务总局 2012 年第

40号公告生效后签订搬迁协议的政策性搬迁项目，应按国家税务总局2012年第40号公告有关规定执行。

2) 企业政策性搬迁被征用的资产，采取资产置换的，其换入资产的计税成本按被征用资产的净值，加上换入资产所支付的税费（涉及补价，还应加上补价款）计算确定。

5. 搬迁完成的标准

搬迁所得=搬迁收入-搬迁支出

企业在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出，可以暂不计入当期应纳税所得额，而在搬迁完成的年度，对搬迁收入和搬迁支出进行汇总清算。

企业应在搬迁完成年度，将搬迁所得计入当年度企业应纳税所得额计算纳税。

(1) 完成搬迁的。下列情形之一的，为搬迁完成年度，企业应进行搬迁清算，计算搬迁所得：

1) 从搬迁开始，5年内（包括搬迁当年）任何一年完成搬迁的。

2) 从搬迁开始，搬迁时间满5年（包括搬迁当年度）的年度。

(2) 视同完成搬迁的。企业同时符合下列条件的，视同已经完成搬迁。

1) 搬迁规划已基本完成。

2) 当年生产经营收入达到规划搬迁前年度生产经营收入50%以上。

(3) 边生产边搬迁的。搬迁年度应从实际开始搬迁的年度计算，满5年（包括搬迁当年度）即为完成搬迁。

6. 搬迁损失的确认与处理

(1) 企业搬迁收入扣除搬迁支出后为负数的，应为搬迁损失。搬迁损失可在下列方法中选择其一进行税务处理：

1) 在搬迁完成年度，一次性作为损失进行扣除。

2) 自搬迁完成年度起分3个年度，均匀在税前扣除。

上述方法由企业自行选择，但一经选定，不得改变。

(2) 企业以前年度发生尚未弥补的亏损。

1) 凡企业由于搬迁停止生产经营无所得的，从搬迁年度次年起，至搬迁完成年度前一年度止，可作为停止生产经营活动年度，从法定亏损结转弥补年限（5年）中减除。

2) 企业边搬迁、边生产的，其亏损结转年度应连续计算。

7. 政策性搬迁所得的征收管理

(1) 企业迁出地和迁入地主管税务机关发生变化的，由迁入地主管税务机关负责企业搬迁清算。

(2) 企业应当自搬迁开始年度至次年5月31日前，向主管税务机关（包括迁出地和迁入地）报送政策性搬迁依据、搬迁规划等相关材料，包括：

1) 政府搬迁文件或公告。

2) 搬迁重置总体规划。

3) 拆迁补偿协议。

4) 资产处置计划。

5) 其他与搬迁相关的事项。

(3) 企业搬迁完成当年，在向主管税务机关报送企业所得税年度纳税申报表时，应同时报送“企业政策性搬迁清算损益表”(见表 2-1)及相关材料。

(4) 企业在本办法生效前尚未完成搬迁的，符合本办法规定的搬迁事项，一律按本办法执行。本办法生效年度以前已经完成搬迁且已按原规定进行税务处理的，不再调整。

(5) 国家税务总局 2012 年第 40 号公告未规定的企业搬迁税务事项，按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例等相关规定进行税务处理。

表 2-1 企业政策性搬迁清算损益表

纳税人名称：
 政策性搬迁期间：
 年
 月
 日至
 年
 月
 日

纳税人识别号：
 金额单：
 元（列至角分）

类 别	行 次	项 目	金 额
搬迁收入	1	对被征用资产价值的补偿	
	2	因搬迁、安置而给予的补偿	
	3	对停产停业形成的损失而给予的补偿	
	4	资产搬迁过程中遭到毁损而取得的保险赔款	
	5	搬迁资产处置收入	
	6	其他搬迁收入	
	7	搬迁收入合计（1+2+3+4+5+6）	
搬迁支出	8	安置职工实际发生的费用	
	9	停工期间支付给职工的工资及福利费	
	10	临时存放搬迁资产而发生的费用	
	11	各类资产搬迁安装费用	
	12	资产处置支出	
	13	其他搬迁支出	
	14	搬迁支出合计（8+9+10+11+12+13）	
搬迁所得（或损失）	15	搬迁所得（或损失）（7-14）	

纳税人盖章：
 经办人签字：
 申报日期：
 年
 月
 日

代理申报中介机构盖章：
 经办人签字及执业证件号码：
 代理申报日期：
 年
 月
 日

主管税务机关受理专用章：
 受理人签字：
 受理日期：
 年
 月
 日

（二）搬迁补偿收入的会计处理

《企业会计准则解释第 3 号》（财会〔2009〕8 号）规定：企业因城镇整体规划、库区建设、棚户区改造、沉陷区治理等公共利益进行搬迁，收到政府从财政预算直接拨付的搬迁补偿款，应作为“专项应付款”处理。

其中,属于对企业在搬迁和重建过程中发生的固定资产和无形资产损失、有关费用性支出、停工损失及搬迁后拟新建资产进行补偿的,应自“专项应付款”转入“递延收益”,并按照《企业会计准则第16号——政府补助》进行会计处理。

企业取得的搬迁补偿款扣除转入递延收益的金额后如有结余的,应当作为资本公积处理。

《企业会计准则第16号——政府补助》。政府补助,是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产,但不包括政府作为企业所有者投入的资本。

(1)与资产(注:固定资产、无形资产)相关的政府补助,应当确认为递延收益,并在相关资产使用寿命内平均分配,计入当期损益。但是,按照名义金额计量的政府补助,直接计入当期损益。

(2)与收益相关的政府补助,应当分别按下列情况处理:

1)用于补偿企业已发生的相关费用或损失的,直接计入当期损益。

2)用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的,确认为递延收益,并在确认相关费用的期间,计入当期损益。

(三) 本案例的会计处理与纳税调整

(1)2008年收到搬迁补偿款。

借:银行存款	98 000 000
贷:专项应付款	98 000 000

(2)属于对企业在搬迁和重建过程中发生的固定资产等资产损失及搬迁后拟新建资产进行补偿的,按照搬迁规划金额自“专项应付款”转入“递延收益”,如有余额转入“资本公积”科目,本案例无余额,将全部搬迁补偿款转入“递延收益”。

借:专项应付款	98 000 000
贷:递延收益	98 000 000

(3)在拆迁过程中,企业把搬迁损失4 400万元计入当期损益,应当以“递延收益”补偿企业已发生的相关费用或损失,计入当期损益。

借:营业外支出	44 000 000
贷:固定资产清理等科目	44 000 000
借:递延收益	44 000 000
贷:营业外收入	44 000 000

会计在搬迁损失发生当年用政策性搬迁收入予以补偿,税收在搬迁完成年度计算搬迁所得,这种时间性差异应作纳税调减处理, $44\,000\,000 \times 25\% = 11\,000\,000$ (元)。

借:应交税费——应交所得税	11 000 000
贷:递延所得税负债	11 000 000

计算完拆迁损失之后,递延收益余额5 600万元。

(4)2009年1月取得一项土地使用权,以银行存款支付。

借：无形资产——土地使用权 26 000 000
 贷：银行存款 26 000 000

按规定使用年限 50 年摊销，在每年摊销 52 万元时，确认为当期损失，并用“递延收益”予以补偿，计入当期收入。

借：管理费用——无形资产摊销 520 000
 贷：累计摊销 520 000
借：本年利润 520 000
 贷：管理费用 520 000
借：递延收益 520 000
 贷：营业外收入 520 000
借：营业外收入 520 000
 贷：本年利润 520 000

《企业会计准则政府补助》规定：“与资产相关的政府补助，应当确认为递延收益，并在相关资产使用寿命内平均分配，计入当期损益”，即会计在资产折旧、摊销当期确认所得。

而国家税务总局 2012 年第 40 号公告规定：“企业在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出，可以暂不计入当期应纳税所得额，企业应在搬迁完成年度，将搬迁所得计入当年度企业应纳税所得额计算纳税。”本案例在第 5 年末完成搬迁时，将搬迁所得计入第 5 年度企业应纳税所得额计算纳税。

在计算企业政策性搬迁所得时，会计与税收存在时间性差异，会计先确认所得，税收后确认所得，这种时间性的差异的 13 万元（52×25%），应当作纳税调减处理。

借：应交税费——应交企业所得税 130 000
 贷：递延所得税负债 130 000

（5）2012 年 12 月完成购建设备等固定资产 3 500 万元，自 2013 年 1 月开始计提折旧。至此，搬迁完成。

借：固定资产——设备 35 000 000
 贷：银行存款等 35 000 000

自 2013 年 1 月开始计提折旧时，在每年折旧 350 万元时，确认为当期费用，并用“递延收益”予以补偿。但是“递延收益”余额仅有 3 000 万元，分 10 年，每年补偿 300 万元，计入当期收入。

借：管理费用等科目 3 500 000
 贷：累计折旧 3 500 000
借：本年利润 3 500 000
 贷：管理费用等科目 3 500 000
借：递延收益 3 000 000
 贷：营业外收入 3 000 000
借：营业外收入 3 000 000

贷：本年利润 3 000 000

营业外收入与营业外支出的差额为 50 万元，允许计入当期损益在税前扣除。

在计算企业政策性搬迁所得时，会计与税收存在时间性差异，会计先确认所得，税收后确认所得，这种时间性的差异 75 万元（ $300 \times 25\%$ ），应当作纳税调减处理。

借：应交税费——应交所得税 750 000

贷：递延所得税负债 750 000

（6）企业搬迁完成当年（2012 年），在向主管税务机关报送企业所得税年度纳税申报表时，应同时报送《中华人民共和国企业政策性搬迁清算损益表》及相关材料。

搬迁收入 = $9\,000 + 800 + 200 = 10\,000$ （万元）

搬迁支出 = $3\,300 + 300 + 800 = 4\,400$ （万元）

搬迁所得 = $10\,000 - 4\,400 = 5\,600$ （万元）

5 600 万元的搬迁所得计入当年应纳税所得额，应缴纳企业所得税 1 400 万元。

由于存在会计确认所得与税收确认所得的时间性差异，应缴纳的企业所得税，应确认为“递延所得税资产”，在资产折旧、摊销期间予以调减。

借：递延所得税资产 14 000 000

贷：应缴税费——应交所得税 14 000 000

2.17 房地产开发企业怎样利用融资性售后回租扩大融资渠道？

学员提问：我公司由于资金紧张，准备把一幢新建自用的写字楼出售给经过国家批准的融资租赁公司，然后再以融资租赁形式返租回来自用。写字楼成本价 4 000 万元，售价 5 000 万元，租赁合同规定：租期 5 年，每年付租金 1 200 万元；租赁期满，我公司可按 380 万元的价格购得该写字楼。写字楼折旧年限为 20 年，不留净残值。请问，我公司应当怎样进行会计和纳税处理？

老师答疑：

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875 号）规定：除企业所得税法及实施条例另有规定外，企业销售收入的确认，必须遵循权责发生制原则和实质重于形式原则。实质重于形式原则是指企业在计算应纳税所得额时，应按照交易或事项的经济实质进行税务处理，而不应仅以法律形式为依据。

《国家税务总局关于融资性售后回租业务中承租方出售资产行为有关税收问题的公告》（国家税务总局公告 2010 年第 13 号文件）规定：“融资性售后回租业务，是指承租方以融资为目的将资产出售给经批准从事融资租赁业务的企业后，又将该项资产从该融资租赁企业租回的行为。融资性售后回租业务中承租方出售资产时，资产所有权以及与资产所有权有关的全部报酬和风险并未完全转移。

（一）增值税和营业税。根据现行增值税和营业税有关规定，融资性售后回租业务中承租方出售资产的行为，不属于增值税和营业税征收范围，不征收增值税和营业税。

(二) 企业所得税。根据现行企业所得税法及有关收入确定的规定, 融资性售后回租业务中, 承租人出售资产的行为, 不确认为销售收入。对融资性租赁的资产, 仍按承租人出售前原账面价值作为计税基础计提折旧。租赁期间, 承租人支付的属于融资利息的部分, 作为企业财务费用在税前扣除。”

根据上述规定, 你单位应作如下会计处理:

(1) 将写字楼出售给经批准从事融资租赁业务的租赁公司, 不确认收入, 不开具发票, 也不需纳税。售价与成本价的差额计入“递延收益”科目, 将来用来调整会计折旧额与税收折旧额的差额。

借: 银行存款	50 000 000
贷: 固定资产——写字楼	40 000 000
递延收益——未实现售后租回损益	10 000 000

(2) 租赁开始日, 将写字楼租回, 形成融资租赁固定资产:

《企业会计准则第 21 号——租赁》(以下简称《租赁准则》) 规定: 最低租赁付款额, 是指在租赁期内, 承租人应支付或可能被要求支付的款项, 加上由承租人或与其有关的第三方担保的资产余值。

最低租赁付款额=承租人应支付款项+可能被要求支付款项+担保余额=1 200×5+380+0=6 380 (万元)

《租赁准则》规定: 在租赁期开始日, 承租人应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入资产的入账价值, 将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值, 其差额作为未确认融资费用。

由于按照市场价格确定的价值就是公允价值, 所以, 可以按写字楼的实际售价 5 000 万元作为公允价值计入“固定资产”原价, 差额 1 380 万元为“未确认融资费用”。

借: 固定资产——融资租入固定资产	50 000 000
未确认融资费用	13 800 000
贷: 长期应付款	63 800 000

由于, 出售写字楼不确认销售, 也无须纳税, 写字楼的计税基础并未改变, 仍然是承租人出售前原账面价值 4 000 万元, 而会计账面价值为 5 000 万元, 售后租回后形成两个成本。

《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》(财税[2009] 128 号) 第三条、关于融资租赁房产的房产税问题, 融资租赁的房产, 由承租人自融资租赁合同约定开始日的次月起依照房产余值缴纳房产税。合同未约定开始日的, 由承租人自合同签订的次月起依照房产余值缴纳房产税。

(3) 按 20 年计提折旧时, 会计年折旧额 250 万元 (5 000÷20), 税法只允许“按承租人出售前原账面价值 4 000 万元作为计税基础计提折旧”, 税收年折旧额 200 万元 (4 000÷20), 其差额以“递延收益”贷方数额 50 万元 (1 000÷20) 进行调整, 每年的会计处理如下:

借: 管理费用等科目	2 000 000

递延收益——未实现售后租回损益	500 000
贷：累计折旧	2 500 000

(4) 每年以直线法分摊未确认融资费用 276 万元 ($1\,380 \div 5$)，作为企业财务费用在税前扣除：

借：财务费用——利息支出	2 760 000
贷：未确认融资费用	2 760 000

(5) 每年支付租金：

借：长期应付款	12 000 000
贷：银行存款	12 000 000

(6) 租赁期满，支付行使购买权的款项（或称购买价款）：

借：长期应付款	3 800 000
贷：银行存款	3 800 000

至此，长期应付款已经付完，应当把融资租赁固定资产按账面价值转作自有固定资产。

借：固定资产——写字楼	50 000 000
贷：固定资产——融资租入固定资产	50 000 000

将融资租入固定资产转作自有固定资产后，写字楼仍然是两个成本，会计成本 5 000 万元，计税基础 4 000 万元，在今后计提折旧时，会计折旧额与税收允许扣除的折旧额的差额，仍需通过“递延收益——未实现售后租回损益”的余额 750 万元分 15 年进行调整。

《财政部 国家税务总局关于企业以售后回租方式进行融资等有关契税政策的通知》（财税〔2012〕82号）第一条规定：“对金融租赁公司开展售后回租业务，承受承租人房屋、土地权属的，照章征税。对售后回租合同期满，承租人回购原房屋、土地权属的，免征契税。”根据该文件的规定，房地产开发企业采用融资性售后回租方式先将房产卖给租赁公司，融资租赁期满再回购房产时不征收契税。

房地产开发企业在当前融资困难的情况下，如果融资租赁合同的内含利率承租人可以接受，以融资性售后回租的方式解决融资难的问题，不失为一种较为理想的融资方法。

2.18 怎样判定营业税合法有效凭证？

学员提问：房地产开发企业有时会通过“招拍挂”取得破产企业的土地使用权，但是，破产企业取得土地使用权转让价款，减除清算费用，职工的工资、社会保险费用和法定补偿金，结清清算所得税、以前年度欠税等税款，清偿企业债务后，再无钱缴纳土地使用权转让过程中的相关税费了，开发企业就无法取得发票，那么，房地产开发企业以什么凭证入账，以什么作扣除依据？

老师答疑：

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十九条规定：“所称符合国务院税务主管部门有关规定的凭证（以下统称合法有效凭证），是指：

（一）支付给境内单位或者个人的款项，且该单位或者个人发生的行为属于营业税或者增值税征收范围的，以该单位或者个人开具的发票为合法有效凭证。

（二）支付的行政事业性收费或者政府性基金，以开具的财政票据为合法有效凭证。

（三）支付给境外单位或者个人的款项，以该单位或者个人的签收单据为合法有效凭证，税务机关对签收单据有疑义的，可以要求其提供境外公证机构的确认证明。”

“（四）国家税务总局规定的其他合法有效凭证。”

《国家税务总局关于企业销售未取得发票的抵债不动产和土地使用权征收营业税问题的批复》（国税函〔2005〕77号）规定：“合法有效凭证，包括法院判决书、裁定书、调解书，以及可由人民法院执行的仲裁裁决书、公证债权文书。”该文件现在已经废止，但是，由于房地产开发企业取得破产企业的土地使用权，实在是难于取得发票，所以有些地区还在执行。

所以，房地产开发企业通过“招拍挂”取得破产企业的土地使用权，当无法取得发票时，可以法院的判决书、裁定书、调解书等法律文书作为合法有效的凭证。

另外，房地产开发企业取得破产企业的土地使用权，办理了新的土地使用权证，按土地性质享有法定使用年限，这也相当于国家土地管理部门收回土地使用权再出让给房地产企业，属于“土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的行为，不征收营业税”的范围，房地产企业可以与税务机关商量，请税务机关免税代开发票。

2.19 房地产开发企业销售房产兼营装修劳务，如何计算其营业税？

学员提问：我公司在销售房产时，与业主签订两份合同，一份是销售不动产合同，另一份是房屋装修合同，业主为了确保装修质量，要求在装修合同中规定，装修合同是销售不动产合同的法定组成部分。现在，装修完的房产已经交付业主，我公司应当怎样缴纳营业税，装修部分是否可以按照建筑业缴纳3%的营业税？

老师答疑：

根据《国家税务总局关于销售不动产兼装修行为征收营业税问题的批复》（国税函〔1998〕53号）规定，纳税人将销售房屋的行为分解成销售房屋与装修房屋两项行为，分别签订两份契约（或合同），向对方收取两份价款。鉴于其装修合同中明确规定，装修合同为房地产买卖契约的一个组成部分，与买卖契约共同成为认购房产的全部合同。因此，根据《中华人民共和国营业税暂行条例》第五条关于“纳税人的营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产向对方收取的全部价款和价外费用”的规定，对纳税人向对方收取的装修及安装设备的费用，应一并列入房屋售价，按“销售不动产”税目征收营业税。

《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）规定，房地产开发企业销售已装修的房屋，其装修费用计入房地产开发成本。

贵公司销售已经装修的房屋，签订两份合同，其目的就是想使装修业务执行3%的建筑业营业税，这是税法所不允许的，应当把装修费计入开发成本，把销售房产价款与装修价款合并计算销售收入，按照“销售不动产”税目缴纳营业税。

2.20 房地产开发企业自营工程是否缴纳建筑业营业税？

学员提问：我公司在某住宅小区开发过程中，为了降低成本，自行组织临时工进行了部分工程的施工，如场地平整、小区内的道路、绿化工程等，请问，这些工程是否缴纳建筑业营业税？

老师答疑：

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第五条规定纳税人有下列情形之一的，视同发生应税行为：

“（一）单位或者个人将不动产或者土地使用权无偿赠送其他单位或者个人；

“（二）单位或者个人自己新建（以下简称自建）建筑物后销售，其所发生的自建行为；

“（三）财政部、国家税务总局规定的其他情形。

“纳税人发生自建行为的，其纳税义务发生时间为销售自建建筑物的纳税义务发生时间。”

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第二十条规定：第七条所称价格明显偏低并无正当理由或者本细则第五条所列视同发生应税行为而无营业额的，按下列顺序确定其营业额：

“（一）按纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格核定；

“（二）按其他纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格核定；

“（三）按下列公式核定：营业额=营业成本或者工程成本×（1+成本利润率）÷（1-营业税税率），公式中的成本利润率，由省、自治区、直辖市税务局确定。”

贵公司在小区内所从事的建筑工程属于自建建筑物后销售的行为，其所发生的自建行为应当按建筑业3%纳税，计税营业额按组成计税成本公式计算，纳税时间为对外销售房产时纳税。

需要强调的是，贵公司组织的临时工可能没签订劳动合同，没有给临时工缴纳“五险一金”，这些临时工不属于贵公司的职工。根据《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第三条的规定，条例第一条所称提供条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产，是指有偿提供条例规定的劳务、有偿转让无形资产或者有偿转让不动产所有权的行为（以下称应税行为）。但单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主

提供条例规定的劳务，不包括在内。

本单位聘用的员工为本单位提供劳务不征收营业税，临时工不属于本单位员工，为贵公司提供劳务，应当缴纳营业税。贵公司给临时工支付报酬，不能凭工资表在税前扣除，而应当到税务机关开具劳务收入发票，凭发票计入开发成本，同时，应该代扣代缴临时工劳务报酬所得的个人所得税。

2.21 房地产评估增值是否缴纳营业税？

问：2009年1月，A房地产公司将一栋新建的写字楼转为自用，写字楼成本价1000万元。2012年3月，该公司为了向银行申请贷款，请有资质的评估机构对楼房进行评估，评估价为2000万元，该公司调整了账面价值，请问，评估增值部分是否缴纳营业税？

答：近年来，个别企业不顾政策法规的规定，随意对企业财产进行“资产评估”，调整资产的账面价值。其结果不但造成企业财务报告失真，而且人为加大了企业所得税的税前抵扣额，对国家税收造成冲击。为了正确体现国有资产的价值量，保护国有资产所有者和经营者、使用者的合法权益，国务院颁布了《国有资产评估管理办法》，财政部、国家税务总局制定了法规、文件，企业应该严格按照规定进行必要的资产评估。

国务院《国有资产评估管理办法》（国务院令第91号）第三条规定，国有资产占有单位（以下简称占有单位）有下列情形之一的，应当进行资产评估：①资产拍卖、转让；②企业兼并、出售、联营、股份经营；③与外国公司、企业和其他经济组织或者个人开办中外合资经营企业或者中外合作经营企业；④企业清算；⑤依照国家有关规定需要进行资产评估的其他情形。

《国有资产评估管理办法》第四条规定，占有单位有下列情形之一的，当事人认为需要的，可以进行资产评估：①资产抵押及其他担保；②企业租赁；③需要进行资产评估的其他情形。

《国有资产评估管理办法实施细则》第六十二条规定，集体企业资产评估可参照《国有资产评估管理办法》和本细则规定办理。

财政部《关于股份有限公司进行资产评估增值处理的复函》（财会二字[1995]25号）明确规定：资产重估增值只有在法定重估和企业产权变动的情况下，才能调整被重估资产的账面价值。因此，企业遇到下列情况，可进行资产评估，允许调整账面价值：

- （1）涉及国有资产产权变动，需要进行资产评估。
- （2）国家统一规定的清产核资。
- （3）企业进行股份制改造。

贵公司为了取得银行贷款，需要把资产抵押给银行，对资产进行评估，符合《国有资产评估管理办法》及《国有资产评估管理办法实施细则》的规定。但是，贷款业

务的需要不属于法定重估和企业产权变动的需要，不得调整资产的账面价值。

资产评估增值不属于《营业税暂行条例》规定的提供应税劳务、转让无形资产、销售不动产取得的价款和价外费用，不需要缴纳营业税。

2.22 物业管理公司可否差额交营业税？

学员提问：《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税〔2003〕16号文件）规定，物业管理公司的部分业务可以差额缴纳营业税，税制改革后，此项政策可否继续执行？

老师答疑：

《中华人民共和国营业税暂行条例》第四条规定，纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产，按照营业额和规定的税率计算应纳税额。应纳税额计算公式：

应纳税额=营业额×税率

营业额以人民币计算。纳税人以人民币以外的货币结算营业额的，应当折合成人民币计算。

《中华人民共和国营业税暂行条例》第五条规定，纳税人的营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产收取的全部价款和价外费用。但是，下列情形除外：

“（一）纳税人将承揽的运输业务分给其他单位或者个人的，以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给其他单位或者个人的运输费用后的余额为营业额；

“（二）纳税人从事旅游业务的，以其取得的全部价款和价外费用扣除替旅游者支付给其他单位或者个人的住宿费、餐费、交通费、旅游景点门票和支付给其他接团旅游企业的旅游费后的余额为营业额；

“（三）纳税人将建筑工程分包给其他单位的，以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给其他单位的分包款后的余额为营业额；

“（四）外汇、有价证券、期货等金融商品买卖业务，以卖出价减去买入价后的余额为营业额；

“（五）国务院财政、税务主管部门规定的其他情形。”

《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税〔2003〕16号）该文件第三条（十九）款规定，从事物业管理的单位，以与物业管理有关的全部收入减去代业主支付的水、电、燃气以及代承租者支付的水、电、燃气、房屋租金的价款后的余额为营业额。

这项规定，是把物业管理公司的上述业务按照“服务业——代理业”来对待进行差额征税的，“与物业管理有关的全部收入减去代业主支付的水、电、燃气以及代承租者支付的水、电、燃气、房屋租金的价款后的余额”实际是手续费收入。营业税改革之后，此项规定继续有效，物业管理公司的上述业务可以差额征税。

2.23 关联企业无息借款是否应当调增利息收入，征收营业税？

学员提问：甲、乙公司属于关联企业，甲公司效益很好，资金充足，是当地的纳税大户。乙公司刚刚成立，正在开拓市场，费用较大，资金短缺，出现亏损。2011年，为了减少乙公司向银行贷款的利息负担，由甲公司把闲置资金无息拆解给乙公司，年平均余额1200万元。2012年8月税收专项检查，税务机关按年利率5.4%调增甲公司贷款利息收入64.8万元，征收营业税和企业所得税，甲公司认为处理不当。乙公司提出，既然甲公司交了税，借款人应当按照甲公司所计利息在税前扣除？

老师答疑：

（一）贷款方甲公司应当补交税款

国家税务总局关于印发《营业税税目注释（试行稿）》的通知（国税发〔1993〕149号）规定，贷款是指将资金贷与他人使用的业务，应当征收营业税，税率为5%。

《营业税问题解答（之一）》（国税函发〔1995〕156号）第十条规定，贷款属于“金融保险业”税目的征收范围，而贷款是指将资金贷与他人使用的行为。根据这一规定，不论是金融机构还是其他单位，只要是发生将资金贷与他人使用的行为，均应视为发生贷款行为，按“金融保险业”税目征收营业税。

《中华人民共和国企业所得税法》第四十一条规定，企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。

《中华人民共和国税收征收管理法》第三十六条规定，企业与其关联方之间的业务往来，应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用；不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用，而减少其应纳税所得额的，税务机关有权进行合理调整。

结论：关联企业之间借款不按公平交易原则计息，税务机关有权调整。税务机关计算的利息为64.8万元，贷款方应当补交营业税及附加、补交企业所得税。

（二）贷款方按利息补交税款之后，借款方不可以税前扣除利息

《中华人民共和国税收征收管理法》第五十一条规定，纳税人超过应纳税额缴纳的税款，税务机关发现后应当立即退还；纳税人自结算缴纳税款之日起三年内发现的，可以向税务机关要求退还多交的税款并加算银行同期存款利息，税务机关及时查实后应当立即退还；涉及从国库中退库的，依照法律、行政法规有关国库管理的规定退还。

该案例是关联企业为了逃避纳税，在借贷中故意不计息，在税收检查过程中被发现，贷款方补交税款，不属于借款方超过应纳税额缴纳的税款，不允许借款方在计算企业所得税时抵扣应纳税所得额。

2.24 非金融企业统借统还,总公司向子公司收取利息是否征收营业税?

学员提问: M 公司是一家集团公司,下辖 A、B、C 三个子公司。由于成员企业资信程度不高,向银行借款困难,2010 年、2011 年由母公司统一借款,拨给成员企业使用,平均借款余额为 2 000 万元。M 公司按照借款合同约定的利率 6.48%向 A、B、C 三个子公司计收利息 259.2 万元,然后转付银行。2012 年税务检查时,要求 M 公司按照所收利息收入总额补交营业税。请问,这样处理对吗?

老师答疑:

由于当前存在着对中小企业的贷款歧视,所以,有一些集团公司出面向金融企业借款,拨给成员企业使用,金融企业称谓“上贷下拨”,税收称谓“统借统还”,但是,不管怎么称呼,并没用改变金融企业信贷资金的性质。集团总公司为归还金融企业利息而向成员企业收取的利息是否征收营业税?

《国家税务总局关于贷款业务征收营业税问题的通知》(国税发[2002]13号)规定:统借统还业务是指企业集团从金融机构取得统借统还贷款后,由集团所属财务公司与企业集团或集团内下属企业签订统借统还借款合同并分拨借款,按支付给金融机构的借款利率向企业集团或集团内下属企业收取用于归还金融机构借款的利息,再转付企业集团,由企业集团统一归还金融机构的业务。

企业集团或集团内的核心企业(以下简称企业集团)委托企业集团所属财务公司代理统借统还贷款业务,从财务公司取得的用于归还金融机构的利息不征收营业税;财务公司承担此项统借统还委托贷款业务,从贷款企业收取贷款利息不代扣代缴营业税。

《财政部 国家税务总局关于非金融机构统借统还业务征收营业税问题的通知》(财税字[2000]7号)规定:

“(一)为缓解中小企业融资难的问题,对企业主管部门或企业集团中的核心企业等单位(以下简称统借方)向金融机构借款后,将所借资金分拨给下属单位(包括独立核算单位和非独立核算单位),并按支付给金融机构的借款利率水平向下属单位收取用于归还金融机构的利息不征收营业税。

“(二)统借方将资金分拨给下属单位,不得按高于支付给金融机构的借款利率水平向下属单位收取利息,否则,将视为具有从事贷款业务的性质,应对其向下属单位收取的利息全额征收营业税。”

统借统还业务企业应注意以下四点:

- (1) 与金融企业签订的借款合同在“借款用途”一栏必须注明是统借统还借款。
- (2) 在资金拨付顺序上能证明是统借统还,即总公司收到金融机构划拨的借款后再拨付成员企业,时间上必须衔接。
- (3) 向成员企业收取利息的利率必须与统借统还合同规定利率一致,不得改变。

(4) 总公司在向子公司收取利息时,应当开具利息收入发票。

在本案例中,如果总公司能够提供统借统还的借款证明文件,即借款合同和计息清单,总公司向子公司收取的 259.2 万元利息,不应当征收营业税。

2.25 单位或个人购置房产再出售可否差额纳税?以什么作扣除凭证?

学员提问:我公司于 2008 年 1 月购置一栋写字楼,购置价格 1 450 万元,2012 年 3 月,由于业务发展的需要,公司购置新楼,把旧楼卖掉,售价 2 100 万元,请问,应当怎样缴纳营业税?差额纳税的凭证必须是销售不动产发票吗?

老师答疑:

《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003]16号)第三条(二十)款规定:“单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权,以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额。单位和个人销售或转让抵债所得的不动产、土地使用权的,以全部收入减去抵债时该项不动产或土地使用权作价后的余额为营业额。”

营业税的合法有效凭证,应当执行《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十九条的规定,合法有效凭证是指:

(1) 支付给境内单位或者个人的款项,且该单位或者个人发生的行为属于营业税或者增值税征收范围的,以该单位或者个人开具的发票为合法有效凭证。

(2) 支付的行政事业性收费或者政府性基金,以开具的财政票据为合法有效凭证。

(3) 支付给境外单位或者个人的款项,以该单位或者个人的签收单据为合法有效凭证,税务机关对签收单据有疑义的,可以要求其提供境外公证机构的确认证明。

(4) 国家税务总局规定的其他合法有效凭证。

如果贵公司在出售旧楼时,能够提供购置写字楼的“销售不动产发票”,便可以按照 650 万元(2 100-1 450)缴纳营业税。如果不能提供发票,就要按全额 2 100 万元缴纳营业税。

2.26 纳税人销售自产货物同时提供建筑劳务的,怎样纳税?

学员提问:甲建筑工程公司于 2008 年承包了一项住宅工程,工程总价款 5 000 万元,把其中的铝合金门窗工程 600 万元分包给乙铝合金门窗厂,该厂具有建筑安装资质。分包合同注明乙铝合金门窗厂销售自产铝合金门窗 400 万元,安装费 200 万元。工程全部完工后,甲公司给房地产开发公司开具了 5 000 万元的发票。乙铝合金门窗厂给甲公司开具了销售铝合金门窗的增值税发票 400 万元,开具了安装费发票 200 万元。请问,甲建筑工程公司营业税的应税营业额应当是多少?是 5 000 万元,还是 4 800 万元,或是 4 400 万元?

老师答疑：

（一）开具发票与征税的关系大体有以下几种

- （1）免税收入是开票不征税的，如残疾人员个人提供的劳务。
- （2）全额开票差额征税的，例如购置不动产再销售，取得土地使用权再转让。
- （3）分包工程差额纳税的，《中华人民共和国营业税暂行条例》第五条（三）纳税人将建筑工程分包给其他单位的，以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给其他单位分包款后的余额为营业额。
- （4）计税依据大于开票金额的，例如，房地产企业代有关部门收取的有线电视初装费等，属于价外收费，应当计入营业额征税。

（二）建筑企业的混合销售如何缴纳流转税

- （1）建筑业劳务应在劳务发生地缴纳营业税。

《中华人民共和国营业税暂行条例》第十四条（一）款规定，纳税人提供的建筑业劳务以及国务院财政、税务主管部门规定的其他应税劳务，应当向应税劳务发生地的主管税务机关申报纳税。

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第七条规定，纳税人的下列混合销售行为，应当分别核算应税劳务的营业额和货物的销售额，其应税劳务的营业额缴纳营业税，货物销售额不缴纳营业税（注：缴纳增值税）；未分别核算的，由主管税务机关核定其应税劳务的营业额：

- 1）提供建筑业劳务的同时销售自产货物的行为。
- 2）财政部、国家税务总局规定的其他情形。

需要说明的是，《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第七条规定是《国家税务总局关于纳税人销售自产货物提供增值税劳务并同时提供建筑业劳务征收流转税问题的通知》（国税发〔2002〕117号，以下简称117号文件）税法级次的提升。117号文件是混合销售分别计税的开始，俗称“特殊形式的混合销售”。其特点是：以货物销售额征收增值税，应税劳务的营业额征收营业税，在计算营业税时不包括货物的销售额。这一点与《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十六条有所区别。

- （2）异地从事建筑劳务的税务手续。

- 1）开具“外出经营活动税收管理证明”。

《税务登记管理办法》（国家税务总局令第7号）第三十二条规定，纳税人到外县（市）临时从事生产经营活动的，应当在外县生产经营以前，持税务登记证向主管税务机关申请开具“外出经营活动税收管理证明”（以下简称“外管证”）。

- 2）开具从事货物生产的证明。

《国家税务总局关于纳税人销售自产货物并同时提供建筑业劳务有关税收问题的

公告》(国家税务总局公告 2011 年第 23 号)规定:纳税人销售自产货物同时提供建筑业劳务,须向建筑业劳务发生地主管地方税务机关提供其机构所在地主管国家税务机关出具的本纳税人属于从事货物生产的单位或个人的证明。建筑业劳务发生地主管地方税务机关根据纳税人持有的证明,按本公告有关规定计算征收营业税。

乙铝合金门窗厂应当在机构所在地给甲公司开具增值税发票 400 万元;向应税劳务发生地的主管税务机关申报缴纳营业税,开具建筑劳务发票 200 万元。

(3) 乙铝合金门窗厂给甲公司开具了销售铝合金门窗的增值税发票 400 万元属于甲公司购进原材料。

(4) 甲公司属于总包单位,以全部收入扣除其支付给其他单位的外包工程款后的余额为营业额 4 800 万元 (5 000-200)。

(5)《财政部 国家税务总局关于建筑业营业税若干政策问题的通知》(财税[2006] 177 号)已经废止,总包单位不需代扣代缴分包单位的营业税。

房地产开发企业应当注意的是:对于这种特殊形式的混合销售,必须取得两种发票,即销售货物的增值税发票和在劳务发生地开具的提供劳务的营业税发票,否则,在计算企业所得税、土地增值税时不得扣除。

2.27 企业无力偿还借款,抵押的房产被金融企业收走抵债,企业是否缴纳营业税?

学员提问:2009 年 1 月,我公司为向银行借款开发新项目,把一栋自用的写字楼作价 10 000 万元抵押给贷款银行。由于,房地产市场不好,新项目至今没有开盘销售,借款逾期,2012 年 3 月,贷款银行通过法律程序将我公司的抵押房产收走,作为银行的抵债资产,请问,这种情况我公司是否应缴纳营业税?

老师答疑:

金融企业为了保证信贷资产的安全,根据《贷款通则》(中国人民银行 1996 年第 2 号令)规定,可以要求借款人以财产作为抵押物发放贷款,即抵押贷款。在贷款将要受到损失或已受损失时,可依据借款合同的规定,采取使贷款免受损失的措施,依法收取抵押物就是贷款保全措施之一。

贵公司因无力偿还银行借款,抵押的房产被银行收走抵债,属于销售不动产行为,根据《中华人民共和国营业税暂行条例》第四条的规定:“纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产,按照营业额和规定的税率计算应纳税额。应纳税额计算公式:应纳税额=营业额×税率。”应当缴纳营业税。

国家税务总局关于印发《营业税问题解答(之一)的通知》(国税函发[1995] 156 号)第九条规定,借款无力归还贷款,抵押的房屋被银行收走以抵作贷款本息,这表明房屋的所有权被借款者有偿转让给银行,应对借款者转让房屋所有权的行为按“销售不动产”税目征收营业税。同样,银行如果将收其所有的房屋销售,也应按“销售

不动产”税目征收营业税。

如果贵公司能够提供购置写字楼的有效凭证,证明写字楼的原价。根据《财政部国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003]16号)文件的规定,可以差额缴纳营业税。

2.28 扣缴境外单位或个人的营业税在哪里缴纳?

学员提问: 我公司总部设在北京,2010年在内蒙古某地注册了一家全资A公司,在建设过程中引进了外国先进技术及劳务,其中先进技术已经国家税务总局批准免税,现在涉及应税劳务的纳税问题。因A公司对外无付汇资质,委托一家北京的B公司(集团公司的关联公司)办理付汇业务,B公司向A公司收取代理费。B公司在付汇时代扣了国外公司的税款并交到北京。现在,内蒙古当地税务机关对A公司进行税务稽查时发现了此事,要求将税款留在内蒙古当地。按照税法规定,扣缴义务人为实际支付人,请问该业务的实际支付人是谁?税款应该在何地缴纳?

老师答疑:

(1) 内蒙古A公司接受了外国单位或个人的劳务,外国单位或个人即是我国的营业税纳税义务人。

从以上情况分析,内蒙古A公司接受了外国企业的劳务。《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》对境内境外的判断是按“单位或个人属地原则”划分的,《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第四条规定:“条例第一条所称在中华人民共和国境内(以下简称境内)提供条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产,是指提供或者接受条例规定劳务的单位或者个人在境内。”A公司接受了国外公司提供的劳务,此项劳务就应当在我国缴纳营业税,国外单位或个人既是我国营业税的纳税义务人,应当在我国缴纳营业税。

(2) 内蒙古A公司是扣缴义务人。

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十一条(一)款规定:“中华人民共和国境外的单位或者个人在境内提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产,在境内未设有经营机构的,以其境内代理人为扣缴义务人;在境内没有代理人的,以受让方或者购买方为扣缴义务人。”

营业税扣缴义务发生时间为纳税人营业税纳税义务发生的当天。

根据上述规定,内蒙古A公司接受了应税劳务,属于受让方或者购买方,应当是扣缴义务人。

(3) 在内蒙古当地纳税。

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十四条关于营业税纳税地点的规定:扣缴义务人应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报缴纳其扣缴的税款。既然内蒙古A公司是扣缴义务人,就应当在内蒙古当地缴纳税款。

2.29 建筑业企业收到的预收款是否缴纳营业税？

学员提问：2011 年 2 月 15 日，甲房地产开发公司把一个房地产项目的建筑安装劳务总包给乙建筑施工公司，合同总金额为 12 000 万元。合同规定，甲方应按照工程总造价的 15% 作为预付款，在合同签订后 15 天之内支付给乙方。2 月 27 日，甲方已经如约将预付款 1 500 万元汇入乙公司账户。4 月，主管税务机关通知乙公司按照预收账款的 3% 缴纳营业税，并交付滞纳金。但是，长期以来，施工企业收到预付款都是不交营业税的，请问，是我们执行错误了吗？

老师答疑：

在营业税改革之前，施工企业收到的预收款是不交营业税的，根据《财政部 国家税务总局关于建筑业营业税若干政策问题的通知》（财税〔2006〕177 号）第二条规定：建筑业纳税人及扣缴义务人应按照下列规定确定建筑业营业税的纳税义务发生时间和扣缴义务发生时间：① 纳税人提供建筑业应税劳务，施工单位与发包单位签订书面合同，如合同明确规定付款（包括提供原材料、动力和其他物资，不含预收工程价款）日期的，按合同规定的付款日期为纳税义务发生时间；合同未明确付款（同上）日期的，其纳税义务发生时间为纳税人收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。上述预收工程价款是指工程项目尚未开工时收到的款项。对预收工程价款，其纳税义务发生时间为工程开工后，主管税务机关根据工程形象进度按月确定的纳税义务发生时间。② 纳税人提供建筑业应税劳务，施工单位与发包单位未签订书面合同的，其纳税义务发生时间为纳税人收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。

但是，《财政部 国家税务总局关于公布若干废止和失效的营业税规范性文件的通知》（财税〔2006〕61 号）已经将上述文件全文废止了。

自 2009 年 1 月 1 日起，应当执行新修订的《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》（财政部、国家税务总局令〔2008〕52 号）第二十五条的规定：“纳税人提供建筑业或者租赁业劳务，采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。”

新的《中华人民共和国营业税暂行条例》（中华人民共和国国务院令 第 540 号）第十五条规定：“纳税人以 1 个月或者 1 个季度为一个纳税期的，自期满之日起 15 日内申报纳税。”所以，你公司应当按照新的营业税暂行条例的规定，2 月收到预收账款，3 月 15 日前按规定缴纳营业税。

2.30 房地产开发企业接受建筑业的假发票是否补交建筑业营业税？

学员提问：2011 年 7 月当地税务机关在对甲房地产开发公司进行税务检查时，发现 A 建筑工程公司 2010 年 3 月开给我公司的一张建筑业发票是从第三方取得的，而且，没有缴纳营业税，金额 2 800 万元，A 公司已经在 2010 年 12 月注销。税务机关

责令我公司补交这笔建筑业营业税，否则，在计算企业所得税时不得扣除。请问，这样处理是否正确？

老师答疑：

（一）建筑业的纳税人是建筑施工企业

《中华人民共和国营业税暂行条例》第一条规定：“在中华人民共和国境内提供本条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人，为营业税的纳税人，应当依照本条例缴纳营业税。”建筑业是营业税的一个税目，提供建筑业劳务的单位即为建筑施工企业，是建筑业的纳税人。房地产公司不是建筑业的纳税人，不应该缴纳建筑业营业税。

（二）房地产开发企业不是境内施工企业的扣缴义务人

由于，纳税是每个公民应尽的义务，所以，新的营业税暂行条例对境内单位或个人在境内提供应税劳务，不再由购买方代扣代缴营业税，《中华人民共和国营业税暂行条例》第十一条规定：中华人民共和国境外的单位或者个人在境内提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产，在境内未设有经营机构的，以其境内代理人为扣缴义务人；在境内没有代理人的，以受让方或者购买方为扣缴义务人。

《财政部 国家税务总局关于建筑业营业税若干政策问题的通知》（财税〔2006〕177号）所规定的以建设单位和个人作为营业税的扣缴义务人的文件已经废止，所以，房地产开发企业对境内施工企业没有代扣代缴义务。

根据上述规定，贵公司对境内施工企业没有代扣代缴义务。假设有代扣代缴义务而没有代扣代缴的，根据《中华人民共和国税收征收管理法》的规定，对扣缴义务人处应扣未扣、应收未收税款50%以上三倍以下的罚款。对所欠税款由税务机关向纳税人追缴税款，不是扣缴义务人代缴。所以，税务机关责令你公司缴纳这笔营业税是不对的。

（三）取得假发票的税务处理

《中华人民共和国发票管理办法》第二十二条规定：“不符合规定的发票，不得作为财务报销凭证，任何单位和个人有权拒收。”

《中华人民共和国发票管理办法》第三十六条规定，违反发票管理法规的行为包括：未按照规定取得发票的；对有前款所列行为之一的单位和个人，由税务机关责令限期改正，没收非法所得，可以并处1万元以下的罚款。有前款所列两种或者两种以上行为的，可以分别处罚。

对贵公司取得的假发票，不得在计算企业所得税应纳税所得额时扣除，税务机关有权根据税法规定进行处罚。

（四）怎样避免取得虚假发票

企业在签订“购销合同”或者“劳务合同”时，应增加涉税条款，收款方如果提供虚假发票，应当承担经济责任和法律责任，以避免对方出具虚假发票。

2.31 有分包工程的项目，施工企业怎样计算及缴纳营业税？

学员提问：我公司是一家建筑施工企业，2013 年承包甲房地产公司的一项房产建筑工程，合同总金额 2 700 万元，我公司将部分给排水工程分包给水电安装工程公司，分包工程款 400 万元，现在工程已经竣工验收，我公司给甲房地产公司全额开具发票 2 700 万元，水电安装工程公司给我公司开具发票 400 万元，请问，我公司应当怎样缴纳营业税，如何作账务处理？

老师答疑：

你公司与甲房地产公司工程结算总额为 2 700 万元，并开具了发票，应当按照 2 700 万元确认收入，账务处理如下：

借：应收账款——甲公司 27 000 000
 贷：工程结算 27 000 000

水电安装工程公司给你公司开具发票的账务处理：

借：工程施工——合同成本 4 000 000
 贷：应付账款——水电公司 4 000 000

接下来，结转工程成本，计算合同毛利，会计处理如下：

借：主营业务成本
 工程施工——合同毛利
 贷：主营业务收入

如何计提应交营业税？《中华人民共和国营业税暂行条例》第五条第（三）款规定：纳税人将建筑工程分包给其他单位的，以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给其他单位分包款后的余额为营业额。应税营业额为 2 300 万元（2 700-400），税率为 3%，应交营业税为 69 万元。账务处理为：

借：营业税及附加 690 000
 贷：应交税费——应交营业税 690 000

应当指出的是，计税依据应当按照税法的规定，计提的营业税及附加与主营业务收入没有必然的对应关系。

待工程全部完工之后将工程成本与工程结算对冲。

借：工程结算
 贷：工程施工——合同成本
 工程施工——合同毛利

2.32 企业按城市规划要求，直接把土地转让给用地单位怎样征税？

学员提问：我市甲轮胎公司 2009 年按照城市规划的要求将土地使用权及地上建筑物直接转让给乙公交公司，取得转让收入 6 000 万元，当地地税局认为，这是企业转让土地使用权的行为应当征收营业税，请问，这样征税是否正确？

老师答疑：

（一）如果是甲轮胎公司出于商业目的直接将土地使用权转让给乙公交公司，根据《中华人民共和国营业税暂行条例》规定，土地使用者转让土地使用权的行为应当缴纳营业税。

（二）如果是甲轮胎公司将土地使用权归还给政府，则不应当征收营业税，文件如下：

《国家税务总局关于印发〈营业税税目注释（试行稿）〉的通知》（国税发〔1993〕149 号）第八条规定：转让土地使用权，是指土地使用者转让土地使用权的行为。土地所有者出让土地使用权和土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的行为，不征收营业税。

《国家税务总局关于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者行为营业税问题的通知》（国税函〔2008〕277 号）规定：纳税人将土地使用权归还给土地所有者时，只要出具县级（含）以上地方人民政府收回土地使用权的正式文件，无论支付征地补偿费的资金来源是否为政府财政资金，该行为均属于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的行为，按照《国家税务总局关于印发〈营业税税目注释（试行稿）〉的通知》（国税发〔1993〕149 号）规定，不征收营业税。

但是，在上述文件中没有明确什么是县级（含）以上地方人民政府收回土地使用权的正式文件。为此，《国家税务总局关于政府收回土地使用权及纳税人代垫拆迁补偿费有关营业税问题的通知》（国税函〔2009〕520 号）第一条规定：《国家税务总局关于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者行为营业税问题的通知》（国税函〔2008〕277 号）中关于县级以上（含）地方人民政府收回土地使用权的正式文件，包括县级以上（含）地方人民政府出具的收回土地使用权文件，以及土地管理部门报经县级以上（含）地方人民政府同意后由该土地管理部门出具的收回土地使用权文件。

2.33 外商投资企业是否缴纳附加税？

学员提问：我公司是 2008 年 1 月成立的外商投资的房地产开发企业，请问，我公司是否缴纳城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加等附加税？

老师答疑：

《国务院关于统一内外资企业和个人城市维护建设税和教育费附加制度的通知》（国发〔2010〕35 号）规定：自 2010 年 12 月 1 日起，外商投资企业、外国企业及外

籍个人适用国务院 1985 年发布的《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》和 1986 年发布的《征收教育费附加的暂行规定》。1985 年及 1986 年以来国务院及国务院财税主管部门发布的有关城市维护建设税和教育费附加的法规、规章、政策同时适用于外商投资企业、外国企业及外籍个人。

为了贯彻国务院的通知,《财政部 国家税务总局关于对外资企业征收城市维护建设税和教育费附加有关问题的通知》(财税[2010]103号)规定:对外资企业 2010 年 12 月 1 日(含)之后发生纳税义务的增值税、消费税、营业税(以下简称“三税”)征收城市维护建设税和教育费附加;对外资企业 2010 年 12 月 1 日之前发生纳税义务的“三税”,不征收城市维护建设税和教育费附加。

根据上述文件的规定,你公司应当缴纳城市维护建设税、教育费附加。因为地方教育费附加属于地方税种,外商投资的房地产公司是否缴纳,请你们请示当地的地方税务局。

2.34 房地产开发公司为促销在售出购房时可抵房款的 VIP 卡,是否缴纳营业税?

学员提问:我公司为了鼓励购房人买房,在取得预售许可证之前,我公司开始出售 VIP 卡,每张卡售价 10 万元,将来凭卡购房,有优先选房权,并且,给购房人 1% 的价格优惠。请问,我公司收取的购卡款是否缴纳营业税?

老师答疑:

房地产开发公司为促销而售出的 VIP 卡是否征收营业税,应通过分析购销双方签订的协议来判断 VIP 卡的性质,如果存入卡中的款项相当于购房定金,款项不再退回,持卡人有购房的优先权,则在购卡时应当按照《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》的规定,缴纳营业税。如果不属于定金性质,数额不大,且不购房时可以全额退款,一般则是在转为购房款时再确认销售不动产收入,征收营业税。如果是销售 VIP 卡之后,对购卡人未买商品房,房地产公司不退款而提供其他服务的,则在转为其他服务时确认为“其他业务收入”,按规定缴纳营业税或增值税。

2.35 房地产开发公司受托代建房屋,如何缴纳营业税?

学员提问:我公司接受县工商局委托,为该局代建办公楼。我公司负责工程管理,代工商局与施工企业进行工程结算,工商局在工程款之外另支付委托代建费。现在,办公楼已经竣工验收,总造价 1300 万元,我公司在工程款外收取代建费用 19 万元。请问,我公司应当如何缴纳营业税?

老师答疑:

《营业税税目注释(试行稿)》(国税发[1993]149号)规定,代理业是指代委托

人办理受托事项的业务，包括代购代销货物、代办进出口、介绍服务和其他代理服务。

房地产开发企业代建房屋必须同时符合下列条件：

- (1) 房地产开发企业受托代建，与委托方签订了委托代建合同。
- (2) 以委托方的名义办理房地产开发立项及相关手续，委托单位提供自有土地使用权证书，并取得了相关的建设项目批准手续。
- (3) 房地产开发企业不垫付资金。
- (4) 不以受托方的名义办理建安工程结算。房地产开发企业代理委托建房单位与建筑施工单位实行全额结算，并另向委托建房单位收取代建手续费。
- (5) 建筑施工企业将建筑业发票直接开具给委托建房单位。施工结束后，由房地产开发企业将发票转交给委托建房单位。

代建房的业务操作程序如图 2-2 所示：

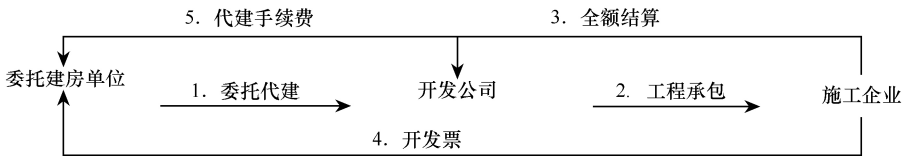


图 2-2 代建房的业务操作程序示意图

你公司收取的代建费应当按照《营业税税目注释（试行稿）》的规定，缴纳营业税，税率 5%。需要强调的是，在委托代建中一个非常重要的规定是受托方不得垫付资金，如果受托方垫付资金，就会被认定为销售不动产，按照销售不动产来计算计税营业额。

2.36 房地产开发企业将自建的房产对外捐赠是否征收营业税？

学员提问：我公司于 2013 年 6 月 12 日将自建的房产捐赠给一所农村小学校，未申报纳税，该房产土地成本 500 万元，建安工程成本 1 200 万元，请问，我公司捐赠行为是否缴纳营业税？

老师答疑：

根据《中华人民共和国营业税暂行条例》第一条规定，在中华人民共和国境内提供本条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人，为营业税的纳税人，应当依照本条例缴纳营业税。

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第五条规定，纳税人有下列情形之一的，视同发生应税行为：

“（一）单位或者个人将不动产或者土地使用权无偿赠送其他单位或者个人；

“（二）单位或者个人自己新建（以下简称自建）建筑物后销售，其所发生的自建行为；

“（三）财政部、国家税务总局规定的其他情形。”

《中华人民共和国营业税暂行条例》第八条规定，下列项目免征营业税：

“（一）托儿所、幼儿园、养老院、残疾人福利机构提供的育养服务，婚姻介绍，殡葬服务；

“（二）残疾人员个人提供的劳务；

“（三）医院、诊所和其他医疗机构提供的医疗服务；

“（四）学校和其他教育机构提供的教育劳务，学生勤工俭学提供的劳务；

“（五）农业机耕、排灌、病虫害防治、植物保护、农牧保险以及相关技术培训业务，家禽、牲畜、水生动物的配种和疾病防治；

“（六）纪念馆、博物馆、文化馆、文物保护单位管理机构、美术馆、展览馆、书画院、图书馆举办文化活动的门票收入，宗教场所举办文化、宗教活动的门票收入；

“（七）境内保险机构为出口货物提供的保险产品。”

除前款规定外，营业税的免税、减税项目由国务院规定。任何地区、部门均不得规定免税、减税项目。

在《中华人民共和国营业税暂行条例》规定的免税项目中，并没有对公益性捐赠作出免税规定，所以，你公司将建造的学校捐赠给学校应当缴纳营业税。

计税营业额执行《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第二十条规定，纳税人有条例第七条所称价格明显偏低并无正当理由或者本细则第五条所列视同发生应税行为而无营业额的，按下列顺序确定其营业额：

“（一）按纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格核定；

“（二）按其他纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格核定；

“（三）按下列公式核定：

营业额=营业成本或者工程成本×（1+成本利润率）÷（1-营业税税率）

公式中的成本利润率，由省、自治区、直辖市税务局确定。”

2.37 房地产开发企业投资政府土地改造项目获得的收益是否缴纳营业税？

学员提问：我公司是房地产开发公司，2010年，县政府计划进行旧城改造，但是，苦于没有资金，因此，与我公司老板协商，由我公司出资金帮助县政府进行旧城改造的土地开发。2010年7月，县政府责成县土地管理中心与我公司签订合作开发土地的合同。合同规定，本县A块土地上的企业搬迁、居民住房搬迁、旧建筑物拆除、土地平整、土地规划等土地整理工作所需要资金共计10 000万元，由我公司出资。县土地管理中心组织企业和居民的搬迁，安排施工企业进行旧建筑物的拆除和土地平整，委托规划设计单位进行A地块的整体规划。然后由土地管理中心对土地挂牌出让，每亩土地出让金保底价为50万元。如果挂牌出让的实际价格低于保底价，我公司必须受让全部土地。如果土地出让价格高于保底价，其超出部分扣除开发成本后的收益返还我

公司 60%。2012 年 12 月末，A 块土地已经开发完成，变成建设用地，并全部以高于每亩 50 万元的价格出让。我公司按照与土地管理中心的合同约定，收回全部投资外，还取得 60% 的收益，计人民币 3 600 万元，现在，本县地方税务局要求我公司取得的该笔收益缴纳营业税。请问，我公司取得的这笔收益是否需要缴纳营业税？

老师答疑：

《国家税务总局关于纳税人投资政府土地改造项目有关营业税问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 15 号，以下简称 15 号公告）规定了企业与地方政府合作，投资政府土地改造项目，包括企业搬迁、危房拆除、土地平整等土地整理工作营业税的免税政策。

（一）前提条件

（1）土地拆迁、安置及补偿工作由地方政府指定其他纳税人进行，投资方负责按计划支付土地整理所需资金。

（2）投资方作为建设方与规划设计单位、施工单位签订合同，协助地方政府完成土地规划设计、场地平整、地块周边绿化等工作，并直接向规划设计单位和施工单位支付设计费和工程款。

（3）当该地块符合国家土地出让条件时，地方政府将该地块进行挂牌出让，若成交价低于投资方投入的所有资金，亏损由投资方自行承担；若成交价超过投资方投入的所有资金，则所获收益归投资方。

（二）营业税的征收管理

（1）投资方的行为属于投资行为，不属于营业税征税范围，其取得的投资收益不征收营业税。

（2）规划设计单位、施工单位提供规划设计劳务和建筑业劳务取得的收入，应照章征收营业税。

（三）15 号公告执行起始时间

15 号公告自 2013 年 5 月 1 日起施行。15 号公告生效前，纳税人未缴纳税款的，按照公告规定执行；纳税人已缴纳税款的，税务机关应按照本公告规定予以退税。

根据 15 号公告的规定，你公司协助地方政府进行旧城改造土地开发属于投资行为，而且，合同明确规定，如果土地拍卖价低于每亩 50 万元，你公司必须受让全部土地，这实际是“亏损由投资方自行承担”的条款。你公司应当按照 15 号公告的规定与县地方税务局商量，请他们理解，对于该笔收益不应当征收营业税。

第3章 土地增值税疑难问题精解

3.1 我国开征土地增值税的目的是什么？怎样界定土地增值税的纳税人和征收范围？

学员提问：从 2010 年开始，各地税务机关全面开展对房地产开发企业的土地增值税的清算工作，请问我国开征土地增值税的目的何在？如何确定土地增值税的纳税人？

老师答疑：

（一）开征土地增值税的目的

土地增值税是以纳税人转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）所取得的增值额为征税对象，依照规定税率征收的一种税。我国开征土地增值税的目的大体包括三个方面：

（1）开征土地增值税，是适应我国社会主义市场经济发展的新形势，增强国家对房地产开发和房地产交易市场调控的需要。从 1987 年开始，我国对土地使用制度改革，实行国有土地使用权的有偿出让和转让后，极大地促进了我国房地产业发展和房地产市场的建立，对提高土地使用效益，增加国家财政收入，改善城市基础设施和人民生活居住条件，以及带动国民经济相关产业的发展都产生了积极作用。

但是，由于有关土地管理的各项制度滞后，以及行政管理上的偏差，在房地产业发展中也出现了一些问题。特别是 1992 年及 1993 年上半年，我国部分地区出现的房地产持续高温，炒买炒卖房地产情况严重，使得很多资金流向了房地产，极大地浪费了国家的资源和财力，国家土地资金收益大量流失，严重冲击和危害了国民经济的协调健康发展。为扭转这一局面，国家采取了一系列宏观调控措施，其中一项就是开征土地增值税，这也是社会主义市场经济发展的客观需要。

（2）对土地增值税课税，其主要目的是为了控制房价、抑制炒买炒卖土地获取暴利的行为，以保护正当房地产开发的发展。土地增值主要是两方面原因，一是自然增值，由于土地资源是有限的，随着社会经济的发展，生产和生活建设用地扩大，土地资源相对发生紧缺或改善了投资环境，导致土地价格上升。二是投资增值，把“生地”变为“熟地”，建成各种生产、生活、商业设施，形成土地增值。土地属国家所有，新中国成立以来，国家在城市建设方面投入了大量资金，搞了许多基础设施建设，这是土地增值的一个重要因素。对这部分土地增值收益，国家理应参与土地增值收益分配，

并取得较大份额。征收土地增值税有利于减少国家土地资源增值收益的流失，同时，对投资房地产开发的合理收益给予保护，使其能够得到一定的回报，以促进房地产业的正常发展。但对炒买炒卖房地产获取暴利者，则要用高税率进行调节。这样就可以起到保护正当房地产开发的发展、遏制投机者牟取暴利的行为，维护国家整体利益的作用。

（3）规范国家参与土地增值收益的分配方式，增加国家财政收入，为经济建设积累资金。目前，我国涉及房地产交易市场的税收，主要有营业税、企业所得税、个人所得税和契税等。这些税对转让房地产收益只起一般的调节作用，对房地产交易因土地增值所获得的过高收入起不到特殊的调节作用。开征土地增值税能对土地增值的过高收入进行调节，并为增加国家财政收入开辟新税源。土地增值收入属于地方财政收入，地方可集中财力用于地方经济建设，同时，开征土地增值税可以规范土地增值收益的分配制度，统一各地土地增值收益收费标准。

总之，开征土地增值税对于维护国家利益，合理分配国家土地资源收入，促进房地产业和房地产市场健康发展都会产生积极作用。

（二）土地增值税的纳税义务人

《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第二条规定：“转让国有土地使用权，地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人，应当依照本条例缴纳土地增值税。”单位包括各类企业、事业单位、国家机关和社会团体及其他组织。个人包括自然人和个体经营者。

概括起来，《中华人民共和国土地增值税暂行条例》对纳税人的规定主要有四个特点：

（1）不论法人与自然人。即不论是企业、事业单位、国家机关、社会团体及其他组织，还是个人，只要有偿转让房地产并取得收入，都是土地增值税的纳税人。

（2）不论经济性质。即不论是全民所有制企业、集体企业、私营企业、个体经营者，还是联营企业、合资企业、合作企业、外商独资企业等，只要有偿转让房地产，都是土地增值税的纳税人。

（3）不论是内资企业还是外商投资企业、中国公民与外籍个人，只要有偿转让房地产，都是土地增值税的纳税人。

根据《国务院关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的有关问题的通知》（国发〔1994〕10号）的规定，土地增值税也同样适用于涉外企业、单位和个人。因此，外商投资企业、外国企业、外国驻华机构、外国公民、华侨，以及港澳台同胞等，只要转让房地产并取得收入，就是土地增值税的纳税义务人，均应按《中华人民共和国土地增值税暂行条例》的规定照章纳税。

（4）不分部门。即不论是工业、农业、商业、学校、医院、机关等，只要有偿转让房地产，都是土地增值税的纳税人。

（三）土地增值税的征税范围

1. 征税范围

土地增值税的征税范围包括有偿转让国有土地使用权、地上建筑物和其他附着物产权所取得的增值额。

（1）转让国有土地使用权，是指纳税人在取得按国家法律规定属于国家所有的土地的使用权之后，再次转让的行为。

（2）地上的建筑物及其附着物连同国有土地使用权一并转让，“地上建筑物”是指建于土地上的一切建筑物，包括地上地下的各种附属设施。“附着物”是指附着于土地上的不能移动或一经移动即遭损坏的物品。

2. 征税范围的界定

《中华人民共和国土地增值税暂行条例》的规定，凡转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入的行为都应缴纳土地增值税。这样界定有三层含意：

（1）土地增值税仅对转让国有土地使用权的征收，对转让集体土地使用权的不征税。这是因为根据《中华人民共和国土地管理法》的规定，国家为了公共利益，可以依照法律规定对集体土地实行征用，依法被征用后的土地属于国家所有。未经国家征用的集体土地不得转让。如要自行转让是一种违法行为，对这种违法行为应由有关部门依照相关法律来处理，而不应纳入土地增值税的征税范围。

（2）只对房地产的转让行为征收土地增值税，不转让的不征税。如房地产的出租，虽然取得了收入，但没有发生房地产的产权转让，不应属于土地增值税的征收范围。

（3）对转让房地产并取得收入的征税，对发生转让行为，而未取得收入的不征税。如通过继承、赠与方式转让房地产的，虽然发生了转让行为，但未取得收入，就不能征收土地增值税。

3.2 如何确认土地增值税的收入总额？

学员提问：我公司是房地产开发企业，2010年9月，主管税务机关要求我公司对具备土地增值税清算条件的开发项目进行清算。可是我公司在土地增值税清算时才发现，公司内销售部、工程部和预算造价部对项目已售房屋计算的面积不一致，销售部按照合同面积，预算造价部按照设计面积，工程部按照实测面积。请问，财务部在计算土地增值税时应当按照哪个部门的数字进行土地增税的清算？

老师答疑：

土地增值税，是对转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人，就其转让房地产所取得的增值额征收的一种税。计算土地增值税的核心是增值额。增值额等于纳税人转让房地产所取得的收入总额减除《中华人民共和国土地增值税暂行条例》所规定的扣除项目金额后的余额。收入总额按照房产面积和每平方

米单价计算,包括转让房地产的全部价款及有关的经济收益。房产面积在计算土地增值税收入总额时起关键作用,也是税务机关所关注的要点。

(一)《土地增值税清算管理规程》(国税发[2009]91号)规定:审核收入情况时,应结合销售发票、销售合同(含房管部门网上备案登记资料)、商品房销售(预售)许可证、房产销售分户明细表及其他有关资料,重点审核“销售明细表”、房地产销售面积与项目可售面积的数据关联性,以核实计税收入;对销售合同所载商品房面积与有关部门实际测量面积不一致,而发生补、退房款的收入调整情况进行审核;对销售价格进行评估,审核有无价格明显偏低情况。必要时,主管税务机关可通过实地查验,确认有无少计、漏计事项,确认有无将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等情况。

(二)《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)规定:土地增值税清算时,已全额开具商品房销售发票的,按照发票所载金额确认收入;未开具发票或未全额开具发票的,以交易双方签订的销售合同所载的售房金额及其他收益确认收入。销售合同所载商品房面积与有关部门实际测量面积不一致,在清算前已发生补、退房款的,应在计算土地增值税时予以调整。

从以上两个文件不难看出,在计算土地增值税时,收入总额的计算是按照国家批准的测绘部门实测报告的实测面积为准的。不仅如此,根据收入与成本配比原则,房产的单位成本也应按实测面积计算。你反映的情况非常重要,在一个房地产开发公司中各部门掌握的面积数字不一致的情况比较普遍,这个问题应当引起房地产企业和税务机关的重视。

3.3 计算增值额时允许扣除的项目包含哪些内容?怎样计算房地产开发费用?

学员提问:土地增值税清算时,计算扣除项目金额非常困难,《中华人民共和国土地增值税暂行条例》是1993年制定的,将近20年的时间了,有些财税政策发生了较大的变化,例如,《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)的一些规定,在计算企业所得税时允许扣除,但是,在计算土地增值税时又不让扣除,有时候税务人员与会计人员在计算扣除项目金额时分歧很大,请您详细讲解一下。

老师答疑:

应当承认,《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及其实施细则制定的时间比较久了。这些年,财税政策发生了比较大的变化,但是,随着经济形势的变化,国家税务总局对土地增值税相应补充了一些规范性的文件,《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)有个别规定与土地增值税不一致的地方,总局都已经以文件形式加以明确。

应当加以说明的是,为了加强土地管理,真实反映土地成本,《中华人民共和国土地增值税暂行条例》把企业所得税中的“开发成本”分解为“取得土地使用权支付的

金额”和“房地产开发成本”。根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及《中华人民共和国暂行条例实施细则》的规定，计算土地增值税增值额时，扣除项目的范围包括：

（一）取得土地使用权所支付的金额

取得土地使用权所支付的金额包括纳税人为取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关费用。具体包括：以出让方式取得土地使用权的，为支付的土地出让金；以行政划拨方式取得土地使用权的，为转让土地使用权时按规定补交的出让金；以转让方式取得土地使用权的，为支付的地价款。

根据《中华人民共和国契税暂行条例》的规定，房地产开发企业在取得土地使用权时应当征收契税。契税是否计入土地成本，相关税收政策长期没有明确。一直到2009年3月6日印发的《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第二十七条“开发产品计税成本支出的内容”才把契税计入“土地征用费及拆迁补偿费”中。但是，在计算土地增值税时，契税可否计入“取得土地使用权支付的金额”，土地增值税的相关文件长期未予以明确。

2010年5月19日《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）第五条规定：房地产开发企业为取得土地使用权所支付的契税，应视同“按国家统一规定缴纳的有关费用”，计入“取得土地使用权所支付的金额”中计算扣除。

从此，契税计入“取得土地使用权所支付的金额”中，契税和其他开发成本一样在计算土地增值税时可以按10%计算房地产开发费用以及财政部规定的加计20%的其他扣除项目金额。

在计算取得土地使用权支付的金额时应当注意以下几点：

（1）同一宗土地有多个开发项目，应当予以分摊，分摊办法要合理、合规，分配金额计算正确无误。

（2）正确划分开发成本与期间费用，不得把销售费用、管理费用和财务费用（以下简称期间费用）记入取得土地使用权支付金额以及土地征用及拆迁补偿费。

（3）根据《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）规定，已经计入取得土地使用权所支付的金额的土地闲置费不得扣除。

（二）房地产开发成本

房地产开发成本是指纳税人房地产开发项目实际发生的成本（以下简称房地产开发成本），包括土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施费、建筑安装工程费、公共配套设施费和开发间接费用。

1. 土地征用及拆迁补偿费

土地征用及拆迁补偿费包括土地征用费，耕地占用税，劳动力安置费及有关地上、

地下附着物拆迁补偿的净支出及安置动迁用房支出等。

动迁户的安置可以划分为：

(1) 实物安置，即给动迁户解决住房，具体安置办法有三种：第一，房地产开发企业用本项目建造的房产安置回迁户的，安置用房视同销售处理，同时确认为房地产开发项目的拆迁补偿费，计入“土地征用及拆迁补偿费”中。房地产开发企业支付给回迁户的补差价款，应计入拆迁补偿费；回迁户支付给房地产开发企业的补差价款，应冲减拆迁补偿费。第二，房地产开发企业采取异地安置，异地安置的房屋属于自行开发建造的，房屋价值按视同销售处理，并计入本项目的拆迁补偿费。第三，异地安置的房屋属于购置的，应当与动迁户签订拆迁补偿合同（或协议），注明异地购房安置，购房发票开具给动迁户，将发票复印件作为动迁合同的附件，以实际支付的购房支出计入“土地征用及拆迁补偿费”。

(2) 货币安置，货币安置动迁户的，拆迁补偿费必须是实际发生，房地产开发企业凭合法有效凭据计入拆迁补偿费。所称合法有效凭据可以是拆迁（回迁）合同、签收花名册或签收凭证。

2. 前期工程费

前期工程费包括规划、设计、项目可行性研究和水文、地质、勘察、测绘、“场地通平”等支出。

在计算前期工程费时应当注意以下几点：

- (1) 前期工程费应当是真实发生的，不得虚列费用。
- (2) 不得把期间费用计入前期工程费。
- (3) 多个（或分期）项目共同发生的前期工程费应当按项目合理分摊。

3. 基础设施费

基础设施费是指开发项目在开发过程中所发生的各项基础设施支出，主要包括开发项目内道路、供水、供电、供气、排污、排洪、通信、照明等社区管网工程费和环境卫生、园林绿化等工程费。

在计算基础设施费时应当注意以下几点：

- (1) 基础设施费必须是真实发生，不得虚列费用。
- (2) 不得把期间费用计入基础设施费。
- (3) 多个（或分期）项目共同发生的基础设施费应当按项目合理分摊。

4. 建筑安装工程费

建筑安装工程费是指以发包方式支付给承包单位的建筑安装工程费，以自营方式发生的建筑安装工程费。

房地产开发企业开发土地和房产的方式有以下两种：

(1) 自营建筑工程。有施工资质的房地产开发企业对开发的房地产项目可以在允许的施工范围内组织工程施工，自营工程所发生的人工费、材料费、机械使用费等均可以计入“工程施工”科目核算，待工程验收之后转入“开发成本——建筑安装工程费”科目。很显然，房地产企业自营工程采购原材料，取得的增值税专用发票或增值

税普通发票，会计核算是可以计入开发成本的。所以，可以肯定地讲，国家税务总局从来没有文件规定，房地产企业取得的增值税发票不得计入开发成本。

(2) 发包建筑工程。房地产开发企业把建筑工程发包给有施工资质的建筑施工企业，房地产企业应当与建筑施工企业签订“建设工程施工合同”，规定双方的权利、义务和工程结算方式。房地产企业应当注意与施工企业及时进行工程结算，取得发票。在计算建筑安装工程费时应当注意以下几点：

1) 工程发生的建筑安装工程费与工程结算报告(书)、工程决算报告(书)、审计报告、工程施工合同记载的内容应当相符。

2) 分清会计主体(税务上称纳税主体)，谁的发票入谁的账，房地产开发企业自购建筑材料时，自购建材的费用直接计入“开发成本—建筑安装工程费”，建筑企业不得计入施工成本，避免重复计算成本。

3) 加强成本控制，参照当地同期同类开发项目单位平均建造成本或当地建设部门公布的单位定额成本，分析建筑安装工程成本是否控制在合理范围之内。

4) 为了提高房产品质，满足购房人的需要，降低税费支出，房地产企业可以采取精装修策略，其装修费用可以计入房地产开发成本。

5) 根据《中华人民共和国营业税暂行条例》第十四条的规定：“纳税人提供的建筑业劳务以及国务院财政、税务主管部门规定的其他应税劳务，应当向应税劳务发生地的主管税务机关申报纳税。”建筑安装发票必须在项目所在地税务机关开具，否则不得在税前扣除。房地产企业直接发包的铝合金门窗、电梯等单项工程等，如果承包单位提供建筑业劳务的同时销售自产货物的，应当分别核算应税劳务的营业额和货物的销售额，其应税劳务的营业额缴纳营业税，货物销售额缴纳增值税，应当开具两张发票，销售发票在承包单位的机构所在地开具，建筑安装发票必须在工程项目所在地开具。

5. 公共配套设施费

公共配套设施费包括不能有偿转让的开发小区内形成建筑面积的公共配套设施发生的支出。在计算公共配套设施费时应当注意以下几点：

(1) 公共配套设施的界定是否准确，公共配套设施费是否真实发生，有无预提的公共配套设施费情况。《关于房地产开发经营业务所得税处理办法》(国税发[2009]31号)第三十二条规定，如果公共配套设施已在售房合同、协议或广告、模型中明确承诺建造且不可撤销，或按照法律法规规定必须配套建造的条件。公共配套设施尚未建造或尚未完工的，可按预算造价合理预提建造费用。但是，对于预提的配套设施费必须先预提后进行工程决算，取得相应发票，否则土地增值税清算时没有发票不得扣除。

(2) 不得把期间费用计入公共配套设施费。

(3) 多个(或分期)项目共同发生的公共配套设施费，应按项目合理分摊。

6. 开发间接费用

开发间接费用是指为直接组织、管理开发项目的项目管理部门所发生的费用，包括工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费和周转房摊销

等。在计算开发间接费时应当注意以下几点：

(1) 正确划分公司总部和项目管理部，不得把企业行政管理部门（总部）为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用记入开发间接费用。

(2) 开发间接费用必须是真实发生的、不得预提，开发间接费用的核算必须取得真实、合法、有效的凭证。

(3) 《关于房地产开发经营业务所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号，以下简称新31号文件）第二十七条规定，开发间接费是指企业为直接组织和管理开发项目所发生的，且不能将其归属于特定成本对象的成本费用性支出。开发间接费主要包括管理人员工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、工程管理费、周转房摊销以及项目营销设施建造费等。关于开发间接费核算的范围，国税发〔2009〕31号文件与《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》有两点差异，细则没有包括工程管理和营销设施建造费，所以，有人认为在计算土地增值税时不得扣除工程管理和营销设施建造费。这个问题应从以下三个方面来理解：

第一，在法律效率上来讲，根据“新法优先原则”，新法优于旧法。《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》是1995年2月27日发布的。而把“工程管理和营销设施建造费”计入开发间接费的是2009年3月6日印发的《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）规定的，相差14年之多，经济情况发生了较大变化，新法应当优于旧法。

第二，按照立法本意“工程管理和营销设施建造费”都属于项目管理部所发生的费用，《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》规定：“开发间接费是指直接组织、管理开发项目发生的费用，包括工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、周转房摊销等。”“工程管理和营销设施建造费”应当作为《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》中“等”的内容，计入开发间接费。

第三，对于国税发〔2009〕31号规定的在开发成本中核算的，在计算土地增值税时不得扣除的内容，国家税务总局均已经发文明确不得扣除。例如，已经计入开发成本的借款利息、土地闲置费等，到目前为止并没有规定工程管理和营销设施建造费不得扣除。

(4) 开发间接费是一个弹性比较大的成本项目，与管理费用并没有严格的区别；而且，在房地产开发企业往往是公司的管理人员兼任项目管理部的工作。根据这种情况，房地产开发企业在核算费用时应当尽量地向开发间接费倾斜，合理、有据地加大开发间接费用。

（三）房地产开发费用

房地产开发费用是指与房地产开发项目有关的销售费用、管理费用和财务费用。房地产开发费用按照“取得土地使用权所支付的金额”和“房地产开发成本”之和的10%以内计算扣除。具体比例由各省、自治区、直辖市人民政府规定。《中华人民共和

《土地增值税暂行条例实施细则》规定，财务费用中的利息支出，凡能够按转让房地产项目计算分摊，并提供金融机构证明的，允许据实扣除，但最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。其他房地产开发费用按取得土地使用权所支付的金额及房地产开发成本之和的 5% 以内予以扣除。凡不能提供金融机构证明的，利息不单独扣除，三项费用的扣除按取得土地使用权所支付的金额及房地产开发成本的 10% 以内计算扣除。

税收对会计核算具有一定的依附性，每个税种的征收都依附于一定的会计核算方法，土地增值税的征收就依附于“制造成本法”。“取得土地使用权所支付的金额”和“房地产开发成本”之和类似于工业企业的制造成本。但是，在这里称制造成本不太妥当，可以称其为“建造成本”，房地产开发费用包括销售费用、管理费用、财务费用，在计算土地增值税时不是据实扣除，而是按比例扣除，即，按建造成本的 10% 计算扣除。

（四）财政部规定的其他扣除项目

财政部规定的其他扣除项目是指从事房地产开发的纳税人可按照“取得土地使用权所支付的金额”和“房地产开发成本”之和加计 20% 扣除。此项扣除一般称为按照建造成本的 20% 加计扣除。需要说明的是：

（1）此项扣除只有房地产开发企业可以享受，其他任何企业都不能享受，所以，也有人把它称为对房地产开发企业的税收优惠。

（2）根据《土地增值税宣传提纲》（国税函发〔1995〕110 号）规定，在具体计算增值额时，要区分以下几种情况进行处理：

1) 对取得土地或房地产使用权后，未进行开发即转让的，计算其增值额时，只允许扣除取得土地使用权时支付的地价款，缴纳的有关费用，以及在转让环节缴纳的税金。

2) 对取得土地使用权后投入资金，将生地变为熟地转让的，计算其增值额时，允许扣除取得土地使用权时支付的地价款、缴纳的有关费用，以及开发土地所需成本再加计开发成本的 20% 以及在转让环节缴纳的税费。

3) 对取得土地使用权后进行房地产开发建造的，在计算其增值额时，允许扣除取得土地使用权时支付的地价款和有关费用、开发土地和新建房及配套设施的成本和规定的费用、转让房地产有关的税费，并允许加计 20% 的扣除。

《土地增值税清算鉴证业务准则》（国税发〔2007〕132 号）也作出相应的规定，对于国家规定的加计扣除项目的审核，应当包括下列内容：第（一）款规定，对取得土地（不论是生地还是熟地）使用权后，未进行任何形式的开发即转让的，审核是否按税收规定计算扣除项目金额，核实有无违反税收规定加计扣除的情形。第（三）款规定，对于取得了房地产权后，未进行任何实质性的改良或开发即再行转让的，审核是否按税收规定计算扣除项目金额，核实有无违反税收规定加计扣除的情形。

根据上述规定，房地产开发企业取得土地使用权和房地产的产权后没进行任何实质性开发的，在转让时不得加计扣除 20%。

（五）与转让房地产有关的税费

与转让房地产有关的税费是指在转让房地产时缴纳的营业税、城市维护建设税、印花税，因转让房地产缴纳的教育费附加，也可以视同税费予以扣除。

房地产开发企业在计算“与转让房地产有关的税费”时，应注意以下两点：

（1）根据企业会计准则规定，印花税应计入管理费用，计算“房地产开发费用”时，已经包含了印花税，《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕048号）规定：“房地产开发企业缴纳的印花税列入管理费用，已相应予以扣除”，因此，不得重复扣除。

（2）2010年以来，各地纷纷开征“地方教育费附加”，《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》及相关文件中没有规定地方教育费附加可以视同税金予以扣除，因此，不得扣除，

（六）旧房及建筑物的评估价格

旧房及建筑物的评估价格是指在转让已使用的房屋及建筑物时，由政府批准设立的房地产评估机构评定的重置成本价乘以成新度折扣率后的价格，评估价格须经当地税务机关确认。

凡是已使用一定时间或达到一定磨损程度的房产均属旧房。也可以这样来判断，旧房属于使用过的固定资产，已使用过的固定资产，是指纳税人根据财务会计制度已经计提过折旧的固定资产。

之所以这样规定，主要是因为如果按原成本价作为扣除项目金额，不尽合理。而采用评估的重置成本价能够相对消除通货膨胀因素的影响，比较合理。

《财政部 国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税〔2006〕21号）第二条第一款规定“纳税人转让旧房及建筑物，凡不能取得评估价格，但能提供购房发票的，经当地税务部门确认，取得土地使用权所支付的金额、新建房及配套设施的成本、费用，可按发票所载金额并从购买年度起至转让年度止，每年加计5%计算。”

计算扣除项目时“每年”按购房发票所载日期起至售房发票开具之日止，每满12个月计为一年；超过6个月、未满12个月的，可以视同为一年；这也意味着不足6个月的不计算扣除额。

3.4 土地增值税清算有哪些具体要求？开发费用中利息支出应当怎样计算？

学员提问：2010年以来，税务机关重点开展了对房地产开发企业的土地增值税清算，我们也应当做好清算前的准备工作。请问，开发项目达到清算条件之前，房地产开发企业应做哪些准备工作。另外，房地产开发企业在工程竣工后，扣留施工企业的

“质量保证金”，施工企业不开发票，房地产开发企业可否在税前扣除？

老师答疑：

（一）做好房地产开发项目的成本核算

《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91号）第十七条规定：清算审核时，对不同类型房地产是否分别计算增值额、增值率，缴纳土地增值税。

长期以来，受计划体制下会计核算思想的影响，房地产开发企业的成本核算是以“单独编制设计概算或施工图预算的建筑物”作为成本核算对象的，即以一栋楼作为一个成本核算对象，把这栋楼的总成本除以建筑总面积来计算单位建筑面积成本。但是，在市场经济条件下，这栋楼的不同组成部分功能不同、售价不同、成本也不同。现在，税法要按不同组成部分划分房产类型，分别计算增值额、增值率，缴纳土地增值税，例如，楼房的一层、二层是商铺，售价较高，而房地产开发企业核算的是整个楼的平均成本，造成商铺在计算土地增值税时增值额很大、增值率很高，适用较高税率，征收了较高的土地增值税，不尽合理。问题就出在成本核算上，因为核算的成本与收入不配比。所以，做好房地产开发企业土地增值税的清算，首要的问题是正确划分成本核算对象，按照不同房产类别正确计算开发产品的成本。

（二）检查会计核算是否有合法、有效、真实、完整的原始凭证

《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）第四条（一）款规定，扣除取得土地使用权所支付的金额、房地产开发成本、开发费用及与转让房地产有关税金，须提供合法有效凭证；不能提供合法有效凭证的，不予扣除。

《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91号）规定，在土地增值税清算中，扣除项目金额中所归集的各项成本和费用，必须是实际发生的，应当取得但未取得合法凭据的不得扣除。

1. 拆迁补偿费扣除凭证的规定。《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91号）第二十二條规定，拆迁补偿费是否实际发生，尤其是支付给个人的拆迁补偿款、拆迁合同和签收花名册或签收凭证是否一一对应。该文件自2009年6月1日起施行，对支付给被动迁户的拆迁补偿费的票据作出新的规定，只要拆迁合同、签收花名册或签收凭证对应就可以扣除，不再硬性规定需要发票才可扣除。

2. 扣留建筑施工企业质量保证金的规定。房地产开发企业在工程竣工验收后，根据合同约定，扣留建筑安装施工企业一定比例的工程款，作为开发项目的质量保证金，在计算土地增值税时，建筑安装施工企业就质量保证金对房地产开发企业开具发票的，按发票所载金额予以扣除；未开具发票的，扣留的质量保证金不得计算扣除。

根据建筑业的行规，工程验收之后支付工程价款时，建设单位要扣留5%的工程款，作为质量保证金。在保修期内，如果工程质量出了问题，建筑施工企业应当予以修理，

如不修理房地产开发企业可以自行组织修理，其修理费用由质量保证金支付。如果在保修期内工程质量不出问题，保修期结束，房地产开发企业退还全部质量保证金。税法规定，房地产开发企业如果不能取得质量保证金发票，不得在税前扣除，会多交税费；而建筑施工企业则担心开具发票之后，房地产开发企业不予付款。为此，作者提出两个建议：

(1) 在建设工程发包合同中约定，工程验收之后，建设方扣留的质量保证金，建筑企业必须出具发票，保修期结束，建设方应保证退还剩余的质量保证金，否则，违约方应当承担经济责任和法律责任。

(2) 由第三方作担保。建设方和建筑施工企业共同委托担保公司出具付款保函，建筑施工企业按合同开具质量保证金的发票，待保修期结束后，担保公司作为担保人监督付款，如果房地产公司不付款，由担保方付款，担保公司再依法向房地产公司追索。

(三) 房地产开发费用中借款利息的计算

按 10% 比例扣除的房地产开发费用中包含财务费用。《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第七条（三）款规定，财务费用中的利息支出，凡能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的，允许据实扣除（但是，不含贷款逾期利息、罚息），但最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。其他房地产开发费用，按“取得土地使用权所支付的金额”和“房地产开发成本”之和的 5% 以内计算扣除。凡不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明的，房地产开发费用按“取得土地使用权所支付的金额”和“房地产开发成本”之和的 10% 以内计算扣除。

在这里规定了其他房地产开发费用按照建造成本的 5% 以内计算扣除。有人提问，如果房地产企业自用资金充足，没有借款利息，是否房地产开发费用就按 5% 扣除呢？《国家税务总局关于印发〈土地增值税宣传提纲〉的通知》（国税函发〔1995〕110 号）规定：“财务费用中的利息支出，凡不能提供金融机构证明的，利息不单独扣除，三项费用（指销售费用、管理费用、财务费用）的扣除按取得土地使用权所支付的金额及房地产开发成本的 10% 以内计算扣除。”

所称“不能提供金融机构借款证明”的，有两种情况，一是自有资金充足，不需借款，当然没有借款证明；二是向非金融企业借款，这两种情况房地产开发费用均按建造成本的 10% 扣除。

《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）第三条房地产开发费用的扣除问题规定：

(1) 财务费用中的利息支出，凡能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的，允许据实扣除，但最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。其他房地产开发费用，在按照“取得土地使用权所支付的金额”与“房地产开发成本”金额之和的 5% 以内计算扣除。

(2) 凡不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明的，房

地产开发费用在按“取得土地使用权所支付的金额”与“房地产开发成本”金额之和的10%以内计算扣除。全部使用自有资金，没有利息支出的，按照以上方法扣除。

(3) 房地产开发企业既向金融机构借款，又有其他借款的，其房地产开发费用计算扣除时不能同时适用本条(1)、(2)项所述两种办法。

(4) 土地增值税清算时，已经计入房地产开发成本的利息支出，应调整至财务费用中计算扣除。

在制定《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》时，按照当时的财务会计制度规定，借款利息是计入财务费用的，开发费用按建造成本的10%扣除，其中包含了借款利息。但是，自2000年以后，有关税法规定：“从事房地产开发业务的纳税人为开发房地产而借入资金所发生的借款费用，在房地产完工之前发生的，应计入有关房地产的开发成本”(见《企业所得税税前扣除办法》国税发[2000]84号第三十五条)。后来的有关文件也作了如是规定。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第三十七条规定：“企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过12个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的，在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用，应当作为资本性支出计入有关资产的成本，并依照本条例的规定扣除。”房地产企业建造的开发产品就属于这类存货，已经把有关的借款利息计入了“开发产品”成本。这样一来，按10%计算的房地产开发费用与开发成本重复计算了借款利息。所以，《土地增值税清算鉴证业务准则》(国税发[2007]132号)规定：在计算加计扣除项目基数时，审核是否剔除了已计入开发成本的借款费用。意思是，计算房地产开发费用和加计扣除的建造成本应当是“不含利息的建造成本”，在具体操作时，把已经计入“开发成本”的利息予以剔除，不可能调整到财务费用中，也没有必要。

(四) 对单位面积建安造价的合理控制

《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)文件规定，房地产开发企业办理土地增值税清算所附送的“前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、开发间接费用”的凭证或资料不符合清算要求或不实的，地方税务机关可参照当地建设工程造价管理部门公布的建安造价定额资料，结合房屋结构、用途、区位等因素，核定上述四项开发成本的单位面积金额标准，并据以计算扣除。具体核定方法由省级税务机关确定。

为贯彻国家税务总局的文件精神，《北京市地方税务局关于土地增值税核定扣除项目金额标准有关问题的通知》(京地税地[2009]245号)规定：土地增值税清算项目的四项成本应按实际发生额据实扣除，但发现有下列情况之一的，应按本通知规定的标准核定扣除：①无法按清算要求提供开发成本核算资料的；②提供的开发成本资料不实的；③发现“鉴证报告”内容有问题的；④虚报房地产开发成本的；⑤清算项目的四项成本扣除额明显高于北京市地方税务局制定的分类房产单位面积四项成本扣除金额标准，又无正当理由的。核定的四项成本金额按照分类房产单位面积四项成本核

定表（见表 3-1）确定。核定四项成本应按照房地产项目类型适用的核定标准，分别确定四项成本的扣除金额。具体计算公式为：

核定的四项成本=不同类型对应年代的核定单位成本×清算建筑面积

本通知中不同年代的核定单位成本参照北京市建设工程造价管理部门的定额标准，结合专家经验和市场状况制定。北京市地方税务局将根据情况不定期进行调整。未调整期间，2008 年以后竣工的开发项目暂按 2008 年标准核定。

表 3-1 分类房产单位面积四项成本核定表

房地产类型	竣工年代	核定单位成本（元/m ² ）
多层住宅及底商	2001 年及以前	1 386
	2002 年	1 402
	2003 年	1 469
	2004 年	1 502
	2005 年	1 486
	2006 年	1 512
	2007 年	1 586
	2008 年	1 798
高层住宅及底商	2001 年及以前	2 425
	2002 年	2 435
	2003 年	2 621
	2004 年	2 807
	2005 年	2 769
	2006 年	2 790
	2007 年	2 987
	2008 年	2 997
多层办公	2001 年及以前	2 270
	2002 年	2 270
	2003 年	2 511
	2004 年	2 502
	2005 年	2 450
	2006 年	2 480
	2007 年	2 738
	2008 年	2 700
高层办公	2001 年及以前	3 130
	2002 年	3 113
	2003 年	3 414
	2004 年	3 370
	2005 年	3 295
	2006 年	3 330
	2007 年	3 670
	2008 年	3 844

注：多层是指七层及以下的住宅或办公楼，高层是指七层以上的住宅或办公楼。

如果当地建设工程造价管理部门没用公布建安造价定额资料，企业则应参照当地当期同类开发项目单位平均建安成本或当地建设部门公布的单位定额成本，检验建筑安装工程费支出是否存在异常。

（五）土地增值税的计算方法及程序

土地增值税，是指对转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人，就其转让房地产所取得的增值额征收的一种税。土地增值税的核心是增值额，房地产开发企业按下列公式计算应交土地增值税。

增值额=销售收入总额-扣除项目金额

扣除项目金额=建造成本+房地产开发费用+财政部规定的其他扣除项目+与转让房地产有关的税费=建造成本+10%×建造成本+20%×建造成本+营业税金及附加=（1+30%）×建造成本+营业税金及附加

增值率=增值额÷扣除项目金额×100%

按照增值率选择适用税率：分四档税率，土地增值税四级超率累进税率见表 3-2。

表 3-2 土地增值税四级超率累进税率

级数	增值额与扣除项目金额的比率	税率（%）	速算扣除系数（%）
1	不超过 50%的部分	30	0
2	超过 50%至 100%的部分	40	5
3	超过 100%至 200%的部分	50	15
4	超过 200%的部分	60	35

应交土地增值税=增值额×适用税率-扣除项目金额×速算扣除系数

需要说明的是，《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》规定的建造成本中是不含利息支出的；根据现行制度规定核算的开发成本中已经包含的利息支付在计算土地增值税时应当予以剔除。根据上述规定调整后的扣除项目金额的计算公式为

（1）企业开发项目的利息支出不能够提供金融机构证明的：

扣除项目金额=（建造成本-已计入开发成本的借款利息）×130%+与转让房地产有关的税费=不含息建造成本×130%+营业税金及附加

（2）企业开发项目的利息支出能够提供金融机构证明的：

扣除项目金额=不含息建造成本×125%+实际支付的利息+营业税金及附加

根据土地增值税的税收规定，企业可以利用利息扣除的优惠政策降低土地增值税，依据上述公式得出如下结论，即

当金融机构利息支出>5%建造成本时，采用据实扣除法。

当金融机构利息支出≤5%建造成本时，采用比例扣除法。

这样操作，就会使按规定计算的房地产开发费用等于建造成本的 10%，或大于 10%，而不应小于 10%。

3.5 房地产开发企业销售保障性住房取得的收入，是否预征土地增值税？

学员提问：根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》的规定，房地产开发企业在取得预售许可证预售房产时，可以预征土地增值税，待该项目全部竣工，办理结算后再进行清算，多退少补。但是，我公司所开发的一个经济适用房小区，按2%预征了土地增值税之后，当地税务机关不予清算，也不退税，请问这样处理对吗？

老师答疑：

考虑到房地产开发企业的开发产品建造周期较长，在开发项目建造达到一定程度后可以取得预售许可证，预售房产。为了发挥土地增值税在房产预售阶段的税收调节作用，《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第十六条规定：“纳税人在项目全部竣工结算前转让房地产取得的收入，由于涉及成本确定或其他原因，而无法据以计算土地增值税的，可以预征土地增值税，待该项目全部竣工，办理结算后再进行清算，多退少补。”《财政部 国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税[2006] 21号）第三条“关于土地增值税的预征和清算问题”规定：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。工程项目竣工结算后，应及时进行清算，多退少补。对未按预征规定期限预缴税款的，应根据《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则的有关规定，从限定的缴纳税款期限届满的次日起，加收滞纳金。

从上述规定可以看出，房地产开发项目在预售时应当预征土地增值税，待该项目全部竣工，办理结算后再进行清算，多退少补。

为深入贯彻《国务院关于坚决遏制部分城市房价过快上涨的通知》（国发[2010] 10号）精神，促进房地产行业健康发展，合理调节房地产开发收益，充分发挥土地增值税调控作用，《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）规定：为了发挥土地增值税在预征阶段的调节作用，各地须对目前的预征率进行调整。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%，各地要根据不同类型房地产确定适当的预征率（地区的划分按照国务院有关文件的规定执行）。对尚未预征或暂缓预征的地区，应切实按照税收法律法规开展预征，确保土地增值税在预征阶段及时、充分发挥调节作用。

保障性住房包括经济适用房、限价房、全租房、廉租房。其中房地产开发企业建成后可以对外出售的是经济适用房和限价房。此两类房产的定价由当地政府有关部门定价，根据国务院的规定，利润率要控制在3%以内，按照土地增值税征管办法计算，

此两类房产的增值额为负数，没有增值额不应当征收土地增值税，如果已经预征了土地增值税，也应当按照“先预征后清算，多退少补”的政策予以退税。

下面再介绍北京市政府有关部门的规定，供各地税务机关和房地产开发企业参考。为了贯彻落实《住房和城乡建设部、国土资源部、监察部关于进一步贯彻落实国发[2010] 10 号文件的通知》（建房[2010] 115 号）、《国土资源部、住房和城乡建设部关于进一步加强房地产用地和建设管理调控的通知》（国土资发[2010] 151 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）、《财政部 国家税务总局关于支持公共租赁住房建设和运营有关税收优惠政策的通知》（财税[2010] 88 号）、《财政部 国家税务总局、住房和城乡建设部关于调整房地产交易环节契税个人所得税优惠政策的通知》（财税[2010] 94 号）等精神，巩固北京市房地产调控成果，促进房地产市场健康发展，结合北京市实际情况，《北京市住房和城乡建设委员会、北京市财政局、北京市地方税务局关于贯彻落实国家有关部门房地产市场宏观调控政策有关问题的通知》（京建发[2010] 677 号）第一条“关于土地增值税预征率问题”规定，自 2010 年 10 月 1 日起，房地产开发企业销售商品房取得的收入，按如下标准预征土地增值税：

（1）房地产开发企业销售经济适用住房、限价商品住房等保障性住房取得的收入，暂不预征收土地增值税。

（2）容积率小于 1.0 的房地产开发项目，按照销售收入的 3%预征土地增值税。

（3）其他房地产开发项目，按照销售收入的 2%预征土地增值税。

增值额是土地增值税的核心，在什么情况下可以不征土地增值税呢？可按下列方法求证：

设销售收入总额为 X ，设不含息建造成本为 Y 。

于是，按照建造成本 10%计算的房地产开发费用为 $0.1Y$ ；

财政部规定的加计 20%扣除额为 $0.2Y$ ；

允许扣除的营业税、城建税、教育费附加为 $5.5\%X=0.055X$

计算当增值率为 0 时，销售总额 X 与建造成本 Y 的关系。列方程式如下：

$$\frac{X - (1.3Y + 0.055X)}{1.3Y + 0.055X} = 0$$

$$X - (1.3Y + 0.055X) = 0$$

$$X = 1.37566Y$$

该公式的经济含义是，当销售收入总额 ≤ 1.37566 倍的建造成本时，增值额等于或小于零，增值率 ≤ 0 ，不应当交土地增值税。

由于经济适用房的利润率要控制在 3%以内，土地增值税的增值额会小于零。所以，国家税务总局规定在预征土地增值税时，将保障性住房除外，北京市的规定，销售经济适用住房、限价商品住房等保障性住房取得的收入，暂不征收土地增值税。各地在征税时也应效仿北京，和中央政府的规定保持一致。

3.6 房地产开发企业在土地增值税的清算过程中承担什么责任？

学员提问：《国务院关于坚决遏制部分城市房价过快上涨的通知》（国发〔2010〕10号）下发后，各地陆续开展了对土地增值税的清算，请问，房地产开发企业和税务机关在土地增值税的清算过程中各自承担哪些责任？

老师解答：

土地增值税清算，是指纳税人在符合土地增值税清算条件后，依照税收法律、法规及土地增值税有关政策规定，计算房地产开发项目应缴纳的土地增值税税额，并填写“土地增值税清算申报表”，向主管税务机关提供有关资料，办理土地增值税清算手续，结清该房地产项目应缴纳土地增值税税款的行为。

《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91号，以下简称《清算管理规程》）规定，纳税人应当如实申报应缴纳的土地增值税税额，保证清算申报的真实性、准确性和完整性。同时，文件规定了土地增值税清算时税务机关的责任：第一，税务机关应当为纳税人提供优质纳税服务，加强土地增值税政策宣传辅导。第二，主管税务机关应及时对纳税人清算申报的收入、扣除项目金额、增值额、增值率以及税款计算等情况进行审核，依法征收土地增值税。

这里，土地增值税清算的审核工作明确由税务机关承担，取消了中介机构的“符合要求的鉴证报告税务机关可以采信”的规定。但是，由于开发项目的建设周期较长，仅仅在土地增值税清算时算总账有失税收监管职责，《土地增值税清算管理规程》规定从以下三个方面加强对开发项目的全程税收监管：

（1）主管税务机关应加强房地产开发项目的日常税收管理，实施项目管理。主管税务机关应从纳税人取得土地使用权开始，按项目分别建立档案、设置台账，对纳税人项目立项、规划设计、施工、预售、竣工验收、工程结算、项目清盘等房地产开发全过程情况实行跟踪监控，做到税务管理与纳税人项目开发同步。

此项规定，与《国家税务总局关于印发〈土地增值税纳税申报表〉的通知》（国税发〔1995〕90号）的规定一致：从事房地产开发的纳税人，应在取得土地使用权并获得房地产开发项目开工许可后，根据税务机关确定的时间，向主管税务机关报送“土地增值税项目登记表”。

（2）主管税务机关对纳税人项目开发期间的会计核算工作应当积极关注，对纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的，应督促纳税人根据清算要求按不同期间和不同项目合理归集有关收入、成本、费用。

（3）对纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的，有条件的地区，主管税务机关可结合发票管理规定，对纳税人实施项目专用票据管理措施。

为了督促房地产开发企业配合税务机关的监管，《北京市地方税务局关于加强房地产开发项目土地增值税管理若干问题的通知》（京地税地〔2009〕105号）规定：房地

产开发企业应自取得立项批准文件之日起 30 日内，到房地产开发企业法人机构税务登记地主管税务机关办理土地增值税项目登记手续，并附送下列资料：

- (1) 土地增值税项目登记表。
- (2) 项目立项批准文件复印件。
- (3) 房地产开发企业税务登记证复印件。
- (4) 房地产项目所在地税务登记证复印件。
- (5) 主管税务机关要求报送的其他资料。

3.7 应当如何确定土地增值税的清算单位？

学员提问：我公司开发的房地产项目由于地处郊区，开盘三年多销售面积不足 50%，但是，最近，主管地税局通知我公司进行土地增值税的清算，请问，如何确定土地增值税的清算项目，房地产开发项目达到什么程度应当进行土地增值税的清算？

老师答疑：

1. 土地增值税清算单位的划分

《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）规定：“土地增值税以国家有关部门审批的房地产开发项目为单位进行清算，对于分期开发的项目，以分期项目为单位清算。开发项目中同时包含普通住宅和非普通住宅的，应分别计算增值额。”

《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91 号）规定：房地产开发项目是否以国家有关部门审批、备案的项目为单位进行清算；对于分期开发的项目，是否以分期项目为单位清算；对不同类型房地产是否分别计算增值额、增值率，缴纳土地增值税。

归纳上述文件，应当按以下要求确定清算单位：

- (1) 以国家有关部门审批的房地产开发项目为单位。
 - (2) 对于分期开发的项目，以分期项目为单位进行清算。清算范围应当以企业填报的“土地增值税项目登记表”为准。
 - (3) 对开发项目内不同类型房地产应当分别计算增值额、增值率，缴纳土地增值税。
- 从总体上讲，房地产开发企业开发的产品包括土地和房屋，房屋开发又可分为别墅、普通标准住宅、非普通标准住宅、经济适用房、限价房、商铺、会所、宾馆等，土地增值税清算时应当按照开发项目内的各类房屋分别进行清算，计算增值额、增值率，缴纳土地增值税。分类清算的前提是，房地产开发企业的会计核算应当按房产类别分类计算开发成本。显然，税收征管对房地产开发企业的会计核算提出新的更高的要求。

2. 土地增值税的清算条件

(1) 纳税人符合下列条件之一的，应当进行土地增值税的清算。

- 1) 房地产开发项目全部竣工、完成销售的。
- 2) 整体转让未竣工决算房地产开发项目的。

3) 直接转让土地使用权的。

对于符合本条规定,应当进行土地增值税清算的项目,纳税人应当在满足条件之日起 90 日内填报“土地增值税纳税申报表”,提出清算申请,到主管税务机关办理清算手续。应进行土地增值税清算的纳税人,在上述规定的期限内拒不清算或不提供清算资料的,主管税务机关可依据《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定处理。

(2) 对符合以下条件之一的,主管税务机关可要求纳税人进行土地增值税清算。

1) 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。

2) 取得销售(预售)许可证满三年仍未销售完毕的。

3) 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,应在办理注销登记前进行土地增值税清算。

4) 省(自治区、直辖市、计划单列市)税务机关规定的其他情况。

对于符合本条规定税务机关可要求纳税人进行土地增值税清算的项目,税务机关应当作出评估,并经分管领导批准,由主管税务机关确定是否进行清算;对于确定需要进行清算的项目,由主管税务机关下达“清算通知书”。纳税人应当在收到清算通知之日起 90 日内填报“土地增值税纳税申报表”,向主管税务机关提出清算申请,办理清算手续。经主管税务机关确定需要进行清算的纳税人,在上述规定的期限内拒不清算或不提供清算资料的,主管税务机关可依据《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定处理。

3.8 土地增值税清算时应当报送哪些资料?

学员提问: 房地产开发公司在土地增值税清算时应当报送哪些资料?是否必须经过中介机构进行审核鉴证?

老师答疑:

《土地增值税清算管理规程》(国税发[2009]91号)规定,纳税人清算土地增值税时应提供的清算资料包括:

(1) 土地增值税清算表及其附表。

(2) 房地产开发项目清算说明,主要内容应包括房地产开发项目立项、用地、开发、销售、关联方交易、融资、税款缴纳等基本情况及主管税务机关需要了解的其他情况。

(3) 项目竣工决算报表、取得土地使用权所支付的地价款凭证、国有土地使用权出让合同、银行贷款利息结算通知单、项目工程合同结算单、商品房购销合同统计表、销售明细表、预售许可证等与转让房地产的收入、成本和费用有关的证明资料。主管税务机关需要相应项目记账凭证的,纳税人还应提供记账凭证复印件。

(4) 纳税人委托税务中介机构审核鉴证的清算项目,还应报送中介机构出具的“土地增值税清算税款鉴证报告”。

在《土地增值税清算管理规程》中并没有强行要求对土地增值税清算进行审计鉴证，而是说“委托税务中介机构审核鉴证的清算项目，还应报送‘土地增值税清算税款鉴证报告’，可以理解为：如果没有委托中介机构审计鉴证的就可以不报‘土地增值税清算税款鉴证报告’”。同时，《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）要求，有条件的地区，要充分发挥中介机构的作用，提高清算效率。各地税务师管理中心要配合当地税务机关加强对中介机构的管理，对清算中弄虚作假的中介机构进行严肃惩治。

房地产开发企业的土地增值税清算是否需要中介机构审计鉴证，可按主管税务机关的具体要求。

主管税务机关收到纳税人清算资料后，对符合清算条件的项目，且报送的清算资料完备的，予以受理；对纳税人符合清算条件、且报送的清算资料不全的，应要求纳税人在规定期限内补报，纳税人在规定的期限内补齐清算资料后，予以受理；对不符合清算条件的项目，不予受理。主管税务机关已受理的清算申请，纳税人无正当理由不得撤销。

3.9 土地增值税清算前房地产开发企业如何做好准备工作？

学员提问：我公司开发的房地产项目已经具备清算条件，正在进行清算前的准备工作，请问，我们应在哪些方面做好准备？

老师答疑：

由于土地增值税的预征率偏低，土地增值税清算时一般都会补交税款，会造成房地产企业大量现金外流，各企业都应当事前做好准备，积极应对。如何做到知己知彼百战不殆，可以分析一下，税务机关土地增值税审核的主要内容：

1. 收入情况的审核要点

（1）审核收入情况时，应结合销售发票、销售合同（含房管部门网上备案登记资料）、商品房销售（预售）许可证、房产销售分户明细表及其他有关资料，重点审核销售明细表、房地产销售面积与项目可售面积的数据关联性，以核实计税收入。

（2）对销售合同所载商品房面积与有关部门实际测量面积不一致，而发生补、退房款的收入调整情况进行审核。

（3）对销售价格进行评估，审核有无价格明显偏低而没有正当理由的情况，如果有此种情况，税务机关可以核定征收。

（4）主管税务机关可通过实地查验，确认有无少计、漏计收入事项，确认有无将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等情况是否已做视同销售处理账目？

2. 扣除项目的审核要点

（1）审核扣除项目是否符合下列要求：

1）在土地增值税清算中，计算扣除项目金额时，其实际发生的支出应当取得但未

取得合法凭据的不得扣除。

2) 扣除项目金额中所归集的各项成本和费用, 必须是实际发生的。

3) 扣除项目金额应当准确地在各扣除项目中分别归集, 不得混淆。

4) 扣除项目金额中所归集的各项成本和费用必须是在清算项目开发中直接发生的或应当分摊的。

5) 纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的, 或者同一项目中建造不同类型房地产的, 应按照受益对象, 采用合理的分配方法, 分摊共同的成本费用。

6) 对同一类事项, 应当采取相同的会计政策或处理方法。会计核算与税务处理规定不一致的, 以税务处理规定为准。

(2) 审核取得土地使用权支付金额和土地征用及拆迁补偿费时关注重点是:

1) 同一宗土地有多个开发项目, 是否予以分摊, 分摊办法是否合理、合规, 具体金额的计算是否正确。

2) 是否存在将房地产开发费用记入取得土地使用权支付金额以及土地征用及拆迁补偿费的情形。

3) 拆迁补偿费是否实际发生, 尤其是支付给个人的拆迁补偿款、拆迁(回迁)合同和签收花名册或签收凭证是否一一对应。

(3) 审核前期工程费、基础设施费时关注重点是:

1) 前期工程费、基础设施费是否真实发生, 是否存在虚列情形。

2) 是否将房地产开发费用计入前期工程费、基础设施费。

3) 多个(或分期)项目共同发生的前期工程费、基础设施费, 是否按项目合理分摊。

(4) 审核公共配套设施费时关注重点是:

1) 公共配套设施的界定是否准确, 公共配套设施费是否真实发生, 有无预提的公共配套设施费情况。

2) 是否将房地产开发费用计入公共配套设施费。

3) 多个(或分期)项目共同发生的公共配套设施费, 是否按项目合理分摊。

(5) 审核建筑安装工程费时关注重点是:

1) 发生的费用是否与决算报告、审计报告、工程结算报告、工程施工合同所记载的内容相符。

2) 房地产开发企业自购建筑材料时, 自购建材费用是否重复计算扣除项目。

3) 参照当地当期同类开发项目单位平均建安成本或当地建设部门公布的单位定额成本, 验证建筑安装工程费支出是否异常。

4) 房地产开发企业采用自营方式自行施工建设的, 还应当关注有无虚列, 多列施工人工费、材料费、机械使用费等情况。

5) 建筑安装发票是否在项目所在地税务机关开具。

(6) 审核开发间接费用时关注重点是:

1) 是否存在将企业行政管理部门(总部)为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用记入开发间接费用的情形。

2) 开发间接费用是否真实发生, 有无预提开发间接费用的情况, 取得的凭证是否合法有效。

(7) 审核利息支出时关注重点是:

1) 是否将利息支出从房地产开发成本中调整至开发费用中。

2) 分期开发项目或者同时开发多个项目的, 其取得的一般性贷款的利息支出, 是否按照项目合理分摊。

3) 利用闲置专项借款对外投资取得收益, 其收益是否冲减利息支出。

(8) 审核代收费用时关注重点是:

1) 对于县级以上人民政府要求房地产开发企业在售房时代收的各项费用, 审核其代收费用是否计入房价并向购买方一并收取。

2) 当代收费用计入房价时, 审核有无将代收费用计入加计扣除以及房地产开发费用计算基数的情况。

(9) 审核关联交易时关注重点是:

1) 在审核收入和扣除项目时, 重点关注关联企业交易是否按照公允价值和营业常规进行业务往来。

2) 关注企业大额应付款余额, 审核交易行为是否真实。

3.10 房地产开发企业的土地增值税在什么情况下应当核定征收?

学员提问: 房地产开发企业的土地增值税在什么情况下进行核定征收? 核定征收如何依法进行? 土地增值税清算后, 再出售结存的房产如何缴纳土地增值税?

老师答疑:

1. 关于核定征收问题

根据《中华人民共和国税收征收管理法》、《土地增值税清算管理规程》规定, 在土地增值税清算中符合以下条件之一的, 可实行核定征收。

(1) 依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的。

(2) 擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的。

(3) 虽设置账簿, 但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全, 难以确定转让收入或扣除项目金额的。

(4) 符合土地增值税清算条件, 企业未按照规定的期限办理清算手续, 经税务机关责令限期清算, 逾期仍不清算的。

(5) 申报的计税依据明显偏低, 又无正当理由的。

上述诸条非违规即违法, 也就是说房地产开发企业只有违规违法才可以进行核定征收, 不违规不违法不得搞核定征收。国家税务总局要求, 核定征收必须严格依照税收法律法规规定的条件进行, 任何单位和个人不得擅自扩大核定征收范围, 严禁在清算中出现“以核定为主”、“一核了之”、“求快图省”的做法。凡擅自将核定征收作为

本地区土地增值税清算主要方式的,必须立即纠正。对确需核定征收的,要严格按照税收法律法规的要求,从严、从高确定核定征收率。为了规范核定征收工作,核定征收率原则上不得低于5%,各省级税务机关要结合本地实际,区分不同房地产类型制定核定征收率。

符合上述核定征收条件的,由主管税务机关发出核定征收的“税务事项告知书”后,税务人员对房地产项目开展土地增值税核定征收核查,经主管税务机关审核合议,通知纳税人申报缴纳应补交税款或办理退税。

2. 土地增值税清算后, 出售存量房纳税申报问题

根据《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)规定,在土地增值税清算时未转让的房地产,清算后销售或有偿转让的,纳税人应按规定进行土地增值税的纳税申报,扣除项目金额按清算时分房产类别计算的单位建筑面积成本费用乘以销售或转让面积计算。

某类房产单位可售面积成本费用=清算时该类房产扣除项目总额÷该类房产总可售面积

纳税人应当在转让房地产后按月向房地产所在地主管税务机关办理纳税申报,并在税务机关核定的期限内缴纳土地增值税。

3.11 什么是普通标准住宅, 企业出售普通标准住宅怎样享受土地增值税的税收优惠政策?

学员提问: A 房地产公司从事普通标准住宅开发,2011 年,出售一栋普通住宅楼,可售面积 12000m²,平均每平方米售价 2000 元,销售收入总额 2400 万元,为建该楼支付土地出让金 324 万元,房地产开发成本 1200 万元,其中:利息支出 100 万元,假设不能提供金融机构借款费用证明。城建税率 7%,教育费附加 3%,印花税率 0.5%,当地政府规定房地产开发费用允许扣除比例 10%。应当怎样计算缴纳土地增值税?房地产开发企业建造普通标准住宅怎样创造条件享受土地增值税的免税优惠?

老师答疑:

《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第八条第(一)款规定:“纳税人建造普通标准住宅出售,增值额未超过扣除项目金额 20%的免征土地增值税。”这就是日常所说的增值率不大于 20%的免征土地增值税的规定。《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第十一条规定,所称的普通标准住宅,是指按所在地一般民用住宅标准建造的居住用住宅。高级公寓、别墅、度假村等不属于普通标准住宅。普通标准住宅与其他住宅的具体划分界限由各省、自治区、直辖市人民政府规定。

《财政部 国家税务总局关于土地增值税普通标准住宅有关政策的通知》(财税[2006]141号)规定:“普通标准住宅”的认定,可在各省、自治区、直辖市人民政府根据《国务院办公厅转发建设部等部门关于做好稳定住房价格工作意见的通知》(国

办发〔2005〕26号）制定的“普通住房标准”的范围内从严掌握。

《国务院办公厅转发建设部等部门关于做好稳定住房价格工作的意见》（国办发〔2005〕26号）第五条规定，明确享受优惠政策普通住房标准，合理引导住房建设与消费。为了合理引导住房建设与消费，大力发展省地型住房，在规划审批、土地供应以及信贷、税收等方面，对中小套型、中低价位普通住房给予优惠政策支持。在享受优惠政策的住房原则上应同时满足以下条件：

- （1）住宅小区建筑容积率在 1.0 以上。
- （2）单套建筑面积在 120m² 以下。
- （3）实际成交价格低于同级别土地上住房平均交易价格 1.2 倍以下。

各省、自治区、直辖市要根据实际情况，制定本地区享受优惠政策普通住房的具体标准。允许单套建筑面积和价格标准适当浮动，但向上浮动的比例不得超过上述标准的 20%。该文件第六条规定，加强经济适用住房建设，完善廉租住房制度。各地要按《经济适用住房管理办法》（建住房〔2004〕77号）和当地政府的规定，落实经济适用住房项目招投标制度，加强经济适用住房建设，严格实行政府指导价，控制套型面积和销售对象，切实降低开发建设成本，建设单位利润要控制在 3% 以内。

根据国务院办公厅的要求，北京市住房和城乡建设委员会、北京市地方税务局规定，享受优惠政策的普通住房，应同时满足以下三个条件：①住宅小区建筑容积率在 1.0（含）以上；②单套建筑面积在 140（含）m² 以下；③实际成交价格低于所在区域普通住房平均交易价格 1.2 倍以下。

但是，对于每平方米实际成交价格，各地规定不一。《北京市住房和城乡建设委员会、北京市地方税务局关于公布本市享受优惠政策普通住房平均交易价格的通知》（京建法〔2011〕22号）文件规定：

自 2011 年 12 月 10 日起，本市享受优惠政策普通住房平均交易价格调整为按照全市住房平均交易价格结合区位调整系数确定。其中，全市住房平均交易价格为 2010 年成交均价每平方米建筑面积 18 000 元，区位调整系数按照“北京市享受优惠政策普通住房平均交易价格区位调整系数”（见表 3-3）。

表 3-3 北京市享受优惠政策普通住房平均交易价格区位调整系数

方位 系数 环线区域	北部	南部
四环路以内	1.8	1.6
四环路至五环路之间	1.5	1.3
五环路至六环路之间	1.2	1.0
六环路以外	0.8	

根据上述文件的规定，计算普通标准住宅每平方米价格的上限，公式如下：

普通标准住宅每平方米价格上限=平均交易价格（18 000 元/m²）×区位调整系数×1.2

表 3-4 北京市享受优惠政策普通住房价格上限

环线区域 价格上限 方位	北部地区（元/m ² ）	南部地区（元/m ² ）
四环路以内	38 880	34 560
四环路至五环路	32 400	28 080
五环路至六环路	25 920	21 600
六环路以外地区（元/m ² ）	17 280	

量化之后，对房地产开发企业和购房人符合上述规定均可享受税收优惠。房地产开发企业建造普通标准住宅出售增值率不大于 20% 的免征土地增值税。购房人可以降低契税支出。《财政部 国家税务总局、住房和城乡建设部关于调整房地产交易环节契税个人所得税优惠政策的通知》（财税〔2010〕94 号）规定，对个人购买普通住房，且该住房属于家庭（成员范围包括购房人、配偶以及未成年子女，下同）唯一住房的，减半征收契税。对个人购买 90m² 及以下普通住房，且该住房属于家庭唯一住房的，减按 1% 税率征收契税。

学员所提问题，应交土地增值税计算如下：

（1）收入总额：2 400 万元。

（2）扣除项目金额（扣除利息支出 100 万元）。

1）取得土地使用权金额：324 万元。

2）不含息房地产开发成本：1 100 万元。

3）房地产开发费用：（324+1 100）×10%=142.4（万元）

4）加计 20% 扣除数：（324+1 100）×20%=284.8（万元）

5）扣除营业税及附加：2 400×5%×（1+7%+3%）=132（万元）

扣除项目金额合计=324+1 100+142.4+284.8+132=1 983.2（万元）

（3）增值额：2 400-1 983.2=416.8（万元）

（4）增值率：416.8÷1 983.2=21.02%

（5）应交土地增值税：416.8×30%-0=125.04（万元）

（6）获利金额=收入-成本-费用-利息-税费=2 400-324-1 100-100-132-125.04=618.96（万元）

房地产企业建造普通标准住宅出售，征收了土地增值税，说明定价偏高。房地产开发企业为了享受土地增值税对普通标准住宅的税收优惠政策，可以考虑降低房产售价。假设每平方米降价 25 元，降价后每平方米售价为 1 975 元，销售收入总额为 2 370 万元。则：

（1）扣除项目金额=（324+1 100）×130%+2 370×5.5%=1 981.55（万元）

（2）增值额=2 370-1 981.55=388.45（万元）

（3）增值率=388.45÷1 981.55=19.60%

根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》的规定，增值率不大于 20%，免征土地增值税。

获利金额=2 370-324-1 100-100-130.35 = 715.65（万元）

较高售价多获利=715.65-618.96=96.69（万元），这就是通常讲的，经过纳税筹划，低售价可以高收益。

3.12 房地产开发企业建造普通标准住宅，怎样定价可以免交土地增值税？

学员提问：根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》的规定，纳税人建造普通标准住宅出售，增值率不大于 20%的可以免征土地增值税。请问，用什么方法定价可以使房地产企业享受到此项税收优惠政策？

老师答疑：

根据上例可以看到，在计算土地增值税应纳税额过程中，涉及的因素只用两个，即销售收入总额和不含息建造成本。

土地增值税免税临界点的计算如下：

设销售收入总额为 X ，设不含息建造成本为 Y 。

于是，按照建造成本 10%计算的房地产开发费用为 $0.1Y$ 。

财政部规定的加计 20%扣除额为 $0.2Y$ 。

允许扣除的营业税、城建税、教育费附加为 $5.5\%X=0.055X$

计算：当增值率为 20%时，销售总额 X 与建造成本 Y 的关系：

列方程并求解如下：

$$\frac{X - (1.3Y + 0.005X)}{1.3Y + 0.055X} = 20\%$$

$$0.934X = 1.56Y$$

$$X = 1.670\ 24Y$$

该公式的经济含义是：当增值率=20%时，售价为建造成本的 1.670 24 倍。

如果房地产开发企业出售普通标准住宅，在定价时使售价不大于建造成本的 1.670 24 倍，土地增值税的增值率就会不大于 20%，即，当 $X \leq 1.670\ 24Y$ 时，增值率 $\leq 20\%$ ，根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》的规定，可以免交土地增值税。所以，可以把 1.670 24 称为“免税临界点定价系数”。

追求利润最大化始终是企业的最终目标。当房地产市场形势看好，房地产企业就会考虑提高房产的销售价格，需要注意的是，提高售价所带来的经济效益应大于提高售价应缴纳的土地增值税。根据上述的计算方法，得到“高收益最低定价系数”为 1.820 14。其经济含义是，如果房产的销售价格大于 1.820 14 倍的建造成本，企业虽然缴纳了土地增值税，但是，由于提高售价所带来的经济收入大于提高售价应缴纳的土地增值税，

企业仍然可以多获利。如图 3-1 所示：



图 3-1 销售普通标准住宅定价系数示意图

图 3-1 的含义是：当房地产市场不好的情况下，销售普通标准住宅，将每平方米均价定在免税临界点定价系数的左侧，就可以享受免税的优惠政策，免征土地增值税，提高经济效益。当房地产市场看好的情况下，销售各种住宅，将每平方米均价定在高收益最低定价系数的右侧，虽然征收土地增值税，但是，提高售价所带来的经济利益会大于应交的土地增值税，仍然可以多获利。”

以 3.11 学员提问为例，可售面积 12 000m²，不含息建造成本为 1 424 万元，建造成本为 1 186.66 元/m²。

（1）当房地产市场不好的情况下，房地产开发企业应当采用降价销售策略，争取享受土地增值税的免税政策，提高经济效益。计算每平方米售价的免税临界点，按免税临界点定价。

每平方米定价的免税临界点=1 186.66×1.670 24=1 982.00（元/m²）

假设每平方米定价为 1 982.00 元，销售总额为 2 378.40 万元，则

扣除项目金额=1 424×130%+2 378.40×5.5%=1 982.01（万元）

增值额=2 378.40-1 982.01=396.39（万元）

增值率=396.39÷1 982.01=19.999 9%

增值率≤20%，可以享受免交土地增值税的优惠政策。

获利金额=2 378.40-324-1 100-100-2 378.40×5.5%=723.59（万元）

比每平方米均价 2 000 元，提高效益=723.59-618.96=104.63（万元）

（2）当房地产市场看好的情况下，房地产开发企业应当采用提价销售策略，但是，必须考虑提高售价所带来的经济利益应大于需要缴纳的土地增值税，应考虑用高收益最低定价系数来计算最低的定价。

高收益最低定价=1 186.66×1.820 14=2 159.91（元/m²）

根据计算结果，可以判断，只要每平方米均价大于 2 159.91 元，虽然需要缴纳土地增值税，但因为提高售价所带来的经济利益会大于应交的土地增值税，房地产开发企业仍然可以多获利。假设每平方米定价为 2 160 元，销售总额 2 592.00 万元。

扣除项目金额=1 424×130%+2 592×5.5%=1 993.76（万元）

增值额=2 592-1 993.76=598.24（万元）

增值率=598.24÷1 993.76=30.01%（适用税率为 30%，速算扣除率为 0）。

应交土地增值税=598.24×30%-0=179.47（万元）

销售总额增加 192.0 万元，应交土地增值税 179.47 万元。

缴纳土地增值税后还可以获利 $=192.0-179.47=12.53$ （万元）

获利金额 $=2\,592-324-1\,100-100-179.47-2\,592\times 5.5\%=745.97$ （万元）

比每平方米均价 2 000 元提高效益 $=745.97-618.96=107.01$ （万元）

3.13 国家征用、收回房地产有何税收优惠？

学员提问：我公司是一家生产日用化工产品的老企业，2009 年本市进行旧城改造，我公司因污染被搬迁，对原有土地和房产进行评估定价，因评估价与取得土地房产时的价值相差很大，主管税务机关要征收土地增值税，但是，我们请教当地的税务师事务所，他们认为不应当征收土地增值税，请问，谁说得有道理？

老师答疑：

《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第八条第（二）项规定：“因国家建设需要依法征用、收回的房地产免征土地增值税。”

《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第十一条第三款解释为“条例第八条（二）项所称的因国家建设需要依法征用、收回的房地产，是指因城市实施规划，国家建设的需要而被政府批准征用的房产或收回的土地使用权。因城市实施规划，国家建设的需要而搬迁，由纳税人自行转让原房地产的，比照本规定免征土地增值税。符合上述免税规定的单位和个人，须向房地产所在地税务机关提出免税申请，经税务机关审核后，免予征收土地增值税。”

可是，在《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》中，对什么是“城市实施规划”，什么是“国家建设需要”并没有表述清楚，一直到 2006 年，《财政部 国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税〔2006〕21 号）第四条进一步明确，关于因城市实施规划、国家建设需要而搬迁，纳税人自行转让房地产的征免税问题：

《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第十一条第四款所称：因“城市实施规划”而搬迁，是指因旧城改造或因企业污染、扰民（是指产生过量废气、废水、废渣和噪声，使城市居民生活受到一定危害），而由政府或政府有关主管部门根据已审批通过的城市规划确定进行搬迁的情况；因“国家建设的需要”而搬迁，是指因实施国务院、省级人民政府、国务院有关部委批准的建设项目而进行搬迁的情况。

根据上述文件的规定，你公司应当向主管税务机关提出免征土地增值税的申请，说明具体理由和相关法规的根据，请税务机关审核后，免征土地增值税。

3.14 以土地（房地产）投资联营有何税收优惠政策？

学员提问：锦绣天地房地产开发公司于 2010 年投资 20 000 万元，在市中心繁华地段取得一项土地使用权，土地出让合同规定，该宗土地建设商贸综合体。锦绣天地公司长期从事房地产开发，对经商没有经验，董事会决定，待商贸综合体建成后，另

聘专业人士单独设立商贸经营管理公司，将本公司扩大为企业集团。综合体结构复杂，预计建筑投资需要 74 000 万元，建设周期 3 年。假设，商贸综合体建成后预计公允价值为 175 000 万元。

请问，锦绣天地公司建成商贸综合体再注册商贸经营管理公司会涉及哪些税费？怎样操作可以降低税费？

老师答疑：

根据锦绣天地公司董事会的决定，以建成的商贸综合体注册成立商贸经营管理公司，应纳税额计算如下

1. 关于营业税及附加

根据《财政部 国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》（财税〔2002〕191 号）的规定，以无形资产、不动产投资入股，与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为，不征收营业税。

2. 关于契税

根据《中华人民共和国契税暂行条例》第一条的规定：“在中华人民共和国境内转移土地、房屋权属，承受的单位和个人为契税的纳税人，应当依照本条例的规定缴纳契税”。

商贸经营管理公司接承受锦绣天地公司的土地、房产投资，应当缴纳契税，当地契税税率为 3%。

应缴纳契税=175 000×3%=5 250（万元）

3. 关于土地增值税

根据《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）第三条规定，房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产，征收土地增值税，其收入按下列方法和顺序确认：

（1）按本企业在同一地区、同一年度销售同类房地产的平均价格确定。

（2）由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

酒店预计建造总成本=20 000+74 000=94 000（万元）

由于不交营业税及附加，扣除项目金额=94 000×130%+0=122 200（万元）

增值额=175 000-122 200=52 800（万元）

增值率=52 800÷122 200=43.21%，适用税率 30%，速算扣除率 0；

应交土地增值税=52 800×30%-0=15 840（万元）

4. 关于印花税

根据《中华人民共和国印花税暂行条例》规定，产权转移书据，包括财产所有权和版权、商标专用权、专利权、专有技术使用权等转移书据，按所载金额万分之五贴花。

应交印花税=175 000×0.5‰=87.5（万元）

应交契税、土地增值税、印花税合计=5 250+15 840+87.5
=21 177.5（万元）

另外，锦绣天地开发公司还应当计算缴纳企业所得税。

筹划方案一，以土地对商贸经营管理公司投资，不征土地增值税

《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字[1995] 048号）第一条规定：“对于以房地产进行投资联营的（含单位及个人），投资联营一方以土地（房地产）作价入股，将房地产转让到投资联营的企业中时，暂免征收土地增值税。对投资、联营企业将上述房地产再转让的，应征收土地增值税”。

上述规定的要点有二个：其一，投资联营一方以土地（房地产）作价入股投资到联营企业时，不征收土地增值税，没有完成土地增值税的计税基础，将来，被投资企业再转让土地（房地产）时，其土地增值税的计税基础只能按投资方取得土地（房地产）的历史成本计量，而不得以投资时的评估价格计量。其二，此项规定，包含了房地产开发企业，无论是以土地（房地产）对房地产企业投资，或者是房地产开发企业以土地（房地产）对其他企业投资，均不征收土地增值税。

我国进一步加强对房地产行业的宏观调控、控制房价的过快上涨是以《国务院办公厅转发建设部等部门关于做好稳定住房价格工作的意见》（国办发[2005] 26号，以下简称《国办意见》）为标志的。为了贯彻《国办意见》，《财政部 国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税[2006] 21号）第五条关于以房地产进行投资或联营的征免税问题规定：“对于以土地（房地产）作价入股进行投资或联营的，凡所投资、联营的企业从事房地产开发的，或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的，均不适用财税字[1995] 48号第一条暂免征收土地增值税的规定”。

此项规定明确了两点，第一，以土地（房地产）作价入股投资或联营到房地产开发企业的，要征收土地增值税。第二，房地产开发企业以其建造的商品房进行投资或联营的，要征收土地增值税。所谓“商品房”，应当理解为房地产开发企业建造的成品房，即完成设计规定全部内容的房产。但是，该文件并没有规定房地产开发企业以土地使用权投资或联营如何征税。假设房地产开发企业以土地使用权对其他房地产开发企业投资或联营，符合此项规定的第一点，应当征收土地增值税。如果，房地产开发企业以土地使用权对非房地产开发企业（如商贸、宾馆、娱乐等公司）投资或联营，该文件并无规定，根据“法无授权，则不为”的原则，可以推断，房地产开发企业以土地使用权对非房地产开发企业（如商贸、宾馆、娱乐等公司）投资或联营，不征土地增值税。可以进一步理解为，第三产业是国家鼓励发展的行业，国家鼓励房地产开发企业向这些行业投资。

如果，锦绣天地公司用土地使用权 20 000 万元和 74 000 万元的资金对商贸管理公司进行投资，再由商贸管理公司委托锦绣天地房地产公司代建，纳税情况变化如下：

（1）营业税及附加：根据财税[2002] 191号规定不征营业税。

（2）土地增值税：根据财税[2006] 21号文件规定不征土地增值税。

契税=20 000×3%=600（万元）

印花税=20 000×0.5%=10（万元）

不计算企业所得税的纳税总额=600+10=610（万元）

节税金额=21 177.5-610=20 567.5（万元）

筹划方案二，将土地使用权证直接办理在商贸经营管理公司的名下。

根据当地政府的城市规划，该开发项目所在地需要建造一座商贸综合体，锦绣天地开发公司取得的土地出让合同中也已经明确作出规定。所以，锦绣天地公司可以在交足土地出让金之后，暂不办理土地使用权证，先去注册一家商贸经营管理公司，然后，将土地使用权证直接办在商贸经营管理公司名下，减少土地使用权的二次转让，少交一道契税，还可以节省契税 600 万元。

筹划方案三，先由锦绣天地房地产开发公司投资 74 000 万元注册成立商贸经营管理公司，成立之后，锦绣天地公司向管理公司划转土地使用权，根据《财政部 国家税务总局关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》（财税〔2012〕4 号）第八条“资产划转”规定：“同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转，包括母公司与其全资子公司之间，同一公司所属全资子公司之间，同一自然人与其设立的个人独资企业、一人有限公司之间土地、房屋权属的划转，免征契税。”所谓“划转”即母公司把资产按照账面价值无偿拨给全资子公司使用的行为。

3.15 房地产开发企业以在建工程投资怎样缴纳土地增值税？

学员提问：我公司在甲市开发的荷花湾小区接近旅游区，按照市政府已经批准的小区规划，共建设十栋楼房，其中 10 号楼建成大酒店，一层、二层做餐饮和休闲中心，三层以上是客房。现在，酒店大楼主体已经完工，准备进行装修。请问，建成之后注册酒店公司是否缴纳土地增值税？有没有比较好的办法，可以节省税费支出？

老师答疑：

《财政部 国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税〔2006〕21 号）第五条关于以房地产进行投资或联营的征免税问题规定：“对于以土地（房地产）作价入股进行投资或联营的，凡所投资、联营的企业从事房地产开发的，或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的，均不适用财税字〔1995〕48 号文件第一条暂免征收土地增值税的规定。”这里讲的“房地产开发企业以其建造的商品房”指的是成品房，即完成设计所规定的全部内容的房产。酒店的设计中一般应当包括装修，如果房地产开发公司把装修竣工后的房产投资注册成立酒店公司，就符合财税〔2006〕21 号文件规定，应当缴纳土地增值税。你公司的酒店大楼主体刚完工，还没有进行装修，应当属于“在建工程”，而不属于“建造的商品房”，如果房地产开发企业以其开发的“在建工程”对其他房地产公司投资，符合财税〔2006〕21 号文件的规定，“以土地（房地产）作价入股进行投资或联营的，凡所投资、联营的企业从事房地产开发”

的规定，应当缴纳土地增值税。如果你公司以在建工程对非房地产企业（酒店公司）投资，该文件没有规定征税，也可以理解为房地产开发企业以在建工程投资于非房地产企业，不征收土地增值税。所以，建议你公司以在建的酒店大楼对酒店公司投资，可以达到不征土地增值税的效果。

但是，注册成立酒店需要经过公安、消防、卫生防疫等多个部门的批准，这些部门一般要求在房产建成并取得建设工程竣工验收报告后，到现场进行检查，检查合格后才发给合格证书。如果这样，房地产开发公司建造的酒店大楼就已经是“建造的商品房”了，再要投资和联营的，必须缴纳土地增值税。

如果遇到这种情况，房地产开发企业可以先到工商管理部门办理增加经营范围事项，兼营“住宿、餐饮”等酒店业务，酒店大楼建成验收后请有关部门来检查，取得合格证之后设立酒店分公司，以酒店分公司进行经营。待经营一段时间之后，再把酒店分公司从房产开发公司中分离出来，以企业分立的形式设立具有独立法人资格的酒店公司。企业分立，是指一家企业（称为被分立企业）将部分或全部资产（含资产、负债和劳动力）分离转让给现存或新设的企业（称为分立企业），被分立企业股东换取分立企业的股权或非股权支付，实现企业的依法分立。这样操作的好处是：

（一）企业分立不征收营业税

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第一条规定：在中华人民共和国境内提供本条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人，为营业税的纳税人。《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第三条规定，提供条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产，是指有偿提供条例规定的劳务、有偿转让无形资产或者有偿转让不动产所有权的行为（以下称应税行为），应当征收营业税。

《国家税务总局关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告》（国家税务总局公告2011年第51号）规定：“纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人的行为，不属于营业税征收范围，其中涉及的不动产、土地使用权转让，不征收营业税。”根据上述文件规定，企业分立是将企业的资产、负债、劳动力等要素的同时分离转移，不属于营业税的征收范围，不征收营业税。

（二）企业分立不征收土地增值税

《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第二条规定：“转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人（以下简称纳税人），应依照本条例缴纳土地增值税。”《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）第三条规定：“房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有

权转移时应视同销售房地产，缴纳土地增值税。”

企业分立既不属于有偿转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物，也不属于视同销售（对外投资），不应征收土地增值税。

（三）企业分立不征收增值税

酒店公司从房地产开发企业中分立过程时，除了有土地使用权、房屋产权之外，还有一些货物、设备等资产。根据《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局 2011 年第 13 号公告）规定：“纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税。”

（四）企业分立不征收契税

《财政部 国家税务总局关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》（财税〔2012〕4 号）第四条规定：“公司依照法律规定、合同约定分设为两个或两个以上与原公司投资主体相同的公司，对派生方、新设方承受原企业土地、房屋权属，免征契税。”

（五）酒店分公司与总公司合并缴纳企业所得税

设立的酒店分公司不属于企业所得税的独立纳税人，除按照经营项目缴纳营业税及附加之外，应当和房地产开发公司统一计算企业所得税的应纳税所得额。酒店成立初期往往有一段时期的预热期，这段时期一般会出现亏损，其亏损额可以抵扣房地产开发企业的应纳税所得额，减少企业所得税的税负。

（六）关于企业分立的所得税问题

《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59 号，以下简称《通知》）规定，企业重组是指企业在日常经营活动以外发生的法律结构或经济结构重大改变的交易，包括企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等。企业重组的税务处理，按照不同条件分别适用于一般性税务处理规定和特殊性税务处理规定，除符合《通知》规定适用特殊性税务处理规定以外，均适用于一般性税务处理。适用特殊性税务处理规定的基本条件是：

- （1）具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。
- （2）被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例。
- （3）重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例。

（4）企业重组后连续 12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。此项规定是指企业重组所发生的资产转让，接受资产企业将其继续用于同样目的的经营业务，

从而保持其经营的连续性。

(5) 企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。此项规定是指转让资产的企业或其股东应通过对持有接受资产企业的股权，继续保持对有关资产的控制，从而保持其权益的连续性。

《通知》对企业分立的特殊规定是，被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权（以下简称“新股”），分立企业和被分立企业均不改变原来的实质经营活动，且被分立企业股东在该企业分立发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%，可以选择按特殊性税务处理规定进行税务处理。即：

(1) 对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失的，其非股权支付仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失，并调整相应资产的计税基础。

非股权支付对应的资产转让所得或损失 = (被转让资产的公允价值 - 被转让资产的计税基础) × (非股权支付金额 ÷ 被转让资产的公允价值)

(2) 分立企业接受被分立企业资产和负债的计税基础，以被分立企业的原有计税基础确定。

(3) 被分立企业已分立出去资产相应的所得税事项由分立企业继承。

(4) 被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额可按分立资产占全部资产的比例进行分配，由分立企业继续弥补。

(5) 被分立企业的股东取得的“新股”，如需部分或全部放弃原持有的被分立企业的股权（简称“旧股”），“新股”的计税基础应以放弃“旧股”的计税基础确定。如不需放弃“旧股”，则其取得“新股”的计税基础可从以下两种方法中选择确定：直接将“新股”的计税基础确定为零；或者以被分立企业分立出去的净资产占被分立企业全部净资产的比例先调减原持有的“旧股”的计税基础，再将调减的计税基础平均分配到“新股”上。

《企业重组业务企业所得税管理办法》（国家税务总局公告 2010 年第 4 号）规定，企业重组业务符合《通知》规定条件并选择特殊性税务处理的，应按照《通知》第十一条规定进行备案；如企业重组各方需要税务机关确认，可以选择由重组主导方（被分立企业）向主管税务机关提出申请，呈报省税务机关予以确认。主导方和其他当事方不在同一省（自治区、市）的，主导方省税务机关应将确认文件抄送其他当事方所在地省税务机关。省税务机关在收到确认申请时，原则上应在当年度企业所得税汇算清缴前完成确认。特殊情况需要延长的，应将延长理由告知主导方。

符合特殊重组规定并选择特殊重组的企业分立应准备以下资料备查：

(1) 当事方企业分立的总体情况说明。情况说明中应包括企业分立的商业目的。

(2) 企业分立的政府主管部门的批准文件。

(3) 被分立企业的净资产、各单项资产和负债账面价值和计税基础等相关资料。

(4) 证明重组符合特殊性税务处理条件的资料，包括分立后企业各股东取得股权支付比例情况，以及 12 个月内不改变资产原来的实质性经营活动、原主要股东不转让所取得股权的承诺书等。

(5) 工商部门认定的分立和被分立企业股东股权比例证明材料；分立后，分立和被分立企业工商营业执照复印件；分立和被分立企业分立业务账务处理复印件。

(6) 税务机关要求提供的其他资料证明。

3.16 怎样利用增加装修成本的方法降低土地增值税？

学员提问：甲房地产开发公司开发的丽景小区为普通标准住宅，为取得此项目支付土地出让金1 500万元，开发成本4 200万元，含借款利息200万元，可售面积30 000m²。现在正在拟定销售策略，如果销售毛坯房，每平方米售价3 200元，销售收入总额为9 600万元，请计算应缴纳多少土地增值税？用什么办法可以降低土地增值税的税负？

老师答疑：

学员所提问题的实质是为了降低税费，是卖毛坯房还是卖装修房的问题，先按照卖毛坯房计算应缴纳的土地增值税。

(一) 销售毛坯房应缴纳土地增值税

不含息建造成本=1 500+4 200-200=5 500（万元）

扣除项目金额=5 500×130%+9 600×5.5%=7 150+528=7 678（万元）

增值额=9 600-7 678=1 922（万元）

增值率=1 922÷7 678=25.03%，适用税率30%，速算扣除率为0

应交土地增值税=1 922×30%-0=576.6（万元）

(二) 用因素分解法来分析土地增值税的增值率

土地增值税的增值率=增值额÷扣除项目金额

$$= \frac{(\text{销售收入总额} - \text{扣除项目金额})}{\text{扣除项目金额}}$$

$$= \frac{\text{销售收入总额} - (\text{建造成本} + 10\% \text{建造成本} + 20\% \text{建造成本} + \text{营业税金及附加})}{\text{建造成本} + 10\% \text{建造成本} + 20\% \text{建造成本} + \text{营业税金及附加}}$$

在上述公式中，如果加大建造成本100万元，分子会减少130万元，而分母却加大130万元，这时，会拉动增值率急剧下降，使其呈现“负乘数”效应，这就是通常所讲的“适度加大建造成本法”。

根据《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）第四条规定：“房地产开发企业销售已经装修的房屋，其装修费用可以计入房地产开发成本。”如果房地产开发企业采取精装修战略，卖装修房，投入装修费100万元，在计算土地增值税的增值额时，可以增加扣除项目金额130万元，于是，增值额减少，增值率降低，当增值率降到不大于20%时，普通标准住宅可以免税；非普通标准住宅的增值额下降，增值率下降，适用较低税率，少交土地增值税。

（三）采取“精装修”战略降低土地增值税

甲房地产开发公司采取精装修战略，改卖毛坯房为卖装修房，对房屋进行装修，装修的目的就是降低土地增值税的税负。预计装修费用 300 万元，装修之后，每平方米售价仍为 3 200 元，销售收入总额 9 600 万元，无其他变动因素。

（1）不含息建造成本=1 500+4 200-200+300=5 800（万元）

（2）扣除项目金额=5 800×130%+9 600×5.5%=7 540+528=8 068（万元）

（3）增值额=9 600-8 068=1 532（万元）

（4）增值率=1 532÷8 068=18.98%

增值率不大于 20%，免交土地增值税。

精装修方案比卖毛坯房方案节税 576.6 万元，实际经济效益为

576.6-300=276.6（万元）

可是，问题并没有这么简单，房地产开发企业销售装修房，如果全装修成一个风格，购房人不会买账。解决方法：一是在房产销售时把样板房装修成不同风格，任由购房人挑选；另一个方法是，在售房时，让装修设计人员到售楼处现场设计，按购房人要求设计，按预算定额计算装修费用，房地产开发企业不另计取费用。

需要说明的是，房地产开发企业将房屋装修后销售，增加了房产的亮点，可以提高售价，就算是房地产开发企业不在销售过程中赚取装修的利润，只是收回装修费，可是，由于加大了开发成本，加大了扣除项目金额，房地产开发企业得到的税收好处是可想而知的。

3.17 房地产开发企业怎样核算管理费用可以降低土地增值税？

学员提问：乙房地产开发公司为开发花园小区支付土地出让金 1 500 万元，房地产开发成本 3 000 万元，开发该小区需要两年时间，公司管理人员 30 人，公司本部人员兼任项目中的管理工作，每年需要支付管理费用 200 万元。为了加强项目管理，2010 年 1 月，经董事会决议，将公司本部人员与项目管理人员编制分设，成立“项目管理部”，“项目管理部”编制人数 16 人，每年减少管理费用、增加开发间接费用 100 万元。请问，这样调整公司编制之后，“房地产开发费用”扣除率 10%是否会受到影响？

老师答疑：

《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》规定，“开发间接费用”是指直接组织、管理开发项目所发生的费用，包括工资薪金、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费和周转房摊销等，即“项目管理部”所发生的各项费用。“房地产开发费用”是指与房地产开发项目有关的公司本部的销售费用、管理费用、财务费用，在土地增值税清算时房地产开发费用不是据实扣除，而是按照取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本之和（简称“建造成本”）的 10%以内计算扣除，也称按比例扣除。乙公司单独设立“项目管理部”减少管理费用并不会影

响“房地产开发费用”计算比例 10%。设立项目管理部增加开发间接费用支出，加大房地产开发成本，提高了计算基数，会加大扣除项目金额数额，有利于降低土地增值税的税负。

（一）不设立“项目管理部”应交土地增值税的计算

不含息建造成本=1 500+3 000=4 500（万元）

扣除项目金额=4 500×130%+9 600×5.5%=5 850+528=6 378（万元）

增值额=9 600-6 378=3 222（万元）

增值率=3 222÷6 378=50.52%

适用税率 40%，速算扣除率为 5%。

应交土地增值税=3 222×40%-6 378×5%=1 288.8-318.9=969.9（万元）

（二）设立“项目管理部”对土地增值税纳税的影响

将项目管理部费用计入“开发间接费用”后的不含息建造成本=1 500+3 000+100×2=4 700（万元）

扣除项目金额=4 700×130%+9 600×5.5%=6 110+528=6 638（万元）

增值额=9 600-6 638=2 962（万元）

增值率=2 962÷6 638=44.62%

适用税率 30%，速算扣除率为 0，把土地增值税的适用税率从第二档降到第一档。

应交土地增值税=2 962×30%-0=888.6（万元）

设立“项目管理部”后降低土地增值税额=969.9-888.6=81.3（万元）

3.18 为建造开发产品发生的借款利息怎样扣除可以降低土地增值税的税负？

学员提问：宏大房地产开发公司在开发旭升小区的过程中，支付土地出让金 3 720 万元，房地产开发成本 9 000 万元，其中含银行借款费用 720 万元，能够提供银行借款合同和计息清单等金融机构证明。该小区可售面积 40 000m²，平均售价 6 400 元/m²，销售总额 25 600 万元。如何填报“土地增值税纳税申报表”使土地增值税的税负降低？

如果房地产开发企业自用资金充足没有借款，“房地产开发费用”是否按 5%扣除？如果从金融企业借款的利息支出小于 5%，是否也据实扣除，将“房地产开发费用”降至 10%以下？

老师答疑：

《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第七条规定，财务费用中的利息支出，凡能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的，允许据实扣除，但

最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。其他房地产开发费用，按照取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本之和的 5%以内计算扣除。凡不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明的，房地产开发费用按照取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本之和（以下简称“建造成本”）的 10%以内计算扣除。此项规定明确了扣除利息支出的其他房地产开发费用按照建造成本的 5%扣除，利息支出如果能够按房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的，不受比例限制可以据实扣除，其他房地产开发费用仍然按 5%扣除，这样计算称为“据实扣除法”，可以使得“房地产开发费用”大于 10%。

由于开发产品的计税成本计算方法的变化，现在已经把利息支出计入了开发成本，为了与《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》对“房地产开发成本”的计算一致，根据《土地增值税清算鉴证业务准则》（国税发〔2007〕132 号）和《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91 号）的规定，计算土地增值税时应当扣除已经计入开发成本的利息支出，扣除项目的计算公式如下：

（1）开发项目的利息支出不能够提供金融机构证明的计算公式：

扣除项目金额=（建造成本-已计入开发成本的借款利息）×130%+
与转让房地产有关的税金=130%×不含息建造成本+营业税及附加

（2）开发项目的利息支出能够提供金融机构证明的计算公式：

扣除项目金额=125%×不含息建造成本+实际支付的利息+营业税及附加
具体应用方法如下：

当金融企业借款利息支出大于建造成本的 5%时，采用“据实扣除法”，把实际发生的金融企业借款利息填入“土地增值税纳税申报表”（见表 3-5）的第 14 行“其中：利息支出”，第 15 行“其他房地产开发费用”按建造成本的 5%填报，使得第 13 行“房地产开发费用”大于 10%，加大扣除项目金额，降低增值额和增值率，达到降低土地增值税税负的目的。

当金融机构利息支出小于等于建造成本的 5%时，采用“比例扣除法”，“土地增值税纳税申报表”的第 14 行“其中：利息支出”按建造成本的 5%填报，第 15 行“其他房地产开发费用”按建造成本的 5%填报，使得第 13 行“房地产开发费用”等于 10%。

表 3-5 土地增值税纳税申报表（节选）

项 目	行次	比例扣除/万元	据实扣除/万元
房地产开发费用	13	1200	1320
其中：利息支出	14	600	720
其他房地产开发费用	15	600	600

这样计算和填报“土地增值税纳税申报表”使“房地产开发费用”等于 10%或者大于 10%，而绝不会小于 10%。

把 720 万元填在“土地增值税纳税申报表”第 14 行“利息支出”，第 15 行按不

含息建造成本 12 000 万元的 5%计 600 万元填报,第 13 行“房地产开发费用”小计为 1 320 万元,大于按 10%填报的 1 200 万元,下面计算比较两种填报方法纳税效果的差异。

计算土地增值税的基本资料如下:

销售收入总额 25 600 万元。

建造总成本=3 720+9 000=12 720 (万元)

不含息建造成本=12 720-720=12 000 (万元)

(1) 按照比例扣除法计算应纳土地增值税:

扣除项目金额=12 000×130%+25 600×5.5%=15 600+1 408=17 008 (万元)

增值额=25 600-17 008=8 592 (万元)

增值率=8 592÷17 008=50.52%

适用税率 40%,速算扣除率为 5%。

应交土地增值税=8 592×40%-17 008×5%=3 436.8-850.4=2 586.4 (万元)

(2) 按照据实扣除法计算应纳土地增值税:

扣除项目金额=12 000×(1+5%+20%)+720+25 600×5.5%=15 000+720+1 408
=17 128 (万元)

增值额=25 600-17 128=8 472 (万元)

增值率=8 472÷17 128=49.46%

适用税率 30%,速算扣除率为 0。

应交土地增值税=8 472×30%-0=2 541.6 (万元)

据实扣除法比比例扣除法节税=2 586.4-2 541.6=44.8 (万元)

税收对于会计核算有一定的依附性,在纳税筹划中不但要运用会计核算为纳税筹划提供有用的数据,还要研究各种纳税申报表的填报方法,把会计核算的数据填报到纳税申报表中,利用纳税申报表的填报技巧进行纳税筹划,也可以降低税负。

房地产开发企业自有资金充足没有借款,“房地产开发费用”是否按照 5%扣除?

这样理解不对。《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》规定:利息支出,凡能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的,允许据实扣除,但最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。其他房地产开发费用,在按照“取得土地使用权所支付的金额”与“房地产开发成本”金额之和的 5%以内计算扣除。

《国家税务总局关于印发<土地增值税宣传提纲>的通知》(国税函发[1995]110号)规定:“财务费用中的利息支出,凡不能提供金融机构证明的,利息不单独扣除,三项费用(是指销售费用、管理费用、财务费用)的扣除按取得土地使用权所支付的金额及房地产开发成本的 10%以内计算扣除。”所称“不能提供金融机构证明”有两种情况:一是自用资金充足,没发生借款,当然没有任何借款证明,也没有金融机构的证明;另一种情况是向非金融机构借款,取得了非金融机构的利息收入发票。这两种情况,房地产开发费用均按建造成本的 10%扣除,如上所述“房地产开发费用”最低按照建造成本的 10%扣除,如果能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证

明的，可以据实扣除，扣除比例可以超过 10%。

为了贯彻《国务院关于坚决遏制部分城市房价过快上涨的通知》（国发〔2010〕10 号）文件的精神，《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）第三条规定：①财务费用中的利息支出，凡不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明的，房地产开发费用在按“取得土地使用权所支付的金额”与“房地产开发成本”金额之和的 10% 以内计算扣除。②全部使用自有资金，没有利息支出的，按照以上方法扣除。③房地产开发企业既有向金融机构借款，又有其他借款的，其房地产开发费用计算扣除时不能同时适用本条①、②项所述两种办法。

如果从金融企业借款的利息支出小于 5%，是否也据实扣除，将“房地产开发费用”降至 10% 以下？

《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》之所以规定“利息支出，凡能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的，允许据实扣除”是因为加强宏观调控，鼓励纳税人到金融机构借款，金融机构借款利息支出在超过 5% 时可以据实扣除。既然，不发生借款或向非金融企业借款，不能提供金融机构证明的都可以按 10% 扣除，那么，向金融机构借款的房地产开发企业其“房地产开发费用”怎么会低于 10% 呢？

3.19 转让土地使用权与合作建房在缴纳土地增值税时有何差别？

学员提问：甲企业属于非房地产开发企业，2008 年通过“招拍挂”受让一块土地使用权，支付土地出让金 3000 万元，甲企业没有进行任何开发。2010 年 3 月，甲企业准备将土地使用权转让给乙房地产开发公司，评估价 8000 万元，由乙公司开发这宗土地。营业税税率 5%，城市维护建设税 7%，教育费附加 3%，计算甲企业应交土地增值税额。如何操作可以降低土地增值税的税负？

老师答疑：

（一）转让土地使用权应交土地增值税的计算

《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第二条规定，转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人（以下简称纳税人），应依照本条例缴纳土地增值税。如果甲企业将土地使用权转让给乙企业，根据上述规定，应缴纳土地增值税。计算如下：

甲企业属于非房地产开发企业，在计算土地增值税时不得扣除房地产开发费用 10%，也不得扣除加计扣除的 20%。

甲企业转让土地使用权的营业税征收，根据《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税〔2003〕16 号）第三条（二十）项规定：“单位和个人

销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权，以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额。”因此，甲企业的营业税应税营业额可以差额计算，即：

应税营业额=8 000-3 000=5 000（万元）。

扣除项目金额=3 000+（8 000-3 000）×5.5%=3 275（万元）

增值额=8 000-3 275=4 725（万元）

增值率=4 725÷3 275=144.27%

适用税率 50%，速算扣除率 15%。

应纳土地增值税=4 275×50%-3 275×15%=2 137.5-491.25=1 646.25（万元）

（二）将转让土地使用权转换为合作建房的纳税筹划

《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字[1995] 048 号）第二条“关于合作建房的征免税问题”规定：“对于一方出土地，一方出资金，双方合作建房，建成后按比例分房自用的，暂免征收土地增值税；建成后转让的，应征收土地增值税。”

根据此项规定，如果将转让土地使用权转化为合作建房，可以暂免征土地增值税。

关于计税营业额的计算问题，《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发[2009] 31 号）第三十七条规定：“企业以换取开发产品为目的，将土地使用权投资其他企业房地产开发项目的，按以下规定进行处理：企业应在首次取得开发产品时，将其分解为转让土地使用权和购入开发产品两项经济业务进行所得税处理，并按应从该项目取得的开发产品（包括首次取得的和以后应取得的）的市场公允价值计算确认土地使用权转让所得或损失。”公允价值是按照市场价格所计算的价值。

纳税筹划方案实例：甲企业将转让土地使用权转化为合作建房，分得房产后，再转让房产。甲企业以土地与乙房地产开发公司合作建房，乙公司出资 8 400 万元，在这块土地上建同样面积的两栋写字楼，各分得一栋。假设甲企业分得的写字楼评估价值为 5 500 万元。乙公司先给甲企业开具发票，销售不动产 5 500 万元，甲企业再给乙公司开具发票，转让土地使用权 5 500 万元，并协助乙公司办理土地使用权的过户手续。甲企业以地换房，发生了土地使用权转让行为，转让收入为 5 500 万元，应交流转税及附加如下：

应交营业税=（5 500-3 000÷2）×5%=200（万元）

应交城市维护建设税=200×7%=14（万元）

应交教育费附加=200×3%=6（万元）

地方教育费附加=200×2%=4（万元）

转让土地使权利得=5 500-3 000/2-（200+14+6+4）=3 776（万元）

其会计分录为：

借：固定资产——写字楼	55 000 000
贷：无形资产——土地	15 000 000
应交税费——应交营业税	2 000 000
——应交城建税	140 000
——教育费附加	60 000
——地方教育附加	40 000
营业外收入	37 760 000

《中华人民共和国契税暂行条例细则》第十条规定：“土地使用权交换、房屋交换，交换价格不相等的，由多交付货币、实物、无形资产或者其他经济利益的一方缴纳税款。交换价格相等的，免征契税。土地使用权与房屋所有权之间相互交换，按照前款征税”。在本案例中，甲、乙双方均没有支付价款，不征契税。

甲企业分得楼房后再转让，楼房发票金额为 5 500 万元，加上土地使用权 1 500 万元，总成本 7 000 万元。假设甲公司仍以 8 000 万元将分得的房产转让，根据财税[2003] 16 号文件，营业税可以差额计税，应交土地增值税计算如下：

扣除项目金额=7 000+(8 000-5 500)×5.5%=7 137.5 (万元)

增值额=8 000-7 137.5=862.5 (万元)

增值率=862.5÷7 137.5=12.08%

适用税率 30%，速算扣除率为 0。

应纳土地增值税=862.5×30%-0=258.75 (万元)

合作建房后再销售房产比直接转让土地使用权减少土地增值税为

1 646.25-258.75=1 387.50 (万元)

3.20 房地产企业转让在建项目与转让股权在纳税方面有什么区别？

学员提问：广源房地产公司是三个自然人出资设立的有限责任公司。实收资本 3 000 万元，公司成立之后，通过“招拍挂”取得一宗土地使用权，面积 100 000m²，支付出让金 3 000 万元，随后借款进行了房地产开发，投入开发费用 2 000 万元，发生期间费用 100 万元。现在，因为金融危机的影响，筹资困难，再无力开发，准备以 10 000 万元将这个在建项目转让给德隆房地产公司。请问，如何转让可以使广源房地产开发公司税费较低？

老师答疑：

(一) 转让在建项目应交税费的计算

广源房地产公司将在建项目转让给德隆公司，应纳税费计算如下：

(1) 应交营业税及附加(含地方教育费附加)=10 000×5.6%=560 (万元)

(2) 应交土地增值税：

《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第二条规定，转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人（以下简称纳税人），应依照本条例缴纳土地增值税。

扣除项目金额 = $(3\,000 + 2\,000) \times 130\% + 10\,000 \times 5.5\% = 6\,500 + 550 = 7\,050$ （万元）

增值额 = $10\,000 - 7\,050 = 2\,950$ （万元）

增值率 = $2\,950 \div 7\,050 = 41.84\%$

适用税率 30%，速算扣除率为 0 的情况下：

应交土地增值税 = $2\,950 \times 30\% - 0 = 885$ （万元）

(3) 应交印花税

$10\,000 \times 0.5\% = 5$ （万元）

(4) 应交企业所得税。

《中华人民共和国企业所得税法》第八条规定：企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。

应纳税所得额 = $10\,000 - 5\,000 - 100 - 550 - 885 - 5 = 3\,460$ （万元）

应纳税所得 = $3\,460 \times 25\% = 865$ （万元）

(5) 假设项目转让之后，股东们将净利润全部分配，应代扣代缴个人所得税额，其所得税额为

$(3\,460 - 865) \times 20\% = 519$ （万元）

应纳税总额 = $560 + 885 + 5 + 865 + 519 = 2\,834$ （万元），税负率为 28.34%，显然税负较重。

（二）将转让房地产开发项目转换为转让股权，应交税费的计算

根据“资产负债表”反映，广源公司资产总额 5 500 万元，负债额 2 500 万元，净资产 3 000 万元，与实收资本相同。广元公司准备把股权转让给德隆公司，转让价格 7 500 万元，广元公司负债由新股东接受后的公司承担。应缴税费计算如下：

(1) 营业税。《财政部 国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》（财税[2002]191号）规定：“（一）以无形资产、不动产投资入股，参与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为，不征收营业税。（二）对股权转让不征收营业税。”因此，股权转让不缴纳营业税及附加。

(2) 土地增值税。股权转让只是股东的变化，原企业仍然存续，没有发生《中华人民共和国土地增值税暂行条例》所规定的“转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的”行为，不征收土地增值税。

(3) 印花税

印花税 = $7\,500 \times 0.5\% = 3.75$ （万元）

(4) 个人所得税。根据《中华人民共和国个人所得税法》第八条的规定，个人所得税，以所得人为纳税义务人，以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。

企业应扣缴三位股东的个人所得税=（7 500-3 000）×20%=900（万元）

（5）应纳税总额

应纳税总额 =3.75+900=903.75（万元）

转让股权比转让项目节省税费=2 834-903.75=1 930.25（万元）

将转让房地产开发项目转换为转让股权，国家没有少收税，企业也没有少交税，其实质是股东之间的税负转移，税负转移情况见表 3-6。

表 3-6 转让在建项目与转让股权纳税比较 （单位：万元）

纳税额 税目	转让在建项目纳税额	转让股权纳税额	增加（+）、（-）
1. 营业税及附加	560	0	-560
2. 契税	—	—	—
3. 土地增值税	885	0	-885
4. 印花税	5	3.75	-1.25
5. 企业所得税	865	0	-865
6. 个人所得税	519	900	+381
合计	2 834	903.75	-1 930.25

对表 3-6 的分析：

（1）关于营业税。如果按照 10 000 万元转让在建项目，转让企业应当缴纳营业税 500 万元，受让企业再投资建设，建成后对外销售房产，根据《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税〔2003〕16 号）的规定，可以差额缴纳营业税，即售价减去 10 000 万元。将销售在建项目转换成转让股权之后，不征收营业税，新股东受让广源公司后，再投资进行建设，建成后对外转让房产，应当按营业额全额缴纳营业税，这样看来，变转让在建项目为转让股权的实质是原股东把营业税及附加的税费负担转移给新股东。

（2）关于土地增值税。如果按照 10 000 万元转让在建项目，转让企业应当缴纳土地增值税 885 万元，完成了计税基础。受让方取得在建项目在 10 000 万元的基础上再投资建设，在销售房产达到土地增值税清算条件进行土地增值税清算时，可以按全部成本（10 000 万元加上新发生的成本）作为土地增值税计算的基础。将销售在建项目转换成转让股权之后，不征收土地增值税，没有完成土地增值税的计税基础，新股东受让企业之后，在原成本 5 000 万元基础上投资建设，将来在土地增值税清算时，只能按照 5 000 万元加上新发生的成本作为计算土地增值税的基础，这样看来，变转让在建项目为转让股权的实质是原股东把土地增值税的税负转移给了新股东。

（3）关于企业所得税。如果按照 10 000 万元转让在建项目，转让企业应当缴纳企业所得税 865 万元，完成了计税基础。受让方取得该项目，在 10 000 万元的基础上再投资建设，在企业所得税汇算清缴时，可以按 10 000 万元加上新发生的成本作为计算

企业所得税的扣除基础。将销售在建项目转换成转让股权之后，不征收企业所得税，没有完成企业所得税的计税基础，新股东在计算企业所得税时，只能按照 5 000 万元加上新发生的成本做税前扣除基数，这样看来，变转让在建项目为转让股权的实质是原股东把企业所得税的税负转移给了新股东。

（4）关于印花税。转让在建工程按转让收入总额计算印花税，将转让在建项目转换成转让股权，只卖股权，负债由受让方承担，计税基数变小，少交印花税。

（三）股权转让不属于土地增值税的征收范围

有人引用《国家税务总局关于以转让股权名义转让房地产行为征收土地增值税问题的批复》（国税函〔2000〕687号）认为转让股权的主要资产形式为土地使用权、地上建筑物及附着物，并征收土地增值税。

《国家税务总局关于以转让股权名义转让房地产行为征收土地增值税问题的批复》（国税函〔2000〕687号）文件规定：鉴于深圳市能源集团有限公司和深圳能源投资股份有限公司一次性共同转让深圳能源（钦州）实业有限公司 100%的股权，且这些以股权形式表现的资产主要是土地使用权、地上建筑物及附着物，经研究，对此应按土地增值税的规定征税。

首先，该文件没有充分的税收法规为支撑。《中华人民共和国土地增值税暂行条例》（国务院令〔1993〕第138号，以下简称《暂行条例》）第二条规定：“转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人（以下简称纳税人），应依照本条例缴纳土地增值税。”《暂行条例》规定的征税范围是“有偿转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物产权所取得的增值额”，没有对有偿转让股权列为征税范围。该暂行条例是国务院颁布的行政法规，而国税函〔2000〕687号文件充其量只是部门的规范性文件，其法律地位远在《暂行条例》之下，因此，其扩大暂行条例纳税义务主体范围的规定显然属于超越上位法，不具备合法性。

其次，该文件的法律效力不会被法院认可。《最高人民法院关于印发〈关于审理行政案件适用法律规范问题的座谈会纪要〉的通知》（法〔2004〕96号）第一条规定：“人民法院经审查认为被诉具体行政行为依据的具体应用解释和其他规范性文件合法、有效并合理、适当的，在认定被诉具体行政行为合法性时应承认其效力；人民法院可以在裁判理由中对具体应用解释和其他规范性文件是否合法、有效、合理或适当进行评述。”何谓“合法有效”，该通知第二条解释：如“下位法以参照、准用等方式扩大或者限缩上位法规定的义务或者义务主体的范围、性质或者条件”则不具有合法性。

再次，深圳能源（钦州）实业有限公司的股权转让征收土地增值税，全国仅此一个案例，类似案例各地税务机关也没有参照。因为，大家心里明白，该文件的合法性存在质疑，下级税务机关又不好多说，只好各自按自己理解办理。

3.21 企业以换取房产为目的，将土地使用权投资到房地产开发企业，是否征收土地增值税，还涉及哪些税收？

学员提问：甲公司属于非房地产开发企业，通过拍卖取得了一项土地使用权，土地用途为住宅用地。为了开发房地产，与乙房地产开发公司达成协议。协议规定：甲公司出土地，乙公司出资金并负责报建、开发，房产建成之后，甲公司分得 30% 的房产，然后自行销售。请问，合作建房是否缴纳土地增值税？还应当交哪些税？

老师答疑：

你说的这种房地产开发形式，税法称之为“合作建房”。

（一）合作建房应交营业税及附加

甲方转让了土地使用权，应当缴纳营业税；乙方销售不动产应当缴纳营业税。缴纳了营业税，还必须缴纳城市维护建设税、教育费附加和地方教育费附加。

由于这是一种合作建房形式，其转让收入可以不进行核定。《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第三十七条规定，企业以换取开发产品为目的，将土地使用权投资其他企业房地产开发项目的，按以下规定进行处理：企业应在首次取得开发产品时，将其分解为转让土地使用权和购入开发产品两项经济业务进行所得税处理，并按该项目取得的开发产品（包括首次取得的和以后应取得的）的市场公允价值计算确认土地使用权转让所得或损失，即按照房产的公允价值计量土地使用权的转让收入，缴纳营业税。

（二）合作建房分房后转让的，应当缴纳土地增值税

《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税〔1995〕048号）第二条“关于合作建房的征免税问题”规定：对于一方出地，一方出资金，双方合作建房，建成后按比例分房自用的，暂免征收土地增值税；建成后转让的，应征收土地增值税。

因为甲公司分得房产不是自用，而是准备出售，所以，在出售时应当缴纳土地增值税。甲公司应当怎样计算增值额？

（1）不得计算扣除“房地产开发费用”。《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第七条第（三）项规定，开发土地和新建房及配套设施的费用（以下简称房地产开发费用），是指与房地产开发项目有关的销售费用、管理费用、财务费用。甲公司地换房，实际是按照公允价值转让土地使用权并按公允价值购进了房产，不是自行开发房地产，其发生的销售费用、管理费用、财务费用不属于与房地产开发项目有关的费用，因此，在计算增值额时不得扣除。

（2）不得加计 20% 的扣除。

《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第七条第（六）项规定，财政部规定的其他扣除项目，是对从事房地产开发的纳税人可按照取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本之和，加计 20% 的扣除。此项规定只有房地产开发企业可以加计扣除，其他企业不得加计扣除；而且，房地产开发企业只有在取得土地使用权或不动产之后进行实质性开发的才可以加计扣除，不进行实质性开发的不得加计扣除。

《国家税务总局关于印发〈土地增值税宣传提纲〉的通知》（国税函发〔1995〕110号）规定：对取得土地或房地产使用权后，未进行开发即转让的，计算其增值额时，只允许扣除取得土地使用权时支付的地价款，缴纳的有关费用，以及在转让环节缴纳的税金。

甲公司不属于房地产开发企业，也未进行房地产开发，因此，在销售房产是不得加计 20% 的扣除额。

甲公司在计算应交土地增值税时，增值额=销售收入总额-（房产的购置价+土地征用及拆迁补偿费+与转让房地产有关的税费）

甲公司按照公允价值转让了部分土地使用权，也应当计算缴纳土地增值税。

乙公司按照公允价值销售了房产，应当按税法的规定计算缴纳土地增值税。

（三）合作建房应当缴纳印花税

在合作建房过程中，甲公司首先转让了土地使用权，并按公允价值购进了房产，再按公允价值销售房产，这一系列活动均属于财产所有权转移行为，应当按照万分之五缴纳印花税。

（四）关于契税的规定

《中华人民共和国契税暂行条例》第一条规定，在中华人民共和国境内转移土地、房屋权属，承受的单位和个人为契税的纳税人，应当依照本条例的规定缴纳契税。

《中华人民共和国契税暂行条例细则》第十条规定，土地使用权交换、房屋交换，交换价格不相等的，由多交付货币、实物、无形资产或者其他经济利益的一方缴纳税款。交换价格相等的，免征契税。土地使用权与房屋所有权之间相互交换，按照前款征税。

甲、乙公司合作建房过程中，如果除土地、房产交换之外，不涉及其他经济利益支付的不交契税；如果涉及其他经济利益支出的，则由支付一方缴纳契税。

（五）转让房产应当缴纳企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法》第六条规定，企业以货币形式或非货币形式从各种来源取得的“转让财产收入”均应当计入收入总额，计算缴纳企业所得税。

（六）以土地投资房地产开发企业参加净利润分配的税务处理

企事业单位或者个人将土地使用权投资到房地产开发企业的，只能以股权的形式进行投资，接受投资的房地产开发企业应在投资交易发生时，按该项土地使用权的市场公允价值 and 土地使用权转移过程中应支付的相关税费计算确认该项土地使用权的取得成本，借记“无形资产——土地使用权”，贷记“实收资本”（或“股本”）。如果涉及补价的，取得土地使用权的成本还应加上应支付的补价款或减除应收到的补价款。

企事业单位或者个人在以土地使用权的公允价值对房地产开发企业投资时，应当缴纳土地增值税、企业所得税或个人所得税等。

3.22 新设立的房地产企业怎样确定筹建期？

学员提问：本房地产开发公司于 2008 年 7 月成立，2009 年 2 月取得一宗土地使用权，支付土地出让金 2800 万元，然后，公司开始办理土地使用权过户的手续、开始规划设计、进行场地通平等项工作，又办理开工许可证等前期工作，该小区规划为“普通标准住宅”。一直到 2010 年 2 月才开工施工建设，在这期间发生费用 300 万元，财会部门作为“开办费”计入了“长期待摊费用”。工程经过一年多的施工，于 2011 年 12 月竣工。开发成本 5200 万元，可售面积 20 000m²，以每平方米均价 6 700 元对外销售，到 2012 年末，房产全部售出。又发生期间费用 180 万元，借款利息 420 万元，但不能全部取得银行借款证明，请问，应当怎样缴纳土地增值税？

老师答疑：

《中华人民共和国企业所得税法》第十三条规定：在计算应纳税所得额时，企业发生的其他应当作为长期待摊费用的支出，作为长期待摊费用，按照规定摊销的，准予扣除。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》规定，所称其他应当作为长期待摊费用的支出，自支出发生月份的次月起，分期摊销，摊销年限不得低于 3 年。《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》（国税函〔2009〕98 号）第九条“关于开（筹）办费的处理”规定：新税法中开（筹）办费未明确列为长期待摊费用的，企业可以在开始经营之日的当年一次性扣除，也可以按照新税法有关长期待摊费用的处理规定处理，但一经选定，不得改变。企业在新税法实施以前年度的未摊销完的开办费，也可根据上述规定处理。

该文件所称的开（筹）办费，是指企业在筹建期发生的费用，包括人员工资、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费以及不计入固定资产和无形资产成本的汇兑损益和利息等支出。所称筹建期，是指从企业被批准筹建之日起至开始生产、经营（包括试生产、试营业）之日的期间。企业在筹建期发生的开办费，可以一次性扣除，也可以选择从开始生产、经营月份的次月起，在不低于 3 年的期限内分期摊销。从上述解释可以看出，筹建期是有弹性的，可以从企业被批准之日起到试生产、试营

业，也可以到正式生产正式营业，由企业自行选择。开（筹）办费的摊销方法有弹性，可以一次性扣除，也可以分期摊销，由企业自行选择。摊销年限有弹性，可以是三年，也可以是四年、五年或者更长的时间，由企业自行选择。作为一般企业，经常采用的方法是，延长开（筹）办期，加大开办费，把开办费作为调节应纳税所得额的工具，具体操作是：应纳税所得额大的年份多摊，亏损或应纳税所得额小的年份少摊，只要不间断摊销均符合税法规定。

在本案例中，开办费 300 万元计入“长期待摊费用”之后，假设按 3 年分期摊销，每年摊销 100 万元，计入管理费用，对开发成本没有影响，该房地产开发企业应交土地增值税计算如下：

销售收入总额=6 700×20 000=13 400（万元）

扣除项目金额=（2 800+5 200）×130%+13 400×5.5%=10 400+737=11 137（万元）

增值额=13 400-11 137=2 263（万元）

增值率=2 263÷11 137=20.32%。

适用税率 30%，速算扣除率为 0。

应交土地增值税=2 263×30%-0=678.9（万元）

从上述计算可以看到，开办费计入“长期待摊费用”之后，其摊销是计入管理费用的，对开发成本没有拉动作用。作为房地产开发企业应当尽量缩短筹建期，减少开办费，加大开发成本，在计算土地增值税时可以计算加计扣除额。国税发〔1995〕153 号文件曾经规定，专业从事房地产开发经营的企业，应以其首次取得房地产开发经营项目之日，确定为实际开始生产、经营之日。本案例中的房地产开发企业已经于 2009 年 2 月取得了开发项目，其后发生的费用 300 万元不应计入开办费，而应计入“开发成本”。虽然国税发〔1995〕153 号文件现在已经全文废止，但是，房地产开发企业在取得土地使用权之后所进行的一系列开工前的准备工作，如勘察测绘、可行性研究、规划设计、场地通平等项工作恰恰符合《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31 号）所规定的“前期工程费”的核算内容，即“前期工程费是指项目开发前期发生的水文地质勘察、测绘、规划、设计、可行性研究、筹建、场地通平等前期费用”。所以，本案例的房地产开发企业在取得开发项目之后，到破土动工前所发生的费用 300 万元，应当计入“开发成本——前期工程费”，其对土地增值税的拉动效应即可显现出来。

把 300 万元计入“开发成本——前期工程费”后，土地增值税的计算如下：

销售收入总额=6 700×20 000=13 400（万元）

扣除项目金额=（2 800+5 200+300）×130%+13 400×5.5%=10 790+737
=11 527（万元）

增值额=13 400-11 527=1 873（万元）

增值率=1 873÷11 527=16.25%

增值率不大于 20%，免征土地增值税，节税 678.9 万元。

3.23 土地是否应当开发后再转让？开发后再转让对土地增值税纳税效果有什么不同？

学员提问：鸿祺房地产开发公司 2007 年通过“招拍挂”，以 2 000 万元拍得一项土地使用权。没有进行任何形式的土地开发，现在，由于筹资困难。准备把土地使用权转让。经过有评估资质的会计师事务所进行评估，评估价为 5 000 万元，请计算，应交多少土地增值税。有什么方法可以降低土地增值税的应纳税额？

老师答疑：

由于鸿祺房地产开发公司取得土地后，没有进行任何形式的实质性开发。《国家税务总局关于印发〈土地增值税宣传提纲〉的通知》（国税函发〔1995〕110 号）规定：对取得土地或房地产使用权后，未进行开发即转让的，计算其增值额时，只允许扣除取得土地使用权时支付的地价款，缴纳的有关费用，以及在转让环节缴纳的税金。

《国家税务总局关于印发〈土地增值税清算鉴证业务准则〉的通知》（国税发〔2007〕132 号，以下简称《清算鉴证准则》）第三十八条规定，（一）对取得土地（不论是生地还是熟地）使用权后，未进行任何形式的开发即转让的，审核是否按税收规定计算扣除项目金额，核实有无违反税收规定加计扣除的情形。

根据上述文件的规定，鸿祺房地产开发公司在计算土地增值税时不加计扣除 30%。

根据《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税〔2003〕16 号）第三条第（二十）项规定：“单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权，以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额。单位和个人销售或转让抵债所得的不动产、土地使用权的，以全部收入减去抵债时该项不动产或土地使用权作价后的余额为营业额。”鸿祺房地产开发公司在转让土地使用权时可以差额计算缴纳营业税。

应交土地增值税计算如下：

扣除项目金额=2 000+（5 000-2 000）×5.5%=2 165（万元）

增值额=5 000-2 165=2 835（万元）

增值率=2 835÷2 165=130.95%

适用税率 50%，速算扣除率 15%。

应交土地增值税=2 835×50%-2 165×15%=1 417.5-324.75=1 092.75（万元）

很显然，对土地不进行开发，计算土地增值税时不得加计扣除，税负较重。

为此，建议鸿祺房地产开发公司对土地进行一级开发后再转让，根据国税函发〔1995〕110 号文件规定就可以享受到 20% 的加计扣除。

筹划方案：只对土地进行一级开发，如旧建筑物拆除、场地平整、临时水电路的接通、建造围墙、清运残土等项破土动工前的准备工作，但是，绝对不可以进行建筑施工（进行基础施工）。假设土地一级开发的费用需要 1 000 万元，对土地进行一级开发后，再进行资产评估，评估价值为 6 100 万元。应交土地增值税会大幅度降低。

对土地进行一级开发后再转让，土地增值税的计算：

扣除项目金额= $(2\,000+1\,000) \times 120\% + (6\,100-2\,000) \times 5.5\% = 3\,600 + 225.5 = 3\,825.5$ (万元)

增值额= $6\,100 - 3\,825.5 = 2\,274.5$ (万元)

增值率= $2\,274.5 \div 3\,825.5 = 59.46\%$

适用税率 40%，速算扣除率为 5%。

应交土地增值税= $2\,274.5 \times 40\% - 3\,825.5 \times 5\% = 718.525$ (万元)

土地开发后转让与不开发转让应交土地增值税的差额= $1\,092.75 - 718.525 = 374.225$ (万元)

3.24 房地产开发企业准备利用已经征用的土地建造宾馆，怎样操作可以降低税费支出？

学员提问：景泰房地产开发公司 2011 年投入 15 000 万元，取得一项土地使用权，土地出让合同规定，应当将 1/5 的土地建造宾馆。为此，董事会会议决定，按照合同规定，将其中的 1/5 的土地用于建造酒店和餐饮娱乐中心，建成之后注册设立国泰国际大酒店。酒店的建设期为 2 年，建设投资预计需要 13 000 万元，预计建成后酒店房产的公允价值为 28 800 万元。

老师答疑：

方案一，建成宾馆大楼后，设立国际大酒店的应纳税额的计算。

(1) 营业税及附加。《财政部 国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》(财税[2002]191号)规定：以无形资产、不动产投资入股，与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为，不征收营业税。

(2) 契税。《中华人民共和国契税暂行条例》第一条规定：“在中华人民共和国境内转移土地、房屋权属，承受的单位和个人为契税的纳税人，应当依照本条例的规定缴纳契税。”以土地、房产对酒店公司投资，酒店公司应当缴纳契税，由于是全资子公司，所以，应交的契税最终支付人仍然是景泰房地产开发公司，假设当地规定的契税税率为 4%，则：

应交契税= $28\,800 \times 4\% = 1\,152$ (万元)

(3) 土地增值税。《财政部 国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》(财税[2006]21号)第五条“关于以房地产进行投资或联营的征免税问题规定，自 2006 年 3 月 2 日起，对于以土地(房地产)作价入股进行投资或联营的，凡所投资、联营的企业从事房地产开发的，或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的，均不适用《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字[1995]048号)第一条暂免征收土地增值税的规定。”景泰房地产开发公司以其建造的酒店大楼(建造的商品房)投资设立酒店公司应当缴纳土地增值税。

酒店的建造总成本=15 000×20%+13 000=16 000（万元）

由于不交营业税及附加，所以，与转让房地产有关的税金为 0。

扣除项目金额=16 000×130%+0=20 800（万元）

增值额=28 800-20 800=8 000（万元）

增值率=8 000÷20 800=38.46%

适用税率 30%，速算扣除率 0。

应交土地增值税=8 000×30%-0=2 400（万元）

（4）印花税。

应交印花税=28 800×0.05‰=14.4（万元）

（5）企业所得税。根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十五条的规定，企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。景泰房地产开发公司以其建造的开发产品投资，应当视同销售计算缴纳企业所得税，在投资注册酒店公司当年计算纳税。

应交契税、土地增值税和印花税合计=1 152+2 400+14.4=3 566.4（万元）

方案二，以土地使用权注册设立酒店公司，应纳税额的计算。

如果景泰房地产开发公司以 20%的土地使用权作价和 13 000 万元的资金对酒店公司进行投资，然后，由酒店公司委托景泰房地产公司代建。纳税情况变化如下：

（1）营业税金及附加：根据《财政部 国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》（财税〔2002〕191 号）规定不征营业税。

（2）契税。

契税=15 000×20%×4%=120（万元）

（3）土地增值税。《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题的通知》（财税〔1995〕048 号）第一条“关于以房地产进行投资、联营的征免税问题”规定：“对于以房地产进行投资、联营的，投资、联营的一方以土地（房地产）作价入股进行投资或作为联营条件，将房地产转让到所投资、联营的企业中时，暂免征收土地增值税。对投资、联营企业将上述房地产再转让的，应征收土地增值税。”该文件的优惠政策包含了房地产开发企业，以土地（房地产）对房地产开发企业投资或者是房地产开发企业以土地（房地产）对其他企业投资，均暂免征收土地增值税。

《财政部 国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税〔2006〕21 号，以下简称 21 号文件）第五条“关于以房地产进行投资或联营的征免税问题规定，自 2006 年 3 月 2 日起，对于以土地（房地产）作价入股进行投资或联营的，凡所投资、联营的企业从事房地产开发的，或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的，均不适用《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕048 号）第一条暂免征收土地增值税的规定。”

21 号文件在土地增值税税收优惠的两个方面剔除了房地产开发企业：第一，投资

方以土地（房地产）作价入股投资（或联营）到房地产开发企业的不再免税，要征收土地增值税；第二，房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的不再免税，要征收土地增值税。所称“建造的商品房”是指完成设计所规定的全部内容的商品房。但是，21号文件并没有规定房地产开发企业用土地使用权投资如何征收土地增值税。假设房地产开发企业以土地使用权对其他房地产开发企业投资，就符合“第一”项的规定，征收土地增值税。假设房地产开发企业以土地使用权对非房地产企业投资，21号文件并没有规定要征收土地增值税，根据“法无授权则不为”的原则，税法没有规定要征税的则不应当征税。可以推断，房地产开发企业以土地使用权对非房地产企业投资不征收土地增值税。

所以，景泰房地产开发公司以20%的土地使用权对酒店公司投资，免征土地增值税。

（4）印花税。

应交印花税=3 000×0.05%=1.5（万元）

（5）企业所得税。根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十五条的规定，景泰房地产开发公司以土地使用权投资，应当视同销售计算缴纳企业所得税，由于，刚刚取得土地使用权，既或是评估也不会产生太大的价差，企业所得税不会太重。

应交契税和印花税合计=120+1.5=121.5（万元）

方案二比方案一节税金额=3 566.4-121.5=3 444.9（万元）

方案三，把土地使用权直接办在酒店公司户头。

土地拍卖中标后，交足土地出让金，先注册成立酒店公司。由于城市规划要求建造酒店，所以，请求土地管理部门把土地使用权直接办给酒店公司，避免二次转让，还可以节省契税和印花税共121.5万元。

方案四，房地产公司增加兼营酒店餐饮业务，设立酒店分公司，经过一段时间的经营，再将酒店公司分立出去。

由于酒店、宾馆属于特殊行业，在申请注册时需要取得多个城市管理部门的批准，包括：

（1）住房及建设委员会的竣工备案手续。

（2）城市规划局的规划验收备案手续。

（3）经过消防局的消防验收，取得“消防安全许可证”。

（4）经过卫生局疾控中心检验，出具“公共卫生评估报告”后，市卫生局发给“公共卫生许可证”、“餐饮许可证”。

（5）环境保护局进行建设项目环保设施验收，并出具“排水水质监测报告”。

（6）向公安局提出门牌号码申请，取得门牌号，经现场检验后发给“特种行业许可证”。

（7）向技术监督局申请组织代码，进行电梯使用登记、锅炉使用登记、压力容器使用登记、重要压力管道使用登记，并经过验收合格，发给合格证。

（8）工商行政管理局预先核名，提供经营场所地址，资产评估，验资，发给“企业法人营业执照”。

办理这一道道手续的前提是房产建成并验收合格，如果这样注册酒店公司就又回到方案一，以建成的酒店大楼注册酒店公司，需要缴纳太多的税费。为此，可以安排由房地产开发公司向工商行政管理部门提出增加兼营住宿、餐饮等经营范围，等酒店大楼建成后，经过各部门验收合格后，设立“酒店分公司”，取得分公司的营业许可证后照样可以经营酒店业务，待经营一段时间以后，把酒店分公司从房地产开发公司分离出来，设立独立的法人企业。这样处理，可以得到以下税收方面的利益。

(1) 酒店公司经营初期一般会出现亏损，由于酒店是分公司，不具有法人地位，不是企业所得税的独立纳税人，应与房地产公司统一纳税，其亏损额可以抵扣房地产开发公司的利润，降低应纳税所得额，降低企业所得税的税负。

(2) 企业分立不征收土地增值税。企业分立不符合财税[2006] 21号文件的规定：“房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的，不适用《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字[1995] 048号）第一条暂免征收土地增值税的规定。”

企业分立不符合《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）的规定：“房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产。”企业分立不是将开发产品对外投资，不符合上述文件的规定，不缴纳土地增值税。

(3) 企业分立不征收营业税。《国家税务总局关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告》（国家税务总局公告2011年第51号）规定：自2011年10月1日起，纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人的行为，不属于营业税征收范围，其中涉及的不动产、土地使用权转让，不征收营业税。

(4) 企业分立不征收增值税。《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告2011年第13号）规定：自2011年3月1日起，纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税。

(5) 企业分立不征收契税。《财政部 国家税务总局关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》（财税[2012] 4号）第四条规定：自2012年1月1日至2014年12月31日，公司依照法律规定、合同约定分设为两个或两个以上与原公司投资主体相同的公司，对派生方、新设方承受原企业土地、房屋权属，免征契税。

(6) 企业分立不征收印花税。《财政部 国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税收政策的通知》（财税[2003] 183号）规定：以合并或分立方式成立的新企业，其新启用的资金账簿记载的资金，凡已贴花的部分可不再贴花，未贴花的部分和以后新增加的资金按规定贴花。合并包括吸收合并和新设合并。分立包括存续分立和新设分立。企业因改制签订的产权转移书据免予贴花。

(7) 企业分立可以享受企业重组“特殊性税务处理”的优惠,递延缴纳企业所得税。《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009] 59号,以下简称《通知》)规定:企业分立,是指一家企业(以下称为被分立企业)将部分或全部资产分离转让给现存或新设的企业(以下称为分立企业),被分立企业股东换取分立企业的股权或非股权支付,实现企业的依法分立。

企业分立特殊性税务处理的基本条件是:第一,具有合理的商业目的,且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。第二,企业分立后的连续12个月内不改变资产原来的实质性经营活动,保持经营的连续性。第三,企业重组中取得股权支付的原主要股东,在重组后连续12个月内,不得转让所取得的股权,保持权益的连续性。

之所以在房地产开发公司增加兼营住宿餐饮业务,注册酒店分公司,就是因为在企业分立时连续12个月内不改变资产原来的实质性经营活动。

《通知》第六条第(五)项规定,企业分立,被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权,分立企业和被分立企业均不改变原来的实质性经营活动,且被分立企业股东在该企业分立发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%,可以选择按特殊性税务处理,其具体处理方法与3.15节中的(六)相同。

3.25 土地出让金返还怎样进行会计处理可以节税?

学员提问: A 房地产开发公司 2011 年 2 月支付 2 000 万元取得一项土地使用权。按照当地政府的规定,土地出让金返还 20%,2011 年 6 月 16 日, A 公司收到土地出让金返还 400 万元,应当如何作账务处理可以降低税费?

老师答疑:

房地产开发企业取得的财政补贴和税收返还,属于“政府补助”的范畴,根据《财政部 国家税务总局关于财政性资金 行政事业性收费 政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2008] 151 号)规定:“企业取得的各类财政性资金,除属于国家投资和资金使用后要求归还本金以外,均应计入企业当年收入总额。”

《企业会计准则第 16 号——政府补助》第八条规定,与收益相关的政府补助,应当分别下列情况处理:用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的,确认为递延收益,并在确认相关费用的期间,计入当期损益;用于补偿企业已发生的相关费用或损失的,直接计入当期损益。

方案一,根据企业会计准则的规定,将土地出让金返还计入“营业外收入”。

借: 银行存款	4 000 000
贷: 营业外收入	4 000 000
借: 营业外收入	4 000 000
贷: 本年利润	4 000 000

纳税效果分析:

(1) 土地使用权支付的金额仍然是 2 000 万元,土地增值税清算时,按照 130%计

算扣除项目金额，扣除金额=2 000×130%=2 600 万元。

(2) 营业外收入 400 万元有可能形成利润总额，应缴纳企业所得税 100 万元。

方案二，将土地出让金返还 400 万元冲减“开发成本——土地征用及拆迁补偿费”。

借：银行存款 4 000 000

贷：开发成本——土地征用及拆迁补偿费 4 000 000

纳税效果分析：

(1) 土地使用权支付的金额减少到 1 600 万元，土地增值税清算时，按照 130% 计算扣除项目金额，扣除金额=1 600×130%=2 080 万元。

土地增值税清算时减少扣除项目金额=520 万元 (2 600-2 080)，形成了增值额，按最低税率 30% 计算，增加土地增值税应纳税额=156 万元 (520×30%)。

(2) 开发成本减少 400 万元，企业所得税汇算清缴时增加应纳税所得额 244 万元 (400-156)，应缴所得税增加额 244×25%=61 万元

应交税费总额=156+61=217 (万元)

方案二比方案一降低税费=217-100=117 (万元)

结论：房地产开发企业取得的土地出让金返还，不可以冲减土地成本，应当计入当期损益。企业在取得土地出让金返还时，正处在项目的开发建设阶段，只有期间费用，没有收入，一般出现亏损。企业取得的返还资金弥补亏损后有余额的缴纳企业所得税，没余额的不交税，所以，实际缴纳企业所得税的金额比 100 万元要少。

3.26 为了降低土地增值税，怎样控制房地产开发成本？

学员提问：甲房地产开发公司于 2010 年开发京丽苑小区，项目规划为普通标准住宅，2013 年年初，小区建设已经接近尾声，商品房正在销售中。财会人员开始测算土地增值税的税负。该项目取得土地使用权支付的金额为 4 000 万元，房地产开发直接成本 6 000 万元，项目管理部发生开发间接费 100 万元。该小区可售面积 43 000m²，预计每平方米均价 4 000 元，预计销售收入总额 17 200 万元，预测的土地增值税税负较重。请帮助测算，可否通过加大投入取得免交土地增值税的效果？并计算需要投入多少资金？

老师答疑：

(一) 土地增值税初步测算

营业税及附加=17 200×5.5%=946 (万元)

扣除项目金额=(4 000+6 000+100)×130%+946=13 130+946=14 076 (万元)

增值额=17 200-14 076=3 124 (万元)

增值率=3 124÷14 076=22.19%，适用税率 30%，速算扣除率为 0。

应交土地增值税=3 124×30%-0=937.2 (万元)

（二）纳税筹划方案

可以考虑进一步美化小区的环境，增加园林绿化、景观建造等的投入。在销售收入总额不变的情况下，计算在扣除项目金额 14 076 万元的基础上，需投入多少资金可以免交土地增值税？

设：“扣除项目增加额”为 y_1 ，使得

$$[17\,200 - (14\,076 + y_1)] \div (14\,076 + y_1) < 20\%$$

解不等式， $y_1 = 257.33$ （万元）

因为，扣除项目金额 = 130% × 建造成本 + 营业税金及附加，由于销售总额不变，营业税及附加也不变。 $y_1 = 130\%$ 建造成本增加额。

应投入资金 = $257.33 \div 130\% = 197.95$ （万元）

所以，只要投入大于 197.95 万元，可以使得增值率不大于 20%。

验算：按增加绿化费用 198 万元计算

扣除项目金额 = $(4\,000 + 6\,000 + 100 + 198) \times 130\% + 946 = 13\,387.4 + 946 = 14\,333.4$ （万元）

增值额 = $17\,200 - 14\,333.4 = 2\,866.6$ （万元）

增值率 = $2\,866.6 \div 14\,333.4 = 19.999\%$

增值率 $\leq 20\%$ ，根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》规定，可以免征土地增值税。

结论：企业再投入 198 万元园林绿化费用，美化了小区的环境，增加了小区的卖点，投入的资金，可以通过提高售价得到补偿。开发企业却免掉了 937.2 万元的土地增值税，提高经济效益 739.2 万元。

3.27 长期亏损的企业怎样利用企业重组降低土地增值税？

学员提问：B 公司由于长期经营亏损，经过股东会讨论作出决定，准备将其破产清算。在 B 公司的清算资产中，土地、房产所占比例较大。土地原价 1 000 万元，已经摊销 10 年，摊余价值 800 万元；房产原价 1 400 万元，已经计提折旧 10 年，净值 950 万元。经过评估机构评估，土地评估价值 5 000 万元，房产评估价值 1 500 万元。从纳税角度分析，B 公司应当破产清算还是与其他企业重组合并？

老师答疑：

（一）企业清算应交土地增值税计算如下

扣除项目金额 = $(2\,400 + 2\,400 \times 5\% \times 10) + (6\,500 - 2\,400) \times 5.5\% = 3\,600 + 225.5 = 3\,825.5$ （万元）

增值额 = $6\,500 - 3\,825.5 = 2\,674.5$ （万元）

增值率=2 674.5÷3 825.5=69.91%，适用税率 40%，速算扣除率 5%。

应纳土地增值税=2 674.5×40%-3 825.5×5%=878.53（万元）

（二）与其他企业合并可以免征土地增值税

由购买方 M 公司兼并 B 公司，为 B 公司原股东换取 M 公司的股权，成为购买方 M 公司的股东。根据《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕048 号）第三条规定：在企业兼并中，对被兼并企业将房地产转让到兼并企业中的，暂免征收土地增值税。

这样，B 公司就可以免交土地增值税 878.53 万元。

3.28 分期开发提高开发项目容积率的方法有哪些？

学员提问：我公司计划开发的 A 小区，是一个别墅与多层住宅混合小区，占地面积 210 000m²，建筑总面积 157 500m²，容积率为 0.75。其中：别墅面积 15 600m²，144m²以下的住宅 117 800m²，144m²以上的住宅 23 800m²，配套设施面积 300m²。由于容积率小于 1.0，根据国家有关政策规定，该小区的房屋均属于非普通标准住宅。本省地方税务局《关于明确土地增值税若干政策的通知》规定：我省土地增值税预征率按不同项目分别确定：普通标准住宅 1.5%；除普通标准住宅以外的其他住宅 3.5%。我公司在销售房产时，一律按非普通标准住宅 3.5%预征土地增值税；而且，对个人购买家庭唯一住房的普通住房，也不能享受减半征收契税的优惠，购房人意见很大。请问，这种情况应当如何进行纳税筹划。

老师答疑：

《国务院办公厅转发建设部等部门关于做好稳定住房价格工作意见的通知》（国办发〔2005〕26 号）规定：“为了合理引导住房建设与消费，大力发展省地型住房，在规划审批、土地供应以及信贷、税收等方面，对中小套型、中低价位普通住房给予优惠政策支持。享受优惠政策的住房原则上应同时满足以下条件：住宅小区建筑容积率在 1.0 以上、单套建筑面积在 120m² 以下、实际成交价格低于同级别土地上住房平均交易价格 1.2 倍以下。各省、自治区、直辖市要根据实际情况，制定本地区享受优惠政策普通住房的具体标准。允许单套建筑面积和价格标准适当浮动，但向上浮动的比例不得超过上述标准的 20%。”

各省市根据上述文件的规定，一般把普通标准住宅的标准定为：

- （1）住宅小区建筑容积率在 1.0 以上。
- （2）单套建筑面积在 144m²（含 144m²）以下。
- （3）实际成交价格低于同级别土地上住房平均交易价格 1.2 倍以下。

A 小区的容积率为 0.75，整个小区的住房全部属于非普通标准住宅，房地产开发企业不得享受普通标准住房的税收优惠。

《财政部 国家税务总局、住房和城乡建设部关于调整房地产交易环节契税个人所得税优惠政策的通知》(财税[2010] 94 号)规定:对个人购买普通住房,且该住房属于家庭(成员范围包括购房人、配偶以及未成年子女,下同)唯一住房的,减半征收契税。对个人购买 90m² 及以下普通住房,且该住房属于家庭唯一住房的,减按 1% 税率征收契税。

A 小区的全部住房都属于非普通标准住宅,因此,购房人也不得享受此项契税优惠政策。

据推测,你公司把别墅与住宅混合开发,是为了提高整个小区的容积率,以便通过建设规划的审批。现在,项目规划已经审批通过。建议你公司可以把这个项目分两期开发,先开发多层住宅部分,后开发别墅部分。假设别墅部分的容积率为 0.2,占地面积为 78 000m²;那么住宅占地面积为 132 000m²,容积率为 1.08,单套建筑面积小于 144m² 的住房便属于普通标准住宅。

《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)第十七条规定,土地增值税清算审核时,应审核房地产开发项目是否以国家有关部门审批、备案的项目为单位进行清算;对于分期开发的项目,是否以分期项目为单位清算;对不同类型房地产是否分别计算增值额、增值率,缴纳土地增值税。

分期开发后,分期进行土地增值税的清算。住宅部分的容积率大于 1.0,单套建筑面积小于 144m² 的住房便属于普通标准住宅,预售时可以按当地规定 1.5% 预交土地增值税,购房人购买第一套普通标准住宅可以减半征收契税。土地增值税清算时,如果增值率不大于 20%,房地产开发企业可以享受土地增值税免税的税收优惠。

3.29 房地产开发企业将开发的商品房自用后再转让,可否享受附加扣除?

学员提问:我公司 2011 年 3 月 1 日,将开发的写字楼 4000m² 转作“投资性房地产”并对外出租,会计核算已经计提了折旧。由于金融危机的影响,公司资金紧张,2012 年 7 月份又将这部分房产出售给承租人,销售收入 6 000 万元。请问,先出租再出售的这部分房产在计算土地增值税时,可否享受附加扣除?

老师答疑:

计算土地增值税时的附加扣除是指计算增值额时允许扣除的房地产开发费用和财政部规定的其他扣除项目。

一、房地产开发费用

《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第七条规定:房地产开发费用是指与房地产开发项目有关的销售费用、管理费用和财务费用。

(1) 财务费用中的利息支出，凡能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的，允许据实扣除，但最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。其他房地产开发费用，按照取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本之和的5%以内计算扣除。凡不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明的，房地产开发费用按照取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本之和的10%以内计算扣除。

(2) 财政部规定的其他扣除项目，是指对从事房地产开发的纳税人按照取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本之和，加计20%的扣除。

二、转让旧房允许扣除金额的规定

《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》规定，允许扣除的旧房及建筑物的评估价格，是指在转让已使用的房屋及建筑物时，由政府批准设立的房地产评估机构评定的重置成本价乘以成新度折扣率后的价格。评估价格须经当地税务机关确认。

转让旧房及建筑物的，在计算其增值额时，允许扣除由税务机关参照评估价格确定的扣除项目金额（房屋及建筑物的重置成本价乘以新的折扣率后的价值），以及在转让时缴纳的有关税金。这主要是考虑到物价的变动因素，如果按原成本价作为扣除项目金额，因物价变动的影响不尽合理。而采用评估的重置成本价能够相对消除通货膨胀因素的影响，比较合理。

关于新旧房如何界定？《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕048号）规定：新建房是指建成后未使用的房产。凡是已使用一定时间或达到一定磨损程度的房产均属旧房。使用时间和磨损程度标准可由各省、自治区、直辖市财政厅（局）和地方税务局具体规定。

新房自用多长时间确认为旧房，据了解，各地大多以一年为限。例如，《北京市地方税务局关于印发〈房地产开发企业土地增值税清算管理办法〉的通知》（京地税地〔2007〕134号）规定：房地产开发企业纳税人建造商品房，以自用或使用年限在一年以上再出售的，应按照转让旧房及建筑物的政策规定缴纳土地增值税，不再列入土地增值税的清算范围。

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第二十四条规定：房地产开发企业开发产品转为自用的，其实际使用时间累计超过12个月又销售的，允许计提折旧费用在税前扣除。也可理解为，按照会计制度规定已经计提折旧的房产就属于旧房。

综上所述，税务机关一般采用自用或出租一年为新房与旧房划分的标志，但是，如果是属于竣工待售的商品房空置在一年以上，仍然属于新房。

你公司写字楼出租时间已经超过一年，而且，已经转入“投资性房地产”科目核算并计提折旧，再对外销售，应当按照旧房及建筑物的规定来计算缴纳土地增值税，

不可以享受附加扣除的政策。

《财政部 国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税〔2006〕21号）第二条“关于转让旧房准予扣除项目的计算问题”规定：纳税人转让旧房及建筑物，凡不能取得评估价格，但能提供购房发票的，经当地税务部门确认，取得土地使用权所支付的金额、新建房及配套设施的成本、费用，可按发票所载金额并从购买年度起至转让年度止每年加计5%计算。对纳税人购房时缴纳的契税，凡能提供契税完税凭证的，准予作为“与转让房地产有关的税金”予以扣除，但不作为加计5%的基数。

计算扣除项目时“每年”按购房发票所载日期起至售房发票开具之日止，每满12个月计一年；超过一年，未满12个月但超过6个月的，可以视同为一年。根据上述分析，你公司转让旧房可以享受每年加计5%的政策。

对于转让旧房及建筑物，既没有评估价格，又不能提供购房发票的，地方税务机关可以根据《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）第35条的规定，实行核定征收。

3.30 房地产开发企业计算土地增值税时，已经缴纳的印花税可否扣除？

学员提问：房地产开发企业在整个经营过程中，签订了很多合同，例如，土地出让合同、委托设计合同、建筑安装合同、材料采购合同、设备购置合同、监理合同、借款合同、房产销售合同和房产租赁合同等，这些合同已经按照《中华人民共和国印花税法暂行条例》缴纳了印花税，请问在计算土地增值税时，可否扣除？

老师答疑：

分为两种情况来处理：

（1）房地产开发项目在土地增值税清算时，已经缴纳的印花税不得扣除。根据《企业会计准则》的规定，印花税应当在“管理费用”中核算。《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及其实施细则规定，管理费用、销售费用、财务费用在计算土地增值税时，合并为“房地产开发费用”扣除，此项费用不是据实扣除，而是按照“取得土地使用权所支付的金额”和“房地产开发成本”之和的10%扣除。土地增值税清算时所扣除的房地产开发费用中包含了印花税，如果再扣除则属于重复扣除，为此，《财政部国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕048号）第九条“关于计算增值额时扣除已缴纳印花税的问题”中规定：“细则中规定允许扣除的印花税，是指在转让房地产时缴纳的印花税。房地产开发企业按照《施工、房地产开发企业财务制度》的有关规定，其缴纳的印花税列入管理费用，已相应予以扣除。”此项规定的含义是不能再重复扣除。

（2）房地产开发企业转让旧房及建筑物时，交易时缴纳的印花税在计算土地增值税时可以扣除。非房地产开发企业的土地增值税纳税义务人在计算土地增值税时允许扣除在转让房地产时缴纳的印花税。

3.31 土地增值税清算时，不同项目的盈亏可否相互抵消？

学员提问：2012 年我公司同时开发两个房地产项目，同时达到土地增值税清算的条件，需要进行土地增值税清算。在清算时，A 项目盈利。其中普通标准住宅增值额为负数，非普通标准住宅和其他类型的房产增值额为正数，而且，增值率很高，需要交数额较大的土地增值税，请问，不同类型房产之间增值额的正负可否相互抵消？

B 项目总体上为亏损，但是，按分类清算的方法计算，其中唯有商铺获利，计算的增值额为正数，增值率很高，需要缴纳土地增值税。请问，我公司同时清算的两个项目，盈亏可否相互抵消？

老师答疑：

企业所得税的纳税以取得法人地位的企业为纳税人。一个房地产开发企业同时开发两个项目（非独立法人），企业所得税汇算清缴时，不同项目之间的盈亏相抵后，有利润的，即应纳税所得额，缴纳企业所得税，没有应纳税所得额不交企业所得税。

同一个房地产开发企业同时对两个开发项目进行土地增值税清算，应当分项目进行清算，土地增值额的正负数不可以相互抵消。清算的同一个房地产开发项目中，不同类型的房地产，计算增值额时有正有负，正负也不可以相互抵消，增值额为正数的依法纳税，增值额为负的不交税。普通标准住宅增值率不大于 20% 免税是一项税收优惠政策，其他类型房产不能分享。

土地增值税清算时，什么是清算项目？《土地增值税清算管理规程》（国税发[2009] 91 号，以下称《规程》）有三项规定：

（1）土地增值税清算审核时，以国家有关部门审批、备案的项目为单位进行清算。根据此项规定，土地增值税的清算有别于企业所得税的汇算清缴，企业所得税是以独立法人的企业作为纳税人；而土地增值税的清算一般是以国家有关部门审批的项目，一般称为开发小区作为清算单位进行。

（2）对于分期开发的项目，以分期项目为单位清算。考虑到有些规划项目较大，出于企业经营的需要和施工的要求，有可能分期开发，《规程》规定，分期开发的项目应分期清算。怎样来确定一个项目是否分期开发，税务机关一般从两个方面掌握，一是开工许可证规定分期开发的，二是工程上分期开发、会计分期核算的。

从事房地产开发的纳税人，应在取得土地使用权并获得房地产开发项目开工许可后，根据税务机关确定的时间，向主管税务机关报送“土地增值税项目登记表”，确定分期开发的时间和范围。

（3）对不同类型房地产应当分别计算增值额、增值率，缴纳土地增值税。对同一项目中不同类型的房地产分别进行土地增值税的清算，符合土地增值税的立法精神，国家税务总局自 2006 年以来已经多次发文要求必须分类清算。

根据新法优于旧法原则，《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规

定的通知》(财税字[1995]048号)第十三条规定的“对纳税人既建普通标准住宅又搞其他房地产开发的,应分别核算增值额。不分别核算增值额或不能准确核算增值额的,其建造的普通标准住宅不能适用免征土地增值税”的规定,各地在土地增值税清算时已经不再执行。

3.32 吸收投资取得的土地使用权,土地增值税清算时如何确定土地成本?

学员提问: A企业2001年取得一项土地使用权,支付土地出让金600万元,2005年按照评估价值2000万元对甲房地产公司投资,占股份50%。2007年,甲房地产公司补交土地出让金400万元后,改变了用地性质,经规划部门批准进行商品房开发。2010年,该项目达到土地增值税的清算条件,在清算时,对如何计算土地成本,税企产生分歧;有人认为应当按照1000万元(600+400),作为土地成本,有人认为应当按照2400万元(2000+400)作为土地成本。请问,哪种方法正确?

老师答疑:

《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字[1995]048号)第一条规定:“对于以房地产进行投资、联营的,投资、联营的一方以土地(房地产)作价入股进行投资或作为联营条件,将房地产转让到所投资、联营的企业中时,暂免征收土地增值税。再待转让时应征收土地增值税对投资、联营企业将上述房地产再转让的,应征收土地增值税。”

需要说明的是:第一,这项免税规定中包含了房地产开发企业。第二,这项规定只是在投资环节暂免征收土地增值税,待再转让时应征收土地增值税属于递延纳税的规定。第三,由于投资方在投资环节免征了土地增值税,没有完成土地增值税的计税基础,将来再转让时,不得按评估价值作为扣除基数,而只应当按A企业取得土地使用权的原值作为扣除基数。

剩下的问题是按照1400万元(2000-600)计算的土地增值税由谁来纳税?

由于是A企业享受了土地增值税的免税规定,现在,应当纳税的当然是A企业,A企业缴纳了土地增值税,取得完税凭证后,甲公司可以按2400万元作为基数计算扣除。A公司没有取得完税凭证,甲公司只能按1000万元作为计算土地增值税的基数计算扣除,投资时评估增值的1400万元在计算土地增值税时不得扣除。

3.33 与转让房地产有关的地方教育费附加在计算土地增值税时可否扣除?

学员提问: 从2011年开始,本省开征了地方教育费附加,计算方法是按照营业额的2%征收,请问,地方教育费附加在计算土地增值税时是否可以作为“与转让房地产有关的税金”扣除?

老师答疑：

《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第六条规定，与转让房地产有关的税金在计算土地增值税增值额时可以扣除。《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第七条规定：“与转让房地产有关的税金，是指在转让房地产时缴纳的营业税、城市维护建设税、印花税。因转让房地产缴纳的教育费附加，也可视同税金予以扣除。”这里，没有规定地方教育费附加可以视同税金予以扣除，也没有授权省级税务机关作出补充规定，因此，从原则上讲，地方教育费附加在计算土地增值税时是不得扣除的。

现在，有的省（市）已经就地方教育费附加在计算土地增值税时允许扣除作出规定，这对企业来讲可以加大税前扣除，降低应纳增值税额，企业应当遵照执行。

3.34 房地产开发企业代地方政府收取的费用是否征收土地增值税？

学员提问：房地产开发企业在销售商品房的过程中，按照当地政府的规定，往往代收一些费用，如水、电、气、有线电视等的初装费以及住房专项基金等各项基金，然后转交给委托单位，有时还有所结余，请问，代收的费用是否缴纳土地增值税？

老师答疑：

《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字[1995]048号）第六条“关于地方政府要求房地产开发企业代收的费用如何计征土地增值税的问题”规定：对于县级及县级以上人民政府要求房地产开发企业在售房时代收的各项费用，如果代收费用是计入房价中向购买方一并收取的，可作为转让房地产所取得的收入计税；如果代收费用未计入房价中，而是在房价之外单独收取的，可以不作为转让房地产的收入。

对于代收费用作为转让收入计税的，在计算扣除项目金额时，可予以扣除，但不允许作为加计20%扣除的基数；对于代收费用未作为转让房地产的收入计税的，在计算增值额时不允许扣除代收费用。

3.35 出售小产权房是否缴纳土地增值税？

学员提问：我公司是一家县城的房地产开发企业。由于“招拍挂”取得国有土地成本太高，2010年，老板与县城郊区的村委会签订协议，用一块集体土地合作开发建设商品房，当地称“小产权房”。现在，小区开发已近完成，开始出售房产，由于价格便宜，销售情况很好。县城地方税务局对我公司出售小产权房要求缴纳土地增值税。请问，房地产开发企业出售小产权房是否缴纳土地增值税？

老师答疑：

《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第二条规定：“转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的单位和个人，为土地增

值税的纳税义务人（以下简称纳税人），应当依照本条例缴纳土地增值税。”

你公司所出售的小产权房，是占用农村集体土地进行开发的商品房，国家房管部门不发给“房屋所有权证”，房屋的产权不受法律保护。房地产开发企业出售的小产权房不符合《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第二条的规定，不征收土地增值税。

当地县级地方税务局要对你公司的售房行为征收土地增值税，可能是根据下列文件的规定。《国家税务总局关于未办理土地使用权证转让土地有关税收问题的批复》（国税函〔2007〕645号）规定：“土地使用者转让、抵押或置换土地，无论其是否取得了该土地的使用权属证书，无论其在转让、抵押或置换土地过程中是否与对方当事人办理了土地使用权属证书变更登记手续，只要土地使用者享有占有、使用、收益或处分该土地的权利，且有合同等证据表明其实质转让、抵押或置换了土地并取得了相应的经济利益，土地使用者及其对方当事人应当依照税法规定缴纳营业税、土地增值税和契税等相关税收。”但是，这个文件是在《中华人民共和国土地增值税暂行条例》的法定范围内制定的部门规范性文件，所指的土地是国有土地，而不是集体土地。因此，出售小产权房不征土地增值税。

需要说明的是，出售小产权房也要缴纳营业税。如果转让小产权房的永久使用权应按“销售不动产”税目缴纳营业税；如果转让小产权房一定年限的使用权按“服务业——租赁业”税目缴纳营业税。具体情况比较复杂，请携带相关合同到主管地税机关咨询。

3.36 土地增值税清算时，公共配套设施费如何处理？

学员提问：我公司开发的住宅小区，根据规划要求建造了人防工程、有产权的地下车库、没有产权的地下车库、物业管理用房、业主共有的会所和幼儿园等配套设施。人防工程平时做车库由物业管理公司出租，有产权的车库对外出售可以办产权证，没有产权的车库由我公司出租20年的使用权，幼儿园移交地方教育部门管理。请问，这些公共配套设施费在土地增值税清算时应当如何处理？

老师答疑：

对于开发项目中的公共配套设施费用的处理，《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）第三条规定：房地产开发企业开发建造的与清算项目配套的居委会和派出所用房、会所、停车场（库）、物业管理场所、变电站、热力站、水厂、文体场馆、学校、幼儿园、托儿所、医院、邮电通信等公共设施，按以下原则处理：

（1）建成后产权属于全体业主所有的，其成本、费用可以扣除。

（2）建成后无偿移交给政府、公用事业单位用于非营利性社会公共事业的，其成本、费用可以扣除。

(3) 建成后有偿转让的, 应计算收入, 并准予扣除成本、费用。

根据上述原则, 结合《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)有关规定, 对你公司开发项目中的公共配套设施费的处理提出如下建议:

(一) 人防工程的处理

《中华人民共和国人民防空法》规定, 人防工程产权属于国家, 使用权、收益权归投资人所有。人防工程建成之后, 应当由人防办验收, 产权归国家所有, 其成本应当分摊到有关开发产品的可售面积当中, 由可售面积承担, 在计算土地增值税时允许扣除。人防工程是平战结合的建筑工程, 为提高其利用效率, 平时出租, 取得的租金收入应当缴纳营业税及附加、房产税、企业所得税等。

(二) 有产权的车库的处理

有产权的车库(含地上、地下)应当作为独立的成本核算对象核算其成本, 出售时应当单独计算收入, 土地增值税清算时应当作为独立的房产类别进行清算, 不属于普通标准住宅, 按其他类房产计算缴纳土地增值税。

(三) 无产权地下车库的处理

没有产权的地下车库也应当作为独立的成本核算对象核算其成本。由于其无产权, 不能对外出售, 房地产开发企业往往出售若干年的使用权, 符合“在约定时间内将场地、房屋、物品、设备或设施等转让他人使用”的规定(引自《营业税税目注释》), 属于租赁业务, 应当缴纳营业税、房产税和企业所得税等。《土地增值税清算管理规程》第十九条(二)项规定:“房地产开发企业将开发的部分房地产转为企业自用或用于出租等商业用途时, 如果产权未发生转移, 不征收土地增值税, 在税款清算时不列收入, 不扣除相应的成本和费用。”房地产开发企业应当将出租的无产权的地下车库按成本价转作“固定资产——地下车库”, 在这一环节, 不缴纳土地增值税和契税。

(四) 物业管理用房、业主共有的会所的处理

物业管理用房、业主共有的会所, 属于非营利性的产权属于全体业主的房产, 开发成本作为“公共配套设施费”分配计入有关开发产品成本, 在计算土地增值税时可以扣除。

(五) 幼儿园的处理

开发项目中建造的幼儿园已经移交地方教育主管部门, 属于建成后无偿移交给政府、公用事业单位用于非营利性社会公共事业的设施, 开发成本作为“公共配套设施

费”分配计入有关开发产品成本，在计算土地增值税时可以扣除。

3.37 已经计入开发产品成本的利息支出在计算土地增值税时如何扣除？

学员提问：按照企业会计准则的规定，房地产开发企业在开发建造产品的过程中发生的借款利息允许计入开发产品的成本。在计算企业所得税时这部分利息支出也允许作为开发产品成本在税前扣除。但是，《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）第三条（四）项规定：“土地增值税清算时，已经计入房地产开发成本的利息支出，应调整至财务费用中计算扣除。”请问，已经计入开发产品成本的利息支出在计算土地增值税时应当如何扣除？

老师答疑：

（一）长期以来，企业在生产经营过程中发生的利息支出一般计入“财务费用”核算；只有购建固定资产、无形资产而发生的借款费用，在购建完成之前予以资本化，计入固定资产、无形资产成本

《房地产开发企业会计制度》（〔1993〕财会字第02号）的《开发成本》科目规定：“企业为进行资金的筹集等理财活动而发生的利息支出，以及企业行政管理部门为组织和管理房地产开发经营活动而发生的管理费用，应作为期间费用，直接计入当期损益，不在本科目核算。”

“财务费用”科目规定：“本科目核算企业在房地产开发经营过程中，为进行资金筹集等理财活动而发生的财务费用，包括利息支出（减利息收入）、汇兑损失（减汇兑收益），以及相关的手续费等。企业为购建固定资产而筹集资金所发生的费用，在固定资产尚未完工交付使用前发生的，应计入有关固定资产价值内，不包括在本科目的核算范围内。”

《财政部关于印发〈企业会计准则——无形资产〉等8项准则的通知》（财会〔2001〕7号）中的《企业会计准则——借款费用》第四条规定：“因专门借款而发生的利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额，在符合本准则规定的资本化条件的情况下，应予资本化，计入该资产的成本；其他的借款利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额，应当于发生当期确认为费用。”专门借款是指为构建固定资产而专门借入的款项。对房地产商品开发过程中发生的借款费用，财会〔2001〕7号文件没有单独作出规定。

（二）房地产开发企业在开发产品过程中发生的借款费用何时开始计入开发产品成本的

《国家税务总局关于印发〈企业所得税税前扣除办法〉的通知》（国税发〔2000〕84

号)第三十五条规定:“从事房地产开发业务的纳税人为开发房地产而借入资金所发生的借款费用,在房地产完工之前发生的,应计入有关房地产的开发成本。”该文件自2000年1月1日起执行。后来的文件《国家税务总局关于房地产开发有关企业所得税问题的通知》(国税发[2003]83号)、《国家税务总局关于房地产开发业务征收企业所得税问题的通知》(国税发[2006]31号)都作出类似规定:开发企业为建造开发产品借入资金而发生的符合税收规定的借款费用,属于成本对象完工前发生的,应配比计入成本对象;属于成本对象完工后发生的,可作为财务费用直接扣除。

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)第二十一条第(一)项规定:企业为建造开发产品借入资金而发生的符合税收规定的借款费用,可按企业会计准则的规定进行归集和分配,其中属于财务费用性质的借款费用,可直接在税前扣除。

新《企业会计准则第17号——借款费用》第四条规定:企业发生的借款费用,可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的,应当予以资本化,计入相关资产成本;其他借款费用,应当在发生时根据其发生额确认为费用,计入当期损益。符合资本化条件的资产,是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。

符合借款费用资本化条件的存货,主要包括企业(房地产开发)开发的用于对外出售的房地产开发产品、企业制造的用于对外出售的大型机械设备等。其中“相当长时间”,是指为资产的购建或者生产所必需的时间,通常为1年以上(含1年)。

国税发[2009]31号文件与企业会计准则趋同,借款费用准则已经规定房地产开发企业为购建开发产品,在购建期间发生的借款费用应当予以资本化,计入相关资产成本——“开发产品”的成本中。

从上述一系列文件可以看到,房地产开发企业自2000年1月1日起开始将为开发产品而发生的借款费用计入“开发产品”的成本,一直延续至今。

(三) 土地增值税暂行条例及其实施细则关于利息支出扣除规定的发布时间

《中华人民共和国土地增值税暂行条例》是1993年12月13日国务院令第138号发布的。《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》是财政部于1995年1月27日发布的,从发布之日起执行。由于在制定土地增值税法规时,利息是计入财务费用的,为了均衡税负、合理负担,条例及细则对利息扣除单独作出规定。

《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第七条第(三)项规定,房地产开发费用是指与房地产开发项目有关的销售费用、管理费用、财务费用。财务费用中的利息支出,凡能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的,允许据实扣除,但最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。其他房地产开发费用,按取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本之和的5%以内计算扣除。凡不能按

转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明的，房地产开发费用按取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本之和的10%以内计算扣除。

正因为土地增值税法规与企业会计准则、企业所得税法规的制定存在时间上的差异，在企业会计准则、企业所得税法规变化之后，土地增值税的法规没有变化，为了防止利息支出的重复扣除，《土地增值税清算鉴证业务准则》（国税发〔2007〕132号）第三十五条第（八）项规定：在计算加计扣除项目基数时，审核是否剔除了已计入开发成本的借款费用。《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）第三条第（四）项规定：土地增值税清算时，已经计入房地产开发成本的利息支出，应调整至财务费用中计算扣除。

（四）结论

上述两个文件都是避免利息支出重复扣除的规定，企业在土地增值税清算时必须把已经计入开发成本中的利息支出剔除，才可以作为“房地产开发成本”扣除依据，并作为“房地产开发费用”和“财政部规定的其他扣除项目”的计算基数。

3.38 房地产开发企业将开发的商品房无偿赠送给个人是否征收土地增值税？

学员提问：2013年春节前夕，我公司老板将本公司新开发小区的一套三室二厅的住宅赠送给本省参加“我要上春晚”比赛获胜、准备正式参加春节联欢晚会的一位歌手，请问，所赠房产是否缴纳土地增值税？

老师答疑：

《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第二条规定：“条例第二条所称的转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入，是指以出售或者其他方式有偿转让房地产的行为。不包括以继承、赠与方式无偿转让房地产的行为。”

什么是“赠与”？《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕048号）第四条解释为，细则所称的“赠与”是指如下情况：

（1）房产所有人、土地使用权所有人将房屋产权、土地使用权赠与直系亲属或承担直接赡养义务人的。

（2）房产所有人、土地使用权所有人通过中国境内非营利的社会团体、国家机关将房屋产权、土地使用权赠与教育、民政和其他社会福利、公益事业的。

上述社会团体是指中国青少年发展基金会、希望工程基金会、宋庆龄基金会、减灾委员会、中国红十字会、中国残疾人联合会、全国老年基金会、老区促进会以及经民政部门批准成立的其他非营利的公益性组织。

你公司不是通过境内公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门进行赠送，

而是直接把房产赠送给获胜歌手，不符合土地增值税免税的规定，应当征收土地增值税，其销售收入按下列方法和顺序确认，按本企业在同一地区、同一年度销售同类房地产的平均价格确定；由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

3.39 计算土地增值税时，小区内的道路、绿地以及公共配套设施占地成本可否计入“房地产开发成本”？

学员提问：我公司 2010 年开发的项目现在已经具备土地增值税的清算条件，在清算时，主管税务机关认为，小区内的道路、绿地以及公共配套设施占地仍然属于开发企业，在计算土地增值税时不得计入房产成本。请问，这样处理对吗？

老师答疑：

首先，必须明确开发项目的房产全部售出之后，房地产开发企业连一寸土地也没留下。

房地产开发企业所开发的产品分为可销售的开发产品和不可直接对外销售的开发产品。两种产品都是房地产开发企业投入资金后建造的。不可以直接对外销售的开发产品的资金投入开发商也要收回，包括土地使用权的成本。这就类似于工业企业辅助生产车间生产的水、电、气等，辅助生产车间生产的水、电、气不能直接对外销售，其成本要按照一定的方法分别计入可售产品中，使制造厂商的投入得以收回。在《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》中并没有规定开发产品成本的核算方法，我们可以参照国家税务总局的另一个文件《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号），这个文件对房地产开发企业的开发成本核算规定的非常清楚，具有较强的可操作性。该文件规定：房地产开发企业开发、建造的开发产品应按“制造成本法”进行计量与核算。其中，应计入开发产品成本中的费用属于直接成本和能够分清成本对象的间接成本，直接计入成本对象；共同成本和不能分清负担对象的间接成本，应按“受益的原则”和“配比的原则”分别计入各成本对象，土地的全部成本按照占地面积法进行分配计入开发产品成本中。那么，公共配套设施是否承担土地成本呢？按照税法有关规定，除单独建造的地下建筑物以外，其他房屋和建筑物都应当承担土地成本，公共配套设施无论是经营性的或归全体业主的，都要承担土地成本。非经营性的、产权明确归全体业主的公共配套设施再分别计入可售面积中，这就是所谓的“成本的交互分配”。

在这个分配过程中，小区内的道路、绿地是不承担土地成本的。

同时，小区内的道路、绿地等本身也属于不能直接对外销售的建筑物，属于小区的基础设施，其成本是按照建筑面积法分别计入可售面积中的。

《中华人民共和国物权法》第七十三条规定“建筑区划内的道路，属于业主共有，但属于城镇公共道路的除外。建筑区划内的绿地，属于业主共有，但属于城镇公共绿

地或者明示属于个人的除外。建筑区划内的其他公共场所、公用设施和物业服务用房，属于业主共有。”第七十四条规定“建筑区划内，规划用于停放汽车的车位、车库应当首先满足业主的需要。建筑区划内，规划用于停放汽车的车位、车库的归属，由当事人通过出售、附赠或者出租等方式约定。占用业主共有的道路或者其他场地用于停放汽车的车位，属于业主共有。”

综上所述，小区内的道路、绿地以及公共配套设施占地成本全部计入“房地产开发成本”中，在计算土地增值税时可以扣除。

3.40 开发小区内与市内主干线相接的道路、给排水管线、煤气管网、供暖管线的成本可否扣除？

学员提问：我公司新开发的住宅小区，地处郊区，距离城市道路、供水、供暖、排水等干线较远，城市规划暂时还没有修建的计划，经过多次协商，市政府决定，免征该小区的大市政配套费 600 万元，而由我公司修建小区内到主干线的管线、道路，根据施工图预算，此项工程我公司需要投入资金 720 万元，请问这些小区外与市区主干线相连的管网建设费用可否计入开发成本？在计算土地增值税时可否扣除？

老师答疑：

当前，我国正在进行旧城改造和城市化建设，大多数城市都在逐步向周边扩展，城市基础设施一下子难于满足城市扩展的需要。你公司所反映出的情况绝不是唯一的案例。《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》对此没有规定，当前，各地税务机关处理方法不一，有的允许计入“开发成本——公共配套设施费”，在计算土地增值税时可以扣除；有的不允许计入开发成本，视同捐赠进行税务处理。

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号，以下简称31号文件）规定：开发产品计税成本支出的内容包括：土地征用费及拆迁补偿费、前期工程、建筑安装工程费、基础设施建设费、公共配套设施费、开发间接费。其中：土地征用费及拆迁补偿费包括为取得土地开发使用权（或开发权）而发生的各项费用，主要包括土地买价或出让金、大市政配套费、契税、耕地占用税、土地使用费、土地闲置费、危房补偿费等。前期工程费包括项目开发前期发生的水文地质勘察、测绘、规划、设计、可行性研究、筹建、场地通平等前期费用。基础设施建设费主要包括开发项目内的道路、供水、供电、供气、排污、排洪、通信、照明等社区管网工程费和环境卫生、园林绿化等园林环境工程费。

在31号文件规定的“开发成本——前期工程费”中包含了场地通、平费，此项费用包括的费用很广，平是场地平整，“通”是指小区内的管网工程与市政主干线连接的工程，过去有很多种叫法，如“三通”、“七通”等，实际上，随着科学技术的发展，现在需要“通”的不止三项、七项。所以，31号文件的一个“通”字包括了开发小区

内与小区外的所有“通”，包括在小区基础设施费内的道路、供水、供电、供气、排污、排洪、通信、照明等，社区管网工程都要与市区的主干线连接的所有工程，这些都属于“通”的范围之内，因此，可以计入“开发成本——前期工程费”中，在计算土地增值税时可以税前扣除。

另外，“土地征用及拆迁补偿费”与“前期工程费”都属于“开发成本”，当地政府已经同意不征收你公司的大市政配套费，而由你公司修建连接主干线的管网、道路，减少了“土地征用及拆迁补偿费”，增加了“前期工程费”，其本质是“开发成本”中成本项目的此增彼减，对整个开发成本影响不大。把小区内的管网与市政主干线连接工程的费用计入开发成本是顺理成章的事情。

但是，《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》对开发成本核算的规定不够明确，企业一方面参照 31 号文件执行，另一方面请你公司向税务机关说明情况，请他们协助处理。

3.41 房地产开发企业转让土地使用权有何税收操作技巧？

学员提问：我公司有一宗 2009 年取得的土地使用权，当时拍得这块土地的目的就是待土地升值后转让，最近，房地产市场转暖，公司准备把这块土地转让，请问，怎样转让可以降低税负？

老师答疑：

《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》规定，在计算土地增值税时允许附加两项扣除，一项是房地产开发费用按照“取得土地使用权支付的金额”和“房地产开发成本”之和的 10% 扣除；另一项是财政部规定的其他扣除项目按照“取得土地使用权支付的金额”和“房地产开发成本”之和的 20% 扣除。但是，此两项扣除只有房地产开发企业可以享受，其他企业不能享受；并且，房地产开发企业取得土地使用权或者房地产开发项目之后只有进行实质性开发建设才允许附加扣除，否则，不能附加扣除。

《国家税务总局关于印发〈土地增值税宣传提纲〉的通知》（国税函发〔1995〕110 号）第六条“计算增值额时应注意什么”规定：

转让旧房及建筑物的，在计算其增值额时，允许扣除由税务机关参照评估价格确定的扣除项目金额（房屋及建筑物的重置成本价乘以折扣率后的价值），以及在转让时缴纳的有关税金。

上述规定的目的，是鼓励房地产开发企业将更多的资金投向房地产的实质性开发，取得投资回报，以调动投资人从事正常房地产开发的积极性。

2005 年 5 月《国务院办公厅转发建设部等部门关于做好稳定住房价格工作意见的通知》（国办发〔2005〕26 号）文件下发后，土地增值税的征收和管理引起有关部门的重视。2007 年 12 月 29 日国家税务总局印发了《土地增值税清算鉴证业务准则》（国税

发 2007 [132] 号, 以下简称准则)。准则第三十八条规定了加计扣除项目的审核内容:

(1) 对取得土地(不论是生地还是熟地)使用权后, 未进行任何形式的开发即转让的, 审核是否按税收规定计算扣除项目金额, 核实有无违反税收规定加计扣除的情形。

(2) 对于取得土地使用权后, 仅进行土地开发(如“三通一平”等), 不建造房屋即转让土地使用权的, 审核是否按税收规定计算扣除项目金额, 是否按取得土地使用权时支付的地价款和开发土地的成本之和计算加计扣除。

(3) 对于取得了房地产产权后, 未进行任何实质性的改良或开发即再行转让的, 审核是否按税收规定计算扣除项目金额, 核实有无违反税收规定加计扣除的情形。

(4) 对于县级以上人民政府要求房地产开发企业在售房时代收的各项费用, 审核其代收费用是否计入房价并向购买方一并收取, 核实有无将代收费用作为加计扣除的基数的情形。

从上述规定可以得出如下结论:

(1) 房地产开发企业取得土地使用权之后, 没进行任何开发即转让的, 在计算土地增值税时不允许扣除 10% 的房地产开发费用和 20% 的加计扣除额。

(2) 房地产开发企业取得土地使用权之后, 仅进行土地的开发, 将生地变成熟地, 可以按照取得土地使用权支付的金额和开发成本之和的 20% 加计扣除, 房地产开发费用不允许扣除。

你公司的这块土地使用权, 如果不进行土地开发就转让, 在计算土地增值税时不得扣除 10% 的房地产开发费用和 20% 的加计扣除额, 会多交土地增值税。但是, 在进行土地开发时要注意的, 仅进行土地的前期开发, 如旧建筑物拆除、场地平整等, 千万不要进行建筑施工, 即不能做基础工程。如果做了基础工程再转让, 就属于销售不动产, 根据《中华人民共和国营业税暂行条例》及其相关规定, 销售不动产时不得扣除取得土地使用权支付的金额, 会多交营业税。

3.42 已经计入开发成本的土地闲置费在计算土地增值税时可否扣除?

学员提问: 我公司开发的项目由于资金不足没有按土地出让合同规定的时间开工, 土地闲置超过一年, 被当地土地管理部门处理, 征缴了土地闲置费, 根据《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)的规定, 我公司已经将土地闲置费计入开发成本, 请问, 已经计入开发成本的土地闲置费在计算土地增值税时可否扣除?

老师答疑:

所称闲置土地, 是指国有建设用地使用权人超过国有建设用地使用权有偿使用合同或者划拨决定书约定、规定的动工开发日期满一年未动工开发的国有建设用地。已动工开发但开发建设用地面积占应动工开发建设用地总面积不足 1/3 或者已投资额占总投资额不足 25%, 中止开发建设满一年的国有建设用地, 也可以认定为闲置土地。

《闲置土地处理办法》（中华人民共和国国土资源部令第 53 号）第十四条规定，自 2012 年 7 月 1 日起，未动工开发满一年的，由市、县国土资源主管部门报经本级人民政府批准后，向国有建设用地使用权人下达“征缴土地闲置费决定书”，按照土地出让或者划拨价款的 20% 征缴土地闲置费，土地闲置费不得列入生产成本。

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31 号）第二十七条第（二）项规定，土地闲置费可以计入“开发成本——土地征用费及拆迁补偿费”。

《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）第四条“房地产企业逾期开发缴纳的土地闲置费的扣除问题”规定：房地产开发企业逾期开发缴纳的土地闲置费不得扣除。

结论：土地闲置费在计算企业所得税时允许扣除，在计算土地增值税时不得扣除。

3.43 企业整体股权转让是否征收土地增值税？

学员提问：甲公司由于经营欠佳长期亏算，股东会决定将其股权转让。甲公司注册资本 1000 万元，账面净资产 600 万元。其中：土地使用权账面价值 300 万元，评估价值 800 万元；房产账面价值 400 万元，评估价值 300 万元；其他资产 100 万元。股权整体转让价格 1200 万元。请问，甲公司整体转让企业股权是否缴纳土地增值税？

老师答疑：

《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第二条规定：转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人。

甲公司整体转让股权，只是股东权益的变动，企业的法人地位没有变化，没有发生国有土地使用权、地上建筑物和附着物的转移行为，不符合《中华人民共和国土地增值税暂行条例》的规定，不需要缴纳土地增值税。

第4章 城镇土地使用税和耕地占用税疑难问题精解

4.1 《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》修改后，城镇土地使用税的纳税人是如何界定的？

学员提问：

问题 1，我公司是中外合资企业，外商股份占 49%，中方股份占 51%，我公司所使用的土地是否应当缴纳城镇土地使用税？

老师答疑：

我国现行城镇土地使用税的基本规范，是 2006 年 12 月 31 日国务院令第 483 号修改通过的《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》（以下简称《条例》）。《条例》第二条规定：“在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人，为城镇土地使用税（以下简称土地使用税）的纳税人，应当依照本条例的规定缴纳土地使用税。前款所称单位，包括国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业、外商投资企业、外国企业以及其他企业和事业单位、社会团体、国家机关、军队以及其他单位；所称个人，包括个体工商户以及其他个人。”

城镇土地使用税的纳税人通常包括以下几类：

（1）拥有土地使用权的单位和个人。

（2）拥有土地使用权的单位和个人不在土地所在地的，其土地的实际使用人和管理人为纳税人。

（3）土地使用权未确定或权属纠纷未解决的，其实际使用人为纳税人。

（4）土地使用权共有的，共有各方都是纳税人，由共有各方分别纳税。

在 2008 年 12 月 31 日之前，外商投资企业、外国企业执行《中华人民共和国城市房地产税暂行条例》，国务院令第 546 号规定：“1951 年 8 月 8 日政务院公布的《中华人民共和国城市房地产税暂行条例》自 2009 年 1 月 1 日起废止。自 2009 年 1 月 1 日起，外商投资企业、外国企业和组织以及外籍个人，依照《中华人民共和国房产税暂行条例》缴纳房产税。”

所以，你所在的公司自 2009 年 1 月 1 日起应当按照新修订的《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》缴纳城镇土地使用税。

由于你没有说明你公司所使用的土地是国有土地还是集体土地，《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》第二条规定的“在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使

用土地的单位和个人”为土地使用税的纳税人，这里没有说明土地所有权是国有土地还是集体土地，即或你公司所使用的土地是租用的农村集体土地，根据《财政部 国家税务总局关于集体土地城镇土地使用税有关政策的通知》（财税〔2006〕56号）规定：“自2006年5月1日起，在城镇土地使用税征税范围内实际使用应税集体所有建设用地，但未办理土地使用权流转手续的，由实际使用集体土地的单位和个人按规定缴纳城镇土地使用税。”该通知已经将城镇土地使用税的征税范围扩大到集体建设用地，你公司也应当缴纳城镇土地使用税。

问题2，《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》修改后，城镇土地使用税的征税范围是如何界定的？

老师答疑：

根据《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》的规定，城镇土地使用税的征税范围，包括在城市、县城、建制镇和工矿区的国家所有和集体所有的土地。上述城市、县城、建制镇和工矿区分别按以下标准确认：

（1）城市是指经国务院批准设立的市。

（2）县城是指县人民政府所在地。

（3）建制镇是指经省、自治区、直辖市人民政府批准设立的建制镇。

（4）工矿区是指工商业比较发达，人口比较集中，符合国务院规定的建制镇标准，但尚未设立建制镇的大中型工矿企业所在地，工矿区须经省、自治区、直辖市人民政府批准。

上述城镇土地使用税的征税范围中，城市的土地包括市区和郊区的土地，县城的土地是指县人民政府所在地的城镇的土地，建制镇的土地是指镇人民政府所在地的土地。

建立在城市、县城、建制镇和工矿区以外的工矿企业则不需缴纳城镇土地使用税。

另外，《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）规定，自2009年1月1日起，公园、名胜古迹内的索道公司经营用地，应按规定缴纳城镇土地使用税。

问题3，有偿取得土地使用权之后，何时开始缴纳城镇土地使用税，何时截止缴纳城镇土地使用税？土地面积如何计算？

老师答疑：

（1）有偿取得土地使用权城镇土地使用税纳税义务发生时间。《财政部 国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》（财税〔2006〕186号）规定：以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

（2）房产税、城镇土地使用税纳税义务截止时间。

《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）规定：纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发

生变化的当月末。

何谓房产、土地的实务或权利状态发生变化？

《国家税务总局关于未办理土地使用权证转让土地有关税收问题的批复》（国税函[2007] 645号）规定：土地使用者转让、抵押或置换土地，无论其是否取得了该土地的使用权属证书，无论其在转让、抵押或置换土地过程中是否与对方当事人办理了土地使用权属证书变更登记手续，只要土地使用者享有占有、使用、收益或处分该土地的权利，且有合同等证据表明其实质转让、抵押或置换了土地并取得了相应的经济利益，土地使用者及其对方当事人应当依照税法规定缴纳营业税、土地增值税和契税等相关税收。

《国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发[2003] 89号）第二条关于确定房产税、城镇土地使用税纳税义务发生时间问题（一）规定：“购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起计征房产税和城镇土地使用税。”购置方已经开始缴纳房产税和城镇土地使用税，房地产开发企业自然不再纳税。

再请参照《企业所得税汇算清缴纳税申报鉴证业务准则（试行）》（国税发[2007] 10号）规定：“对外转让土地使用权和销售商品房的，应于土地使用权和商品房已经移交，并将发票结算账单提交对方时，确认收入的实现。”房地产开发企业确认了销售收入的实现，即房产、土地的实物或权利状态已经发生变化，土地使用权已经转移至购房人所有，房地产开发企业的城镇土地使用税的纳税义务便截止了。

根据上述文件可以得出如下结论：房地产开发企业在第一套商品房交付之前，按占地总面积缴纳城镇土地使用税。企业已确认销售收入的，从确认销售收入的次月起不再计算土地使用税。

为此，房地产开发企业从第一套商品房交付的次月起，应当按月计提城镇土地使用税，并按税务机关规定期限（半年、季度）申报纳税。计算公式：

本月应纳税额=本月剩余占地面积×月单位税额

月单位税额=年单位面积（ m^2 ）税额÷12

本月剩余占地面积=占地总面积-已售房产占地面积

已售房产占地面积=占地总面积×（已售房产建筑面积÷可售房建筑总面积）

或已售房产占地面积=已售房产建筑面积÷实际容积率（注意：实际容积率要按实际建筑面积与实际占地面积额计算，不是规划确定的容积率）

（3）如何确认征收土地使用税的土地面积。

城镇土地使用税以纳税人实际占用的土地面积为计税依据，土地面积计量标准为每平方米。即税务机关根据纳税人实际占用的土地面积，按照规定的税额计算应纳税额，向纳税人征收土地使用税。纳税人实际占用的土地面积按下列办法确定：

1) 由省、自治区、直辖市人民政府确定的单位组织测定土地面积的，以测定的面积为准。

2) 尚未组织测量，但纳税人持有政府部门核发的土地使用权证书的，以证书确认的土地面积为准。

3) 尚未核发出土地使用权证书的, 应由纳税人申报土地面积, 据以纳税, 待核发土地使用权证以后再作调整。

4.2 采摘、观光农业使用的土地是否缴纳城镇土地使用税?

学员提问: 我单位是经营旅游项目的企业, 为把旅游景区打造成集旅游、文化、生态、度假、经贸、居住为一体的旅游精品, 我公司租用农村集体用地建成了玫瑰园、郁金香苑, 还有水果采摘区, 请问我公司使用的这些种植土地是否缴纳城镇土地使用税?

老师答疑:

首先, 应判断你公司所使用的土地是否在城镇土地使用税征收范围之内, 城镇土地使用税的征税范围包括在城市、县城、建制镇和工矿区内国家所有和集体所有的土地。城镇土地使用税的征税范围中, 城市的土地包括市区和郊区的土地, 县城的土地是指县人民政府所在地的城镇的土地, 建制镇的土地是指镇人民政府所在地的土地。你公司租用的属于城市、县城、建制镇和工矿区以外的土地则不需缴纳城镇土地使用税。

另外, 根据《财政部 国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》(财税[2006] 186 号) 的规定, 在城镇土地使用税征收范围内经营采摘、观光农业的单位和个人, 其直接用于采摘、观光的种植、养殖、饲养的土地, 根据《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》第六条中“直接用于农、林、牧、渔业的生产用地”的规定, 也属于免征城镇土地使用税的范围。

4.3 商品房项目中配套建造的保障性住房可否免征城镇土地使用税?

学员提问: 我公司新报批的一个房地产开发项目中, 根据当地政府规划部门的规定, 要建造一定比例的经济适用房和廉租房, 这些房产建成之后, 由县房管部门按政府定价收购, 当然价格较低。请问, 我公司开发的这类房产在城镇土地使用税方面有无税收优惠?

老师答疑:

所谓保障性住房包括经济适用房、限价房、全租房和廉租房。根据《国家税务总局关于进一步加强城镇土地使用税和土地增值税征收管理工作的通知》(国税发[2004] 100 号) 规定: “除经批准开发建设经济适用房的用地外, 对各类房地产开发用地一律不得减免城镇土地使用税。” 因此, 对于开发建设经济适用房的用地, 应当免征城镇土地使用税。

《财政部 国家税务总局关于廉租住房、经济适用住房和住房租赁有关税收政策的通知》(财税[2008] 24 号) 规定: 自 2007 年 8 月 1 日起, 开发商在经济适用住房、商品住房项目中配套建造廉租住房, 在商品住房项目中配套建造经济适用住房, 如能提供政府部门出具的相关材料, 可按廉租住房、经济适用住房建筑面积占总建筑面积

的比例免征开发商应缴纳的城镇土地使用税。

根据上述文件的规定，商品房项目中配套建造的保证性住房可以免征城镇土地使用税。

4.4 单独建造的地下建筑物如何征收城镇土地使用税？

学员提问：建在商品房地下的建筑物是否承担土地成本？

老师答疑：

《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2009〕128号）规定：“对在城镇土地使用税征税范围内单独建造的地下建筑用地，按规定征收城镇土地使用税。其中，已取得地下土地使用权证的，按土地使用权证确认的土地面积计算应征税款；未取得地下土地使用权证或地下土地使用权证上未标明土地面积的，按地下建筑垂直投影面积计算应征税款。对上述地下建筑用地暂按应征税款的50%征收城镇土地使用税。”

所称单独建造的地下建筑是指地上是广场或绿地等，在地下建成的车库、娱乐城、商业街等建筑物，这样的建筑物实际上占用了土地，一般都会取得房屋所有权证和土地使用权证，因此，按土地使用权证确认的土地面积计算应征税款；未取得地下土地使用权证或地下土地使用权证上未标明土地面积的，按地下建筑垂直投影面积计算应征税款。

房地产开发企业建在商品房地下的车库、商铺等，实际是利用基础设施建造的建筑物，规划部门不确认建筑面积，不计算容积率，一般不办理房屋所有权证和土地使用权证。根据上述文件规定，建在商品房地下的建筑物不应承担土地成本，也不缴纳城镇土地使用税，土地成本应当由计算建筑面积的地上商品房来分摊。

4.5 如何确定耕地占用税的纳税人和征税范围？

学员提问：

问题1，占用鱼塘及其他农用地建房或从事其他非农业建设，是否视同占用耕地？

老师答疑：

（1）耕地占用税的纳税义务人。根据《中华人民共和国耕地占用税暂行条例》（以下简称《条例》）第三条规定：“占用耕地建房或者从事非农业建设的单位或者个人，为耕地占用税的纳税人，应当依照本条例规定缴纳耕地占用税。”

纳税人临时占用耕地，应当依照《条例》的规定缴纳耕地占用税。纳税人在批准临时占用耕地的期限内恢复所占用耕地原状的，全额退还已经缴纳的耕地占用税。

所称单位，包括国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业、外商投资企业、外国企业以及其他企业和事业单位、社会团体、国家机关、部队以及其他单位；所称个人，包括个体工商户以及其他个人。

所称建房，包括建设建筑物和构筑物。农田水利占用耕地的，不征收耕地占用税。占用园地建房或者从事非农业建设的，视同占用耕地征收耕地占用税。

耕地占用税以纳税人实际占用的耕地面积为计税依据，按照规定的适用税额一次性征收。耕地占用税由地方税务机关负责征收。

（2）耕地占用税的征税范围，包括纳税人建房或从事非农业建设而占用的国家所有和集体所有的耕地。

所称“耕地”是指种植农作物的土地，包括菜地、园地。其中，园地包括花圃、苗圃、茶园、果园、桑园和其他种植经济林木的土地。

占用鱼塘及其他农用地建房或从事其他非农业建设，也视同占用耕地，必须依法征收耕地占用税。占用已开发从事种植、养殖的滩涂、草场、水面和林地等从事非农业建设，由省、自治区、直辖市本着有利于保护土地资源和生态平衡的原则，结合具体情况确定是否征收耕地占用税。此外，在占用之前三年内属于上述范围的耕地或农用地，也视为耕地。

（3）纳税义务发生时间。经批准占用耕地的，耕地占用税纳税义务发生时间为纳税人收到土地管理部门办理占用农用地手续通知的当天。未经批准占用耕地的，耕地占用税纳税义务发生时间为纳税人实际占用耕地的当天。

问题 2，缴纳了耕地占用税之后是否还缴纳城镇土地使用税？

老师答疑：

耕地占用税和城镇土地使用税是两个相辅相成、互为补充的税种，起到减少乱占滥用土地、加强土地管理的作用。占用耕地建房或从事非农业建设的单位和个人为耕地占用税的纳税人。城镇土地使用税与耕地占用税的不同点是，耕地占用税是在全国范围内，就改变耕地用途的行为征收的税，是一次性征收的；而城镇土地使用税是在城市、县城、建制镇、工矿区范围内，就使用土地的行为征收的税，是按年征收的。由于在征收中税收有部分重合，为避免对一块土地同时征收耕地占用税和城镇土地使用税，《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》第九条规定：“征用的耕地，自批准征用之日起满 1 年时开始缴纳土地使用税，征用的非耕地，自批准征用次月起缴纳土地使用税。”

4.6 房地产开发企业租用集体土地进行房地产开发，是否缴纳城镇土地使用税？

学员提问：2012 年 7 月，我公司租用本市郊区村委会的土地 60 亩^①建设商贸中心并进行经营，土地租用年限 30 年。该宗土地属于集体所有，没有办理土地使用权流转手续，我公司没有取得该宗土地使用权证书，建设手续由村委会办理，我公司只是按照与村委会签订的协议，按年支付租金。请问，我公司对该宗土地是否应当缴纳城镇土地使用税？

① 1 亩=666.67m²。

老师答疑：

《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》第二条规定：“在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人，为城镇土地使用税的纳税人。”所称土地包括国有土地和集体土地。

《财政部 国家税务总局关于集体土地城镇土地使用税有关政策的通知》（财税[2006] 56号）规定：“自2006年5月1日起，在城镇土地使用税征税范围内实际使用应税集体所有建设用地，但未办理土地使用权流转手续的，由实际使用集体土地的单位和个人按规定缴纳城镇土地使用税。”因此，你公司占用集体土地进行商贸中心开发，开发后进行经营，虽然没有办理土地使用权的流转手续，仍然应当缴纳城镇土地使用税。

4.7 转让取得的填海整治的土地，可否免征城镇土地使用税？

学员提问：2011年1月，我公司在A港口附近新购置了一块甲公司2009年填海整治的一宗土地。请问，我公司可否享受《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》规定的免税待遇？

老师答疑：

《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》第六条（六）规定：“经批准开山填海整治的土地和改造的废弃土地，从使用的月份起免缴土地使用税5~10年。”

《国家税务总局关于填海整治土地免征城镇土地使用税问题的批复》（国税函〔2005〕968号）规定：“按照《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》第六条的规定，享受免缴土地使用税5~10年的填海整治的土地，是指纳税人经有关部门批准后自行填海整治的土地，不包括纳税人通过出让、转让、划拨等方式取得的已填海整治的土地。”因此，你公司通过转让方式取得的填海整治的土地使用权不可以享受免征城镇土地使用税的待遇。

4.8 房地产开发企业取得了土地使用权后，只对一部分土地进行开发，怎样缴纳城镇土地使用税？

学员提问：2011年，我公司在A市投标取得一个房地产开发项目，已经和当地政府签订了土地出让合同，土地面积很大，城市规划规定分十年四期开发。当年，我公司已经对第一期的土地进行了开发建设，后面土地上原有住户还没有拆迁。在如何征收城镇土地使用税的问题上我和税务机关产生了分歧，我们认为，我公司只应当对已经进行开发的土地缴纳城镇土地使用税；税务机关认为，我公司应当对全部土地纳税。请问，我们这种情况，应当怎样缴纳城镇土地使用税？

老师答疑：

《财政部 国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》（财税

[2006] 186 号) 第二条“关于有偿取得土地使用权城镇土地使用税纳税义务发生时间问题”规定: 以出让或转让方式有偿取得土地使用权的, 应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税; 合同未约定交付土地时间的, 由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

城镇土地使用税的起征日期不是以是否对土地进行开发为征期的, 你公司取得的土地使用权何时起缴纳城镇土地使用税, 关键是土地出让合同是如何签订的, 如果土地出让合同约定了分期交付土地日期的, 则从交付土地的次月起缴纳城镇土地使用税; 如果土地出让合同中没有约定土地交付日期, 特别是合同约定由你公司进行拆迁, 你公司应当从合同签订次月起, 对全部土地缴纳城镇土地使用税。

4.9 房地产开发企业取得毛地, 自行进行土地一级开发, 城镇土地使用税纳税从何时开始?

学员提问: 2010 年 2 月, 我公司取得一宗土地使用权, 土地状态为毛地, 土地出让合同规定, 由我公司进行土地一级开发。在土地开发过程中, 由于遇到一些钉子户, 怎么做工作也不搬, 已经僵持两年了, 房产建设没办法进行。现在我公司和动迁户之间处在对峙状态, 当地地税局几次来我公司催促, 要求我公司缴纳城镇土地使用税。从目前情况看, 完成动迁遥遥无期, 请问, 在土地闲置期间, 我公司应当缴纳城镇土地使用税吗?

老师答疑:

《财政部 国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》(财税[2006] 186 号) 第二条“关于有偿取得土地使用权城镇土地使用税纳税义务发生时间问题”规定: 以出让或转让方式有偿取得土地使用权的, 应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税; 合同未约定交付土地时间的, 由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

土地管理中心根据土地出让合同的规定已经把土地交付你公司, 由你公司进行原有住户搬迁和场地平整, 根据上述文件的规定, 你公司必须缴纳城镇土地使用税, 地方税务局上门催促是对的, 建议你公司尽快纳税。如果你公司再不纳税, 税务机关可以对你公司进行处罚, 加收滞纳金和罚款。

4.10 开发项目房产售完之后, 房地产企业是否还要就小区内的道路绿地等占地缴纳城镇土地使用税?

学员提问: 我公司开发的一个居民小区已经于 2011 年全部售出。2012 年税收检查时, 税务人员认为, 这个小区房产是售出了, 但是, 小区内的绿地、道路、广场等并没有售出, 仍然占用土地, 要求我公司就这部分土地缴纳城镇土地使用税。请问, 我公司是否要就这部分土地缴纳城镇土地使用税?

老师答疑：

房地产开发企业取得的土地使用权，用途是开发房地产，但是，一个小区里面不可能把全部土地都建房子，还要建设道路、绿地、广场等配套设施。

房屋和建筑物是附着在土地上的，与土地具有不可分性，房地产开发企业在售房的过程中，实际是两项交易，一是销售房产所有权，二是转让土地使用权。卖房时连同小区内的土地使用权已经全部转让给了购房人，购房人取得了房屋所有权和土地使用权。房地产开发企业已经把小区内的全部土地按占地面积法分配到可售面积中，把开发的房产和土地使用权全部转让，连一寸土地也没有留下。按照国家的规定，购房人应当办理房屋所有权证和土地使用权证。土地使用权证上面，规定了购房人有多大面积的土地使用权，但是，这个土地使用权是虚拟的，是按照小区的容积率计算出来的，具体是哪一块土地是谁也说不清的。

再分析一下房地产开发企业的成本核算，《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）规定，开发项目内的道路、供水、供电、供气、排污、排洪、通信、照明等社区管网工程费和环境卫生、园林绿化等园林环境工程费在“开发成本——基础设施建设费”中核算，属于不能分清负担对象的共同成本，应按受益原则和配比原则分配至各成本对象中。这些基础设施也是要占用土地的，为了简化核算手续，该文件规定，土地使用权的成本按照房屋和建筑物的占地面积进行分配，基础设施不承担土地成本，也可以理解为基础设施的占地成本由可售面积承担。

房地产开发企业房产售出后，在向业主交房时，房屋所有权、土地使用权已经交给业主，产权状态发生了变化。《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）第三条“关于房产税、城镇土地使用税纳税义务截止时间的问题”规定：“纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。”所以，从交房的次月起房地产开发企业不再缴纳城镇土地使用税。

既然房地产开发企业在开发的住宅小区全部出售后，没有保留土地使用权，怎么可以征收城镇土地使用税呢？

由于城镇土地使用税属于地方税种，具体征收按照当地的规定执行。例如，《重庆市地方税务局关于房产税城镇土地使用税有关政策问题的通知》（渝地税发〔2003〕301号）规定：对开发小区内的道路、绿化用地，经区县地税局审定后可暂不征收城镇土地使用税。

4.11 土地征用后一直被用于农业生产，是否要缴纳土地使用税？

学员提问：我公司从其他单位以转让方式取得一项土地使用权，现土地使用权证已办理，但土地之上当地农民一直进行着农业生产，我单位在拿到土地至今一直请求

政府协调，且政府也确实在协调，但土地至今还在农民手里进行着农业生产，土地实际在农民手里进行着农业生产未用于开发之前是否属于直接用于农业生产的土地？对于这种情况是否缴纳土地使用税？

老师答疑：

《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》第六条规定：直接用于农、林、牧、渔业的生产用地免征城镇土地使用税。但是，你公司的这宗土地已经办理了征地手续，不再是直接用于农业生产用地。

《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策的通知》（财税[2006] 186 号）第三条：“关于经营采摘、观光农业的单位和个人免征城镇土地使用税问题”规定：在城镇土地使用税征收范围内经营采摘、观光农业的单位和个人，其直接用于采摘、观光的种植、养殖、饲养的土地，根据《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》第六条中“直接用于农、林、牧、渔业的生产用地”的规定，免征城镇土地使用税。你公司是房地产开发企业，又不是经营采摘、观光农业的单位，已经取得使用权的土地不可以免征土地使用税。

《财政部 国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》（财税[2006] 186 号）第二条规定，以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

因此，你公司应该于何时缴纳土地使用税，应该看合同中签订的土地交付具体时间。从合同中约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税。

4.12 取得土地使用权后，闲置没开发的土地是否缴纳城镇土地使用税？

学员提问：我公司 2008 年取得了一项土地使用权，办理了“土地使用权证”，由于公司正在开发其他项目，这块土地一直闲置未用，但是，每年县地税局都要求我公司缴纳几十万元的城镇土地使用税。老板认为，虽然公司取得了土地使用权证，但是，尚未开发利用，没有经济利益的流入，不应该征收城镇土地使用税，要求财务人员想办法不交税或少交税。请问，像我公司这种情况还必须缴纳城镇土地使用税吗？

老师答疑：

《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》第二条规定：在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人，为城镇土地使用税（以下简称土地使用税）的纳税人，应当依照本条例的规定缴纳土地使用税。前款所称单位，包括国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业、外商投资企业、外国企业以及其他企业和事业单位、社会团体、国家机关、军队以及其他单位；所称个人，包括个体工商户以及其他个人。

你公司既然取得了“土地使用权证”就是使用土地的单位，应当依法缴纳城镇土

地使用税。

《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策的通知》(财税[2006] 186号)第二条“关于有偿取得土地使用权城镇土地使用税纳税义务发生时间问题”规定：以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

如果你公司取得的土地使用权是属于建设保障性住房的项目，根据《财政部 国家税务总局关于廉租住房经济适用住房和住房租赁有关税收政策的通知》(财税[2008] 24号)规定：“对廉租住房、经济适用住房建设用地以及廉租住房经营管理单位按照政府规定价格、向规定保障对象出租的廉租住房用地，免征城镇土地使用税”的规定，办理免税手续后，免交城镇土地使用税。

需要重点说明的是：自2012年7月1日起施行的《闲置土地处理办法》(国土资源部令第53号，以下简称《办法》)规定：闲置土地，是指国有建设用地使用权人超过国有建设用地使用权有偿使用合同或者划拨决定书约定、规定的动工开发日期满一年未动工开发的国有建设用地。已动工开发但开发建设用地面积占应动工开发建设用地总面积不足1/3或者已投资额占总投资额不足25%，中止开发建设满一年的国有建设用地，也可以认定为闲置土地。

《办法》第十四条规定，闲置土地按照下列方式处理：

(1) 未动工开发满一年的，由市、县国土资源主管部门报经本级人民政府批准后，向国有建设用地使用权人下达“征缴土地闲置费决定书”，按照土地出让或者划拨价款的20%征缴土地闲置费。土地闲置费不得列入生产成本。

(2) 未动工开发满两年的，由市、县国土资源主管部门按照《中华人民共和国土地管理法》第三十七条和《中华人民共和国城市房地产管理法》第二十六条的规定，报经有批准权的人民政府批准后，向国有建设用地使用权人下达“收回国有建设用地使用权决定书”，无偿收回国有建设用地使用权。

你公司土地闲置已经四年有余，请向公司领导汇报，如不立即开发，恐怕会被国土资源主管部门按照《办法》进行处理。

4.13 缴纳了耕地占用税之后是否还缴纳城镇土地使用税？

学员提问：接上题，我公司接到主管地方税务局的通知后，马上安排资金缴纳了耕地占用税，我们认为，同一块土地既然缴纳了耕地占用税，今后就可以不再缴纳城镇土地使用税了，这样理解对吗？

老师答疑：

耕地占用税和城镇土地使用税是两个相辅相成、互为补充的税种，起到减少乱占滥用土地、加强土地管理的作用。占用耕地建房或从事非农业建设的单位和个人为耕

地占用税的纳税人。城镇土地使用税与耕地占用税的不同点是，耕地占用税是在全国范围内，就改变耕地用途的行为征收的税，是一次性征收的；而城镇土地使用税是在城市、县城、建制镇、工矿区范围内，就使用土地的行为征收的税，是按年征收的。由于在征收中两个税有部分重合，为避免对一块土地同时征收耕地占用税和城镇土地使用税，《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》第九条规定：“征用的耕地，自批准征用之日起满 1 年时开始缴纳土地使用税，征用的非耕地，自批准征用次月起缴纳土地使用税。”

所以，你公司在缴纳耕地占用税满一年之后，还应当按年度计算缴纳城镇土地使用税。

第5章 房产税疑难问题精解

5.1 如何界定房产税的纳税义务人？

学员提问：我在房地产开发公司工作，我公司开发的房产采取多种经营模式，有的出售，有的出租，有的作为本公司办公之用。出租的商铺考虑到商业市场有一定的预热期，我公司免收租金。请问，对于多种经营形式的房产，如何界定房产税的纳税人？

老师答疑：

《中华人民共和国房产税暂行条例》（以下简称《条例》）第二条规定：“房产税由产权所有人缴纳。产权属于全民所有的，由经营管理的单位缴纳。产权出典的，由承典人缴纳。产权所有人、承典人不在房产所在地的，或者产权未确定及租典纠纷未解决的，由房产代管人或者使用人缴纳。前款列举的产权所有人、经营管理单位、承典人、房产代管人或者使用人，统称为纳税义务人（以下简称纳税人）。”纳税人的具体范围包括：

（1）产权属国家所有的，由经营管理单位纳税。

（2）产权属集体和个人所有的，由集体单位和个人纳税。

（3）产权出典的房产，由承典人依照房产余值缴纳房产税。所谓产权出典，是指产权所有人将房屋、生产资料等的产权，在一定期限内典当给他人使用，而取得资金的一种融资业务。这种业务大多发生于出典人急需用款，但又想保留产权赎回权的情况。承典人向出典人交付一定的典价之后，在质典期内即获抵押物品的支配权，并可转典。产权的典价一般要低于卖价。出典人在规定期间内须归还典价的本金和利息，方可赎回出典房屋等的产权。由于在房屋出典期间，产权所有人已无权支配房屋，因此，《条例》规定由对房屋具有支配权的承典人为纳税人。

《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2009〕128号）明确规定：“产权出典的房产，由承典人依照房产余值缴纳房产税。”

（4）产权所有人、承典人不在房屋所在地的，由房产代管人或者使用人纳税。

（5）产权未确定及租典纠纷未解决的，也由房产代管人或者使用人纳税。所谓租典纠纷，是指产权所有人在房产出典和租赁关系上，与承典人、租赁人发生各种争议，特别是权利和义务的争议悬而未决的。此外还有一些产权归属不清的问题，也都属于租典纠纷。对租典纠纷尚未解决的房产，规定由代管人或使用人为纳税人，主要目的在于加强征收管理，保证房产税及时入库。

（6）关于无租使用其他单位房产的纳税人如何确定问题。《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2009〕128号）第一条规定，无

租使用其他单位房产的应税单位和个人，依照房产余值代缴纳房产税。

关于出租房产免收租金期间房产税的纳税人如何确定问题。《财政部、国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》（财税〔2010〕121号）规定：对出租房产，租赁双方签订的租赁合同约定有免收租金期限的，免收租金期间由产权所有人按照房产原值缴纳房产税。

上述两个文件对于免收租金与无租使用房产的，房产税纳税义务人的判断完全不同。

一般来讲，无租使用房产视为出借，而非租赁交易行为。其明显的特征是使用人无须支付租金性质的对价。比照《条例》中“产权所有人、承典人不在房产所在地的，或者产权未确定及租典纠纷未解决的，由房产代管人或者使用人缴纳”的规定处理，由实际使用人缴纳房产税。

而出租房产免收租金，出租方实际发生了出租行为。在租赁交易中，租赁双方约定一定时期内租金为零，从形式上可以表现为出租方根据约定在一定期限内豁免承租方租金，承租方根据租赁约定在一定的期限内应当享受免于支付租金的权利。在房产租赁行为中，免收租金期间基于发生的租赁事实，除房产产权未明确或存在未解决的租典纠纷外，房产所有人为房产税的纳税义务人，最终承担房产税。

例如，甲企业于2011年1月1日将自有的一处房产出租给B公司用于商业经营，双方签订了一份租期为10年并且金额固定的租赁合同。考虑到商业有一个市场的预热期，合同中约定，前两年（2011年1月1日—2012年12月31日）免收租金。也就是说在2011年1月1日—2012年12月31日之间为免收租金的出租期，甲企业发生了出租房产行为，应由产权所有人按照房产原值缴纳房产税。

（7）融资租赁房产的房产税纳税人为承租人。《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2009〕128号）规定：融资租赁的房产，由承租人自融资租赁合同约定开始日的次月起依照房产余值缴纳房产税。合同未约定开始日的，由承租人自合同签订的次月起依照房产余值缴纳房产税。

另外，根据国务院令第546号规定，自2009年1月1日起，外商投资企业、外国企业和组织以及外籍个人（包括港澳台资企业和组织以及华侨、港澳台同胞，以下统称外资企业及外籍个人）依照《中华人民共和国房产税暂行条例》缴纳房产税。

5.2 房产税以房产为征税对象，请问，应税的“房产”应如何界定？

学员提问：我公司是一家以水为主题的娱乐中心，建有宾馆、室内游泳馆、戏水乐园，并在室外建有露天泳池、水上游乐园、温泉浴池、长廊等设施，现在已经开业，税务机关开始征收房产税，请问，我公司这些游乐、洗浴建筑哪些应征房产税，哪些不征房产税？

老师答疑：

房产税以房产为征税对象。

《财政部 国家税务总局关于房产税和车船使用税几个业务问题的解释与规定》(财税地字[1987]第003号)规定:房产是以房屋形态表现的财产,所谓房产,是指有屋面和围护结构(有墙或两边有柱),能够遮风避雨,可供人们在其中生产、学习、工作、娱乐、居住或储藏物资的场所。独立于房屋之外的建筑物,如围墙、烟囱、水塔、变电塔、油池油柜、酒窖菜窖、酒精池、糖蜜池、室外游泳池、玻璃暖房、砖瓦石灰窑以及各种油气罐等,不属于房产。

根据上述解释,你公司建的宾馆,室内游泳馆、戏水乐园应当征收房产税;而建在室外的露天泳池、水上游乐园、温泉浴池、长廊等设施不属于房产,不应当征收房产税。

5.3 房产税征收的具体范围怎样解释?

学员提问:我公司为支持新农村建设,在本县农村设立了一个房地产开发分公司,并为其建了办公用房。由于是分公司,属于非独立核算单位,办公用房记入我公司的“固定资产”账户内。请问,建在农村的办公用房是否征收房产税?

老师答疑:

《中华人民共和国房产税暂行条例》第一条规定:“房产税在城市、县城、建制镇和工矿区征收。”

(1) 城市是指国务院批准设立的市。

(2) 县城是指县人民政府所在地的地区。

(3) 建制镇是指经省、自治区、直辖市人民政府批准设立的建制镇。

(4) 工矿区是指工商业比较发达、人口比较集中、符合国务院规定的建制镇标准但尚未设立建制镇的大中型工矿企业所在地。开征房产税的工矿区须经省、自治区、直辖市人民政府批准。

房产税的征税范围不包括农村,这主要是为了减轻农民的负担。因为农村的房屋、除农副业生产用房外,大部分是农民居住用房。对农村房屋不纳入房产税征税范围,有利于农业发展,繁荣农村经济,有利于社会稳定。

你公司建在农村的办公用房不属于房产税征收范围,不征房产税。

5.4 企业自用的房产,土地使用权的价值与房产和建筑物的价值应当如何进行账务处理?

学员提问:根据《2001年企业会计制度》第47条的规定:“企业取得的土地使用权,在尚未开发或建造自用项目前,作为无形资产核算,企业利用土地建造自用项目时,将土地使用权的账面价值全部转入在建工程成本。”因此,我公司的“固定资产——房屋”

中包括了土地使用权的价值。《中华人民共和国房产税暂行条例》规定，企业自有房产税依照房产原值一次减除 10%~30%后的余值计算缴纳。根据总局（1986）财税地字第 008 号文规定，“房产原值是指纳税人按照会计制度规定，在账簿‘固定资产’科目中记载的房屋原价”。因此，房产原值中包含了土地使用权的价值，土地使用权也缴纳了房产税；同时，土地使用权还要缴纳城镇土地使用税，这就形成了土地使用权的重复纳税。请问，这种问题如何解决？

老师答疑：

《企业会计准则第 6 号——无形资产》应用指南规定：“企业取得的土地使用权通常应确认为无形资产。自行开发建造厂房等建筑物，相关的土地使用权与建筑物应当分别进行处理。外购土地及建筑物支付的价款应当在建筑物与土地使用权之间进行分配；难以合理分配的，应当全部作为固定资产。企业（房地产开发）取得土地用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权账面价值应当计入所建造的房屋建筑物成本。”

《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税[2008] 152 号）第一条“关于房产原值如何确定的问题”规定：自 2009 年 1 月 1 日起，对依照房产原值计税的房产，不论是否记载在会计账簿固定资产科目中，均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的，应按规定予以调整或重新评估。

这里所讲的“国家有关会计制度”即《企业会计准则》。根据上述规定，企业自用的房产，应当把土地使用权的价值在“无形资产”科目核算，把房屋和建筑物的价值在“固定资产”科目核算。没按企业会计准则核算的，应当进行调整或重新评估。

5.5 房产税的计税依据是怎样规定的？

学员提问：甲公司 2009 年征地建办公楼，土地面积 10000m²，支付土地出让金 2000 万元，对土地进行一级开发，支付开发费用 200 万元。建办公楼 6000m²，支付建安工程费用 2800 万元，2010 年 12 月末建成并投入使用，请问 2011 年如何缴纳房产税？

老师答疑：

《中华人民共和国房产税暂行条例》规定，自用房产按房产余值计税缴纳，房产余值依照房产原值一次减除 10%~30%后计算，具体减除幅度，由省、自治区、直辖市人民政府规定。房产出租的，以房产租金收入为房产税的计税依据。

《财政部 国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》（财税[2010] 121 号）第三条“关于将地价计入房产原值征收房产税问题”规定：“对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价，包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。宗地容积率低于 0.5 的，按

房产建筑面积的2倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价”。该通知自发文之日起执行（2010年12月21日）。此前规定与通知不一致的，按该通知执行。

土地总成本=2 000+200=2 200（万元）

每平方米土地成本=22 000 000÷10 000=2 200（元）

会计核算将土地成本计入“无形资产”核算，建筑物成本计入“固定资产——办公楼”核算。

当容积率大于0.5时：

容积率=6 000÷10 000=0.6

计算房产税的房产原价=“无形资产”科目的地价+“固定资产”科目的房价
=22 000 000+28 000 000=50 000 000（元）

每年应交房产税=50 000 000×（1-30%）×1.2%=420 000（元）

如果甲公司把1 500m²房产出租，年租金1 300 000元，其余4 500m²房产自用，出租部分按租金的12%计算缴纳房产税，自用部分按下列公式计算计入房产原值的地价纳税：

计入房产原值的地价=（实际使用面积/全部建筑面积）×宗地面积×土地单价
=（45 00/6 000）×10 000×2 200=16 500 000（元）

计入房产原值的房价=（4 500/6 000）×28 000 000=21 000 000（元）

计算房产税的房产原价=16 500 000+21 000 000=37 500 000（元）

自用房产应交房产税=37 500 000×（1-30%）×1.2%=315 000（元）

出租房产应交房产税=1 300 000×12%=156 000（元）

应交房产税合计=156 000+315 000=471 000（元）

5.6 根据新税收政策规定，容积率小于0.5，怎样缴纳房产税？

学员提问：接5.5，如果甲公司建写字楼面积为4 800m²，支付建安工程费2 400万元，2011年如何缴纳房产税？

老师答疑：

根据《财政部 国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》（财税〔2010〕121号）的规定，应交房产税计算如下：

建筑面积为4 800m²，建筑费用2 400万元，则

容积率=4 800÷10 000=0.48<0.5

财税〔2010〕121号文件规定：按房产建筑面积的2倍计算土地面积，并据此确定计入房产原值的地价。即：当容积率小于0.5时：

计入房产原值的地价=（建筑面积×2÷土地总面积）×土地总价值

计入房产原值的地价=（4 800×2/10 000）×22 000 000=21 120 000（元）

应交房产税= $[24\,000\,000+21\,120\,000] \times (1-30\%) \times 1.2\%=379\,008$ (元)

5.7 楼房内的电梯、中央空调是否征收房产税?

学员提问：我公司 2006 年建造一栋写字楼自用，2011 年 9 月公司对写字楼进行改建，增加了电梯和中央空调。请问，电梯、中央空调如何进行账务处理，是单独作为固定资产还是计入写字楼成本？怎样进行账务处理才可以少交房产税？

老师答疑：

《企业会计准则第 4 号——固定资产》第五条规定：“固定资产的各组成部分具有不同使用寿命或者以不同方式为企业提供服务，适用不同折旧率或折旧方法的，应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。”

电梯、中央空调属于机械设备，《中华人民共和国企业所得税法实施条例》规定，机械设备的法定折旧年限为 10 年，楼房的法定折旧年限为 20 年，而且，楼房、电梯、中央空调以不同的方式为企业提供服务。你公司可以将电梯、中央空调单独作为“固定资产——设备”类核算，不需要计入“固定资产——写字楼”中。

《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》（国税发〔2005〕173 号）规定：为了维持和增加房屋的使用功能或使房屋满足设计要求，凡以房屋为载体，不可随意移动的附属设备和配套设施，如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等，无论在会计核算中是否单独记账与核算，都应计入房产原值，计征房产税。

你公司将电梯、中央空调单独作为固定资产核算后，在计算缴纳房产税的房产原值时应当包括电梯、中央空调等不可随意移动的附属设备和配套设施的价值。

5.8 房地产开发企业建成待售的商品房是否缴纳房产税?

学员提问：由于最近几年国家对城市的房产限购限价，我公司开发的商品房有的已经建成几年了也没有售出。请问，完工待售的房产是否缴纳房产税？

老师答疑：

《国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89 号）第一条“关于房地产开发企业开发的商品房征免房产税问题”规定：鉴于房地产开发企业开发的商品房在出售前，对房地产开发企业而言是一种产品，因此，对房地产开发企业建造的商品房，在售出前，不征收房产税；但对售出前房地产开发企业已使用或出租、出借的商品房，应自房屋使用或交付之次月起，征收房产税。

因此，你公司完工待售的房产，不论已建成多长时间，这些房产仍然属于产品，不征收房产税；但是，在售出前如果已经出租、出借、自用的，则，从出租、出借、自用的次月起应当缴纳房产税。

5.9 建筑工地的临时性房屋是否征收房产税?

学员提问：我公司是黑龙江省的房地产开发公司，今年，把一项工程出报给江苏省的施工企业。工程出包合同规定，施工现场的工棚、料棚、宿舍、办公室等临时设施由我公司提供，乙方不计取临时设施费。现在，我公司建造的临时性房屋已经移交施工企业使用，请问，这些临时性房屋是否缴纳房产税？

老师答疑：

《关于房产税若干具体问题的解释和暂行法规》（财税地字〔1986〕8号）第二十一条规定：凡是在基建工地为基建工地服务的各种工棚、材料棚、休息棚和办公室、食堂、茶炉房、汽车房等临时性房屋，不论是施工企业自行建造还是由基建单位出资建造交施工企业使用的，在施工期间，一律免征房产税。但是，如果在基建工程结束以后，施工企业将这种临时性房屋交还或者估价转让给基建单位的，应当从基建单位接收的次月起，依照法规征收房产税。

因此，你公司建造的这些临时性房屋在施工期间不征收房产税。

5.10 具备房屋功能的地下建筑是否征收房产税?

学员提问：我公司最近竣工的一个房地产开发项目，在商品房的地下建造了非人防工程的地下停车场，一部分出售，一部分由我公司出租给商贸公司作为超市使用。每月租金80万元，请问，地下建筑出租是否应缴纳房产税？

老师答疑：

《财政部 国家税务总局关于具备房屋功能的地下建筑征收房产税的通知》（财税〔2005〕181号）规定：凡在房产税征收范围内的具备房屋功能的地下建筑，包括与地上房屋相连的地下建筑以及完全建在地面以下的建筑、地下人防设施等，均应当依照有关规定征收房产税。上述具备房屋功能的地下建筑是指有屋面和维护结构，能够遮风避雨，可供人们在其中生产、经营、工作、学习、娱乐、居住或储藏物资的场所。其具体计税方式如下：

（1）工业用途房产，以房屋原价的50%~60%作为应税房产原值。

应纳税房产的税额=应税房产原值×〔1-（10%~30%）〕×1.2%

（2）商业和其他用途房产，以房屋原价的70%~80%作为应税房产原值。

应纳税房产的税额=应税房产原值×〔1-（10%~30%）〕×1.2%

房屋原价折算为应税房产原值的具体比例，由各省、自治区、直辖市和计划单列市财政和地方税务部门在上述幅度内自行确定。

（3）对于与地上房屋相连的地下建筑，如房屋的地下室、地下停车场、商场的地下部分等，应将地下部分与地上房屋视为一个整体按照地上房屋建筑的有关规定计算

征收房产税。

出租的地下建筑，按照出租地上房屋建筑的有关规定计算征收房产税。

《中华人民共和国房产税暂行条例》规定，房产出租的，以房产租金收入为房产税的计税依据，税率为 12%。因此，你公司出租的地下停车场，应当按照租金收入的 12% 缴纳房产税。

5.11 住宅小区内业主共有的会所、文体场馆、幼儿园等如何征收房产税？

学员提问：我在物业管理公司工作，我公司承接管理的小区，有会所、物业用房、幼儿园等设施，根据城市规划，这些设施归全体业主共有，会所、物业用房由业主使用，幼儿园已经由个人承包经营。小区内的人防工程，根据《中华人民共和国人民防空法》的规定，人防工程归人防办所有，经过市人防办批准，业主平时做车库使用，战时做防空设施，由我公司收取维护管理费。请问，我公司管理的这些房产是否缴纳房产税？

老师答疑：

《财政部 国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》（财税[2006] 186 号）文件第一条“关于居民住宅区内业主共有的经营性房产缴纳房产税问题”规定：对居民住宅区内业主共有的经营性房产，由实际经营（包括自营和出租）的代管人或使用人缴纳房产税。其中自营的，依照房产原值减除 10%~30% 后的余值计征，没有房产原值或不能将业主共有房产与其他房产的原值准确划分开的，由房产所在地地方税务机关参照同类房产核定房产原值。

出租的，依照租金收入计征。

根据上述规定，对居民住宅区内业主共有的非经营性房产，如你所说的会所、物业用房等设施可以免征房产税。根据《中华人民共和国人民防空法》的规定，人防工程产权属于国家，使用权、收益权归投资人所有，全体业主是实际投资人，使用人防工程存车属于非经营性房产，可以免缴房产税。但是，小区内的幼儿园，已经由个人承包，对外经营，应当由营业者缴纳房产税。由于房产税属于地方税种，具体纳税时请与主管税务机关协商。

5.12 更换房屋附属设备和配套设施后的房产如何计征房产税？

学员提问：我公司有一座 2002 年建的办公楼，原有的中央空调因时间太久已经无法制冷，2012 年 7 月，公司决定更换中央空调，办公楼原价 1300 万元，其中：中央空调原价 200 万元。更换的新空调购置及安装费共计 260 万元，请问，更换新空调后，如何计算房产税？

老师答疑：

《企业会计准则第4号——固定资产》第四条规定，固定资产同时满足下列条件的，才能予以确认：

(1) 与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业。

(2) 该固定资产的成本能够可靠地计量。

《企业会计准则第4号——固定资产》应用指南规定：固定资产的后续支出是指固定资产在使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。

固定资产的更新改造等后续支出，满足《企业会计准则》第四条规定确认条件的，应当计入固定资产成本，如有被替换的部分，应扣除其账面价值；不满足《企业会计准则》第四条规定确认条件的固定资产修理费用等，应当在发生时计入当期损益。

《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》（国税发〔2005〕173号）文件第一条规定：对于更换房屋附属设备和配套设施的，可扣减原来相应设备和设施的价值，将新设备和配套设施的价值计入房产原值后的金额计算房产原值。对附属设备和配套设施中易损坏、需要经常更换的零配件，更新后不再计入房产原值。

你公司对房屋等建筑物进行维修改造时，应当从固定资产原价中扣除被更换的房屋附属设备和配套设施的价值，增加新增添的房屋附属设备和配套设施的价值。

更换中央空调后的办公楼原价=1 300-200+260=1 360（万元），据此，计算缴纳房产税。

5.13 企业自有房屋装修费用是否计入房产原价征收房产税？

学员提问：2012年我公司装修一幢旧写字楼，支付装修费用235万元，我公司作为待摊费用核算，税务检查时，检查人员要求我们调整到“固定资产——写字楼”科目核算，并要求我公司按调整后的写字楼价值缴纳房产税，请问，房产装修在哪个科目核算正确，是否缴纳房产税？

老师答疑：

《中华人民共和国企业所得税法》第十三条规定：“在计算应纳税所得额时，企业发生的下列支出，作为长期待摊费用，按照规定摊销的，准予扣除：

“（一）已足额提取折旧的固定资产的改建支出；

“（二）租入固定资产的改建支出；

“（三）固定资产的大修理支出；

“（四）其他应当作为长期待摊费用的支出。”

所称固定资产的改建支出，是指改变房屋或者建筑物结构、延长使用年限等发生的支出。企业已足额提取折旧的房屋和建筑物，记载固定资产原价的载体已经不复存在，不能增加固定资产原价；租入固定资产是指经营租赁的房屋和建筑物，其固定资

产原价不在本企业核算，也无法增加固定资产原价。因此，《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十八条第（六）项规定：“改建的固定资产，除企业所得税法第十三条第（一）项和第（二）项规定的支出外，以改建过程中发生的改建支出增加计税基础。”很显然，房产装修不是改变房屋或者建筑物结构、延长使用年限的支出，不属于固定资产改建支出，不能增加房产原价。除此之外，税法对企业自有房产装修如何征税并没有严格规定。

在会计业务处理中，房屋装修应当区分为房屋的首次装修和再次装修以及租赁房屋的装修。

一、房屋的首次装修费应当计入固定资产原价

《企业会计准则第4号——固定资产》规定：固定资产同时满足下列条件的，才能予以确认：与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业；该固定资产的成本能够可靠地计量。自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十八条规定：自行建造的固定资产，以竣工结算前发生的支出为计税基础。

根据上述规定，企业自建房屋的装修费用应当计入固定资产原价。购置房屋如果是毛坯房，由于没有达到可使用状态，首次发生的装修费用，也应当计入固定资产原价。

房屋初次装修费用计入固定资产原价后，增加了固定资产原价，应当依法缴纳房产税。

二、房屋再次装修的费用应当计入“固定资产——固定资产装修”科目核算

税法对房屋和建筑物竣工后的再装修如何核算没有明确规定。《国家税务总局关于做好2009年度企业所得税汇算清缴工作的通知》（国税函〔2010〕148号）第三条规定：根据企业所得税法精神，在计算应纳税所得额及应纳税所得额时，企业财务、会计处理办法与税法规定不一致的，应按照企业所得税法规定计算。企业所得税法规定不明确的，在没有明确规定之前，暂按企业财务、会计规定计算。

《财政部关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答（二）》（财会〔2003〕10号）中曾规定：“固定资产装修费用，符合可予资本化原则的，应当在‘固定资产’科目下单设‘固定资产装修’明细科目核算，并在两次装修期间与固定资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。如果在下次装修时，该项固定资产相关的‘固定资产装修’明细科目仍有余额，应将该余额一次全部计入当期营业外支出。”

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第六十九条规定：企业所得税法第十三条第（三）项所称固定资产的大修理支出，是指同时符合下列条件的支出：（一）修理支出达到取得固定资产时的计税基础50%以上；（二）修理后固定资产的使用年限延长2年以上。

企业所得税法第十三条第（三）项规定的支出，按照固定资产尚可使用年限分期摊销可以税前扣除。

因此，企业自有房屋的再次装修费用计入“固定资产——固定资产装修”科目之后，在两次装修间隔期间以折旧形式计入损益，符合税法的原则规定，可以税前扣除。

企业自有房屋再次装修的费用不需增加房屋原价缴纳房产税。

三、经营租赁的房屋装修费用计入“长期待摊费用”

《中华人民共和国企业所得税法》第十三条（二）项租入固定资产的改建支出指的是经营租赁的固定资产。经营租赁的房屋，其固定资产原价不在本企业核算，对其改建、装修的费用都没法增加固定资产原价，也不能在“固定资产”科目核算。根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第六十八条规定，符合企业所得税法第十三条第（二）项规定的支出，按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销可以税前扣除。不符合上述条件的经营租入的固定资产发生的装修费用应当费用化，一次性计入发生的当期损益。

根据上述规定，企业经营租赁的房屋、建筑物的装修费用应当在“长期待摊费用”科目核算，按照剩余的租赁年限分期摊销，在税前扣除。

5.14 对经营公租房有何税收优惠政策？

学员提问：我公司是经营公租房的房产管理公司，随着我国经济的发展，一般企业或个人出租房屋的租金也在上涨，但是，我们是国有企业，房屋租金严格执行当地物价部门的规定，房租只是略有上调，给企业经营带来压力。请问，国家对经营公租房的企业是否有税收优惠政策？

老师答疑：

根据国务院办公厅《关于促进房地产市场平稳健康发展的通知》（国办发〔2010〕4号）、《国务院关于坚决遏制部分城市房价过快上涨的通知》（国发〔2010〕10号）的规定，为加快发展公共租赁住房的建设，住房和城乡建设部、国家发展和改革委员会等七部委联合下发了《关于加快发展公共租赁住房的指导意见》（建保〔2010〕87号），文件提出：大力发展公共租赁住房，是完善住房供应体系，培育住房租赁市场，满足城市中等偏下收入家庭基本住房需求的重要举措，是引导城镇居民合理住房消费，调整房地产市场供应结构的必然要求。各地区、各部门要统一思想，提高认识，精心组织，加大投入，积极稳妥地推进公共租赁住房建设。

为了落实上述文件的精神，财政部、国家税务总局下发的《关于支持公共租赁住房建设和运营有关税收优惠政策的通知》（财税〔2010〕88号）规定：

（1）对公租房建设用地及公租房建成后占地免征城镇土地使用税。在其他住房项目中配套建设公租房，依据政府部门出具的相关材料，可按公租房建筑面积占总建筑面积的比例免征建造、管理公租房涉及的城镇土地使用税。

（2）对公租房经营管理单位建造公租房涉及的印花税予以免征。在其他住房项目中配套建设公租房，依据政府部门出具的相关材料，可按公租房建筑面积占总建筑面积的比例免征建造、管理公租房涉及的印花税。

（3）对公租房经营管理单位购买住房作为公租房，免征契税、印花税；对公租房租赁双方签订租赁协议涉及的印花税予以免征。

（4）对企事业单位、社会团体以及其他组织转让旧房作为公租房房源，且增值额未超过扣除项目金额20%的，免征土地增值税。

（5）企事业单位、社会团体以及其他组织捐赠住房作为公租房，符合税收法律法规规定的，捐赠支出在年度利润总额12%以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除。

（6）对经营公租房所取得的租金收入，免征营业税、房产税。公租房租金收入与其他住房经营收入应单独核算，未单独核算的，不得享受免征营业税、房产税优惠政策。

享受上述税收优惠政策的公租房是指纳入省、自治区、直辖市、计划单列市人民政府及新疆生产建设兵团批准的公租房发展规划和年度计划，以及按照建保〔2010〕87号文和市、县人民政府制定的具体管理办法进行管理的公租房。不同时符合上述条件的公租房不得享受上述税收优惠政策。上述政策自发文之日起执行，执行期限暂定三年，政策到期后将根据公租房建设和运营情况对有关内容加以完善。

上述规定对经营公租房的房产管理公司在房产购建、受赠、经营等方面已经规定了一些减免税政策，其目的是鼓励中低收入家庭通过租房解决居者有其屋的问题，这些政策你公司可以与主管税务局协商，享受减免税。

5.15 怎样核算房屋和建筑物，可以降低房产税？

学员提问：我公司新近开发了一个度假村，除住宿、餐饮、室内泳池、室内娱乐场所外，还有露天的泳池、戏水乐园、室外温泉、长廊等设施，请问，我们应当怎样对房屋和建筑物进行会计分类处理，才可以降低房产税？

老师答疑：

根据《中华人民共和国房产税暂行条例》第一条的规定：“房产税在城市、县城、建制镇和工矿区征收”，除上述范围以外的房产不属于房产税的征收范围，不征房产税。如果你公司所开发的度假村是在城市、县城、建制镇和工矿区以外的地区，就不征收房产税。

另外，根据《财政部 国家税务总局关于房产税和车船使用税几个业务问题的解

释与法规》(财税地字[1987]3号)的规定:“房屋”是指有屋面和围护结构(有墙或两边有柱),能够遮风避雨,可供人们在其中生产、工作、学习、娱乐、居住或储藏物资的场所。独立于房屋之外的建筑物,如围墙、烟囱、水塔、变电塔、油池油柜、酒窖菜窖、酒精池、糖蜜池、室外游泳池、玻璃暖房、砖瓦石灰窑以及各种油气罐等,不属于房产。

《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》(国税发[2005]173号)规定:凡以房屋为载体,不可随意移动的附属设备和配套设施,如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等,无论在会计核算中是否单独记账与核算,都应计入房产原值,计征房产税。

至于哪些附属设备和配套设施应当计入房产原价,在房产建成转作固定资产时应当认真考虑。根据税法有关规定,属于房屋附属设备的水管、下水道、暖气管、煤气管等应从最近的探视井或三通管算起计入房产原价,最近的探视井或三通管以外的管道应单独作为“固定资产——管道”管理。电灯网、照明线从进线盒连接管算起计入房产原价,电灯网、照明线进线盒连接管以外的部分,也不计算房产原值,单独作为“固定资产——输电线路”管理。不计入房产原价的部分不征房产税,而且,这些附属设备和配套设施的折旧年限与房产也不一样,分别确认为固定资产,便于核算和维修更换。

根据上述规定,你公司所建造的住宿、餐饮、室内泳池、室内娱乐场所等应当划分为“固定资产——房屋”,依法缴纳房产税。而露天建造的泳池、戏水乐园、室外温泉、长廊等设施应当作为“固定资产——室外建筑物”核算,根据《中华人民共和国房产税暂行条例》的规定,不属于房屋的建筑物,无需缴纳房产税。

5.16 企业新购置的房产,何时起缴纳房产税?

学员提问:2012年7月10日,本公司与甲房地产公司签订购房协议,购置一幢写字楼,购置价2100万元,按合同规定已于2012年12月31日交房。2013年4月我公司取得“房屋所有权证”。请问,我公司何时起缴纳房产税?

老师答疑:

《国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策规定的通知》(财税[2003]89号)第二条“关于确定房产税、城镇土地使用税纳税义务发生时间问题”规定:

- (1) 购置、新建商品房,自房屋交付使用之次月起计征房产税和城镇土地使用税。
- (2) 购置存量房,自办理房屋权属转移、变更登记手续,房地产权属登记机关签发房屋权属证书之次月起计征房产税和城镇土地使用税。
- (3) 出租、出借房产,自交付出租、出借房产之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

根据上述规定,你公司应于2013年1月起计征房产税和土地使用税。

5.17 仓库出租与仓储在房产税缴纳方面有何区别？

学员提问：我公司有库房一栋，房产原价为 1600 万元。现在，由于货源比较充足，减少了商品库存量，库房闲置，公司准备以年租金 300 万元的价格出租。根据《中华人民共和国房产税暂行条例》的规定，房产出租要按照租金收入的 12% 征收房产税，税负很重，请问，有什么方法可以降低房产税？

老师答疑：

《中华人民共和国房产税暂行条例》规定，房产出租的，以房产租金收入作为房产税的计税依据，税率为 12%。

如果你公司以年租金 300 万元的价格出租，房产税的税率 12%。应纳房产税计算如下：

房产税=300×12%=36（万元）

下面比较一下租赁与仓储的区别：

租赁，是指在约定的期间内，出租人将场地、房屋、物品、设备或设施等转让他人使用以获取租金的一种业务。库房出租是让渡库房的使用权获取租金，库房由他人使用。

仓储，是指在约定时间内，房产所有人利用仓库、货场或其他场所代客户储放、保管货物并收取仓储费的业务。仓库、货场由产权所有人使用，属于自用房产，由产权所有人依照房产余值计算缴纳房产税，税率为 1.2%；应交房产税计算如下：

房产税=1 600×（1-30%）×1.2%=13.44（万元）

如果你公司在签订合同时把库房租赁合同变成仓储合同，可以降低房产税，节省税款 22.56 万元（36-13.44）。

5.18 承租的商场向业主转租是否缴纳房产税？

学员提问：甲物业管理公司承租了一个四层楼的商场，然后再把摊位向业主出租，2012 年税务检查时，税务人员要求物业公司缴纳房产税，请问，这样处理是否符合税法要求？

老师答疑：《中华人民共和国房产税暂行条例》第二条规定：“房产税由产权所有人缴纳。”

甲物业公司承租了商场之后向业主出租柜台属于转租行为，根据《中华人民共和国房产税暂行条例》的规定，甲物业公司不是商场的产权所有人，不应当缴纳房产税。但是，甲物业公司取得的又确实是房产的租金收入，不征收房产税会造成税负不公。当前，财政部、国家税务总局对转租行为如何征收房产税尚没有统一规定。现在，各地对转租行为是否征税作法不一：有的地区对转租收入全额征税；有的地区按照转租收入减去承租时支付租金的差额征税；有的地区对转租收入不征税。例如上海市，《上

海市地方税务局关于转租房产的租金收入停止征收房产税的通知》（沪地税地[1996]42号）规定：“房产税属于财产类税，不同于流转税，根据规定应由房产的产权所有人或代管人为纳税义务人。现对出租房产已由产权所有人或代管人按租金收入缴纳房产税，是否要再对承租人将租入房产进行转租按收取租金高于原支付租金的差额征收房产税的问题，经请示国家税务总局地方税务司后，现我局决定，本市关于转租房产按其收取租金高于原支付租金的差额征收房产税的规定停止执行。”

房产税属于地方性税种，《中华人民共和国房产税暂行条例》规定：“本条例由财政部负责解释；施行细则由省、自治区、直辖市人民政府制定，抄送财政部备案”。转租行为是否征收房产税应当以当地省、自治区、直辖市人民政府制定的实施细则或相关文件为准，不应由负责征管的税务人员自由裁量。

5.19 部队将空余房产出租是否征收房产税？

学员提问：我在军区后勤部工作，现在我部有部分闲置房产，已经出租给附近企业、居民使用，请问部队房产出租，是否征收税款？

老师答疑：

《财政部 国家税务总局关于暂免征收军队空余房产租赁收入营业税房产税的通知》（财税[2004]123号）规定：自2004年8月1日起，对军队空余房产租赁收入暂免征收营业税、房产税；此前已征税款不予退还，未征税款不再补征。暂免征收营业税、房产税的军队空余房产，在出租时必须悬挂“军队房地产租赁许可证”，以备查验。

5.20 投资联营的房产如何征收房产税？

学员提问：我公司以一幢厂房作价对其他企业投资并取得了股份。由于是持股，所以投资合同规定，投资人参加被投资单位的利润分配、共同承担投资风险。但是，我公司一直没有给被投资单位办理房屋所有权证。请问，这种情况谁来缴纳房产税？

老师答疑：

对于投资联营的房产，应根据投资联营的具体情况，在计征房产税时予以区别对待。对于以房产投资联营，投资者参与投资利润分红，共担风险的情况，由接受投资方按房产原值（账面价值）作为计税依据计征房产税。对于以房产投资，收取固定收入，不承担联营风险的情况，实际上是以联营名义取得房产的租金，应根据《中华人民共和国房产税暂行条例》的有关规定由出租方按租金收入计缴房产税。

你公司已经用厂房对被投资单位投资入股，投资时必然进行了资产评估，办理了投入非货币资产的验资等手续，厂房已经从你公司账户转给被投资企业，所以，房产税应由被投资企业缴纳。但是，你公司应尽快为被投资房办理房屋所有权证，使被投资企业账目与实际房产相符。

5.21 企业出租的房产，因租金偏低就必须按房产余值征收房产税吗？

学员提问：我公司有一处房产已经出租，由于地处偏僻，租金比较低，按租金计算的房产税低于按房产余值计算的房产税，请问，我公司需要按房产余值计算纳税吗？

老师答疑：

《中华人民共和国房产税暂行条例》第三条规定：“房产税依照房产原值一次减除10%~30%后的余值计算缴纳。具体减除幅度，由省、自治区、直辖市人民政府规定。没有房产原值作为依据的，由房产所在地税务机关参考同类房产核定。房产出租的，以房产租金收入为房产税的计税依据。”因此，你公司出租的房产虽然因地处偏僻租金偏低，也应当按照租金收入计征房产税。如果出租房产租金明显偏低，没有正当理由的，根据《中华人民共和国税收征收管理法》第三十五条的规定，税务机关有权核定其应纳税额。

5.22 企业将开发的商品房装修成售楼部、样板房使用，是否缴纳房产税？

学员提问：我公司为了方便售房，把正在建造的商品房的一楼商铺装修成售楼部，在楼内装修几套房屋作为样板间，现在，装修的房屋已经使用，其他房屋正在建设，请问已经使用的房屋没有转作固定资产，也要交房产税吗？

老师答疑：

《国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发[2003]89号）第二条规定：“企业购置、新建商品房，自房屋交付使用之次月起计征房产税和城镇土地使用税。”房地产开发企业将自己开发的商品房装修成售楼部、样板房，并已经作为售楼部、样板房使用，无论会计上是否转作“固定资产”核算，均应当在开始使用的次月起依法缴纳房产税。

5.23 估价入账的房产，如何计征房产税？

学员提问：我公司开发建造的娱乐中心已经完工，准备本月开业，但是，工程没有进行验收，也没有与施工企业进行工程决算，根据《企业会计准则》的规定，我公司已经按照合同价格计入“固定资产”，请问，从何时开始缴纳房产税？

老师答疑：

《企业会计准则第4号——固定资产》应用指南规定，已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照估计价值确定其成本，并计提折旧；待办理竣

工决算后，再按实际成本调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。

《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）的规定：企业固定资产投入使用后，由于工程款项尚未结清未取得全额发票的，可暂按合同规定的金额计入固定资产计税基础计提折旧，待发票取得后进行调整。但该项调整应在固定资产投入使用后12个月内进行。

企业已经投入使用但尚未办理竣工验收手续的房产，因未进行工程决算，没有确定价值，你公司根据《企业会计准则》规定估价入账，税法是允许的，企业应从投入使用的次月起，计算缴纳房产税。计算应纳房产税额时，可按估价金额扣除10%~30%后的余额作为计税依据，按1.2%的税率计算缴纳房产税。由于房产税按年征收、分期缴纳，因此，企业在年度中间开始投入使用的房产，在纳税申报时应把年度应纳税额换算成月份应纳税额计算纳税。

5.24 用开发的房产办理银行抵押贷款，抵押的房产是否缴纳房产税？

学员提问：我公司为了取得银行借款，2013年1月将一幢新建的公寓楼抵押给贷款银行，楼房仍然由我公司负责管理。借款合同规定，一旦我公司不能如期偿还借款，贷款银行有优先受偿权，可以将公寓楼处置优先受偿。请问，我公司作为抵押品的公寓楼是否应当缴纳房产税。

老师答疑：

《国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89号）规定，鉴于房地产开发企业开发的商品房在出售前，对房地产开发企业而言是一种产品，因此，对房地产开发企业建造的商品房，在售出前，不征收房产税；但对售出前房地产开发企业已使用或出租、出借的商品房，应按规定征收房产税。

房地产开发企业抵押在银行的房产是还款的保证，并没有使用，属于未销售的房产，不属于自用或出租、出借的商品房，按上述文件规定不征收房产税。但是，在抵押期间，如果公寓楼被出租、出借或使用，则应当缴纳房产税。

5.25 房产评估增值部分是否缴纳房产税？

学员提问：我公司为了向银行借款，对持有的写字楼进行资产评估。写字楼原价11 000万元，经过国家批准的评估机构评估，评估价值15 000万元，请问，评估增值部分是否应缴纳房产税？

老师答疑：

为了正确体现国有资产的价值量，保护国有资产所有者和经营者、使用者的合法权益，只有符合国务院《国有资产评估管理办法》（国务院令第91号，以下简称《办法》）规定的才允许进行资产评估。《国有资产评估管理办法实施细则》第六十二条规

定：“集体企业资产评估可参照《办法》和本细则规定办理。”因此，在我国境内的企业进行资产评估，必须按照《国有资产评估管理办法》规定执行。资产评估范围包括：固定资产、流动资产、无形资产和其他资产。

《办法》第三条规定：国有资产占有单位（以下简称占有单位）有下列情形之一的，应当进行资产评估：

“（一）资产拍卖、转让；

“（二）企业兼并、出售、联营、股份经营；

“（三）与外国公司、企业和其他经济组织或者个人开办中外合资经营企业或者中外合作经营企业；

“（四）企业清算；

“（五）依照国家有关规定需要进行资产评估的其他情形。”

《办法》第四条规定：占有单位有下列情形之一的，当事人认为需要的，可以进行资产评估：

“（一）资产抵押及其他担保；

“（二）企业租赁；

“（三）需要进行资产评估的其他情形。”

《办法》第五条规定，全国或者特定行业的国有资产评估，由国务院决定。

根据《办法》规定，你公司因借款需要对本企业持有的写字楼进行评估，是符合《办法》规定的。但是，评估之后可否调整写字楼的账面价值呢？《财政部关于股份有限公司进行资产评估增值处理的复函》（财会二字〔1995〕25号）规定：资产重估增值只有在法定重估和企业产权变动的情况下，才能调整被重估资产的账面价值。

法定重估是指《办法》第五条所规定的，由国务院决定的对全国或者特定行业的国有资产进行评估。企业资产评估不属于法定资产重估，也不属于产权变动所进行的重估，不能将资产重估增值入账，调增资产价值，已进行的账务处理，应当予以更正。

《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）第一条“关于房产原值如何确定的问题”规定：对依照房产原值计税的房产，不论是否记载在会计账簿固定资产科目中，均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的，应按规定予以调整或重新评估。

如果企业房产评估增值按照国家有关会计制度的规定，增加了房产的账面价值的，评估增值部分就应当缴纳房产税，否则，不缴纳房产税。

5.26 工程尚未决算，已经开始使用的房产如何缴纳房产税？

学员提问：我公司自成立以来一直租房办公。2011年，在开发的商业用房中建了一部分写字楼，竣工之后，我公司即搬入新楼办公。因为整个工程未与施工企业进行

工程决算，楼房成本没办法确定，我公司根据《企业会计准则》的规定，按照估计价值确定其成本 6000 万元计入“固定资产”，并从开始使用的次月起缴纳房产税。但是，在 2012 年税收检查时税务人员认为我公司估价较低，要求我公司按照评估价值缴纳房产税，请问，我公司这种情况应如何纳税？

老师答疑：

《财政部 国家税务总局关于房产税若干具体问题的解释和暂行法规》（财税地字[1986] 8 号）第十九条“关于新建的房屋如何征税”规定：纳税人自建的房屋，自建成之次月起征收房产税。纳税人委托施工企业建设的房屋，从办理验收手续之次月起征收房产税。纳税人在办理验收手续前已使用或出租、出借的新建房屋，应按法规征收房产税。

你公司房产已经验收并投入使用，自使用次月起缴纳房产税是对的，房产原值如何确定？

《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税[2008] 152 号）规定：对依照房产原值计税的房产，不论是否记载在会计账簿固定资产科目中，均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的，应按规定予以调整或重新评估。

这里讲的国家有关会计制度包括《企业会计准则》。你公司纳税操作没有问题。

另外，《财政部 国家税务总局于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》（财税[2010] 121 号）规定：对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价，包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。宗地容积率低于 0.5 的，按房产建筑面积的 2 倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价。

各省对于工程尚未决算，已经开始使用的房产如何缴纳房产税规定不一。

例如辽宁省，《辽宁省地方税务局关于明确房产税若干政策业务问题的通知》（辽地税财[2000] 398 号）规定：关于尚未决算入账但已经投入使用的新建房产征税问题，根据《辽宁省房产税实施细则》第三条关于“工程尚未决算已经投入使用的新建房产，依照基建计划价值减除 30% 后的余值计税……已按计划价值或核定价值征纳税款的不退补”的规定，对已经投入使用但工程尚未决算的，在工程决算前，暂按工程预算价值计算缴纳房产税；对工程决算后，应自工程决算之次月起，按固定资产决算价值计算缴纳房产税，对工程决算前已按预算价值计算缴纳的税款不应再多退少补。

本人认为，这样规定合情合理，便于操作，供你公司参考。

5.27 物业管理用房是否缴纳房产税和城镇土地使用税？

学员提问：我公司在新竣工的一个开发小区内按照当地政府规定的比例，建造了 400m² 的物业管理用房，物业管理用房的成本已经作为公共配套设施费分配计入可售

开发产品成本中。现在，业主已经入住，物业管理公司已经接管了小区的物业管理工作，请问，物业管理用房的房产税和城镇土地使用税还用我公司缴纳吗？

老师答疑：

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）规定：房地产开发企业在开发区内建造的会所、物业管理场所、电站、热力站、水厂、文体场馆、幼儿园等配套设施，属于非营利性且产权属于全体业主的，或无偿赠与地方政府、公用事业单位的，可将其视为公共配套设施，其建造费用按公共配套设施费分配计入开发产品的成本。

《中华人民共和国房产税暂行条例》第二条规定：房产税由产权所有人缴纳。产权属于全民所有的，由经营管理的单位缴纳。产权出典的，由承典人缴纳。产权所有人、承典人不在房产所在地的，或者产权未确定及租典纠纷未解决的，由房产代管人或者使用人缴纳。前款列举的产权所有人、经营管理单位、承典人、房产代管人或者使用人，统称为纳税义务人（以下简称纳税人）。《房产税暂行条例》第三条规定：房产税依照房产原值一次减除10%~30%后的余值计算缴纳。具体减除幅度，由省、自治区、直辖市人民政府规定。没有房产原值作为依据的，由房产所在地税务机关参考同类房产核定。房产出租的，以房产租金收入为房产税的计税依据。

《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》第二条规定：在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人，为城镇土地使用税（以下简称土地使用税）的纳税人，应当依照本条例的规定缴纳土地使用税。前款所称单位，包括国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业、外商投资企业、外国企业以及其他企业和事业单位、社会团体、国家机关、军队以及其他单位；所称个人，包括个体工商户以及其他个人。《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》第三条规定：土地使用税以纳税人实际占用的土地面积为计税依据，依照规定税额计算征收。前款土地占用面积的组织测量工作，由省、自治区、直辖市人民政府根据实际情况确定。

根据上述规定，物业管理用房的产权归全体业主，应当由使用房产和土地的单位——物业管理公司缴纳房产税和城镇土地使用税。房产税依照房产原值一次减除10%~30%后余值的1.2%计算缴纳；没有房产原值的，由主管税务机关参照同类房产核定征收。土地使用税按照实际占用的土地面积和当地政府规定的单位税额计算缴纳。

5.28 企业使用人防工程或者将人防工程出租是否缴纳房产税？

学员提问：我公司将开发小区内的人防工程进行了改建，一部分公司作为车库使用，另一部分出租给物业公司，物业公司再对外转租。请问，我公司使用的人防工程是否要交房产税？物业公司转租的人防工程如何缴纳房产税？

老师答疑：

《财政部 国家税务总局关于具备房屋功能的地下建筑征收房产税的通知》（财税

[2005] 181号)规定,自2006年1月1日起:

(1) 凡在房产税征收范围内的具备房屋功能的地下建筑,包括与地上房屋相连的地下建筑以及完全建在地面以下的建筑、地下人防设施等,均应当依照有关规定征收房产税。上述具备房屋功能的地下建筑是指有屋面和维护结构,能够遮风避雨,可供人们在其中生产、经营、工作、学习、娱乐、居住或储藏物资的场所。

(2) 自用的地下建筑,按以下方式计税:

1) 工业用途房产,以房屋原价的50%~60%作为应税房产原值。

应纳税房产的税额=应税房产原值 $\times$ [1-(10%~30%)] $\times$ 1.2%

2) 商业和其他用途房产,以房屋原价的70%~80%作为应税房产原值。

应纳税房产的税额=应税房产原值 $\times$ [1-(10%~30%)] $\times$ 1.2%

房屋原价折算为应税房产原值的具体比例,由各省、自治区、直辖市和计划单列市财政和地方税务部门在上述幅度内自行确定。

3) 对于与地上房屋相连的地下建筑,如房屋的地下室、地下停车场、商场的地下部分等,应将地下部分与地上房屋视为一个整体按照地上房屋建筑的有关规定计算征收房产税。

(3) 出租的地下建筑,按照出租地上房屋建筑的有关规定计算征收房产税。

根据上述文件的规定,提出如下纳税建议:

1) 你公司自用的人防工程应当属于其他用途的房产,应当以房屋原价的70%~80%作为应税房产原值。

应纳税房产的税额=应税房产原值 $\times$ [1-(10%~30%)] $\times$ 1.2%

房屋原价折算的具体比例按当地省级人民政府规定执行。

你公司将部分人防工程出租给物业公司,应当按照租金收入的12%缴纳房产税。

2) 物业公司转租人防工程的纳税问题。对于房产转租征收房产税的问题,现在,国家税务总局还没有统一规定,各地做法大体有以下几种情况:

① 对于转租收入不征房产税。

② 对于转租业务由转租人依租金全额按综合税率征收房产税。

③ 对转租业务由转租人按转租收入差额征收房产税。

《中华人民共和国房产税暂行条例》第二条规定:房产税由产权所有人缴纳。产权属于全民所有的,由经营管理的单位缴纳。产权出典的,由承典人缴纳。产权所有人、承典人不在房产所在地的,或者产权未确定及租典纠纷未解决的,由房产代管人或者使用人缴纳。前款列举的产权所有人、经营管理单位、承典人、房产代管人或者使用人,统称为纳税义务人(以下简称纳税人)。

《中华人民共和国人民防空法》第二条规定:“人民防空是国防的组成部分”。从这个意义上讲,人防资产同样是国防资产的组成部分。《中华人民共和国物权法》第五十二条规定:“国防资产属于国家所有”。据此,作为人防资产组成部分的人防工程,其产权应当属于国家所有,居民小区修建的人防工程(包括旧城改造和新建小区中按比例修建的防空地下室)产权应该归国家所有。《中华人民共和国人民防空法》第五条规

定：人民防空工程平时由投资者使用管理，收益归投资者所有。

物业公司既不是人防工程的所有人，也不是承典人，因此，不应当是房产税的纳税人。有些地方税务机关就是这样规定的。

《上海市地方税务局关于转租房产的租金收入停止征收房产税的通知》（沪地税地[1996] 42 号）规定：房产税属于财产类税，不同于流转税，根据规定应由房产的产权所有人或代管人为纳税义务人。现对出租房产已由产权所有人或代管人按租金收入缴纳房产税，是否要再对承租人将租入房产进行转租按收取租金高于原支付租金的差额征收房产税的问题，经请示国家税务总局地方税务司后，现我局决定，本市关于转租房产按其收取租金高于原支付租金的差额征收房产税的规定停止执行。

5.29 出租商铺免租期内由谁缴纳房产税？

学员提问：我公司新建一个“五金建材广场”，全部对外出租。由于新开辟的商业市场需要一个较长时间的预热期，我公司与商户签订的“房产租赁合同”规定，免租使用 2 年，请问，在免租期间房产税由谁缴纳？

老师答疑：

（一）带有免租期的房产租赁与无租使用他人房产的区别

带有免税期的房产租赁与无租使用他人房产，表面看来房产使用人都无需支付对价给房产所有人，但两者有着本质的区别。出租方提供免租期的目的是考虑客观情况的制约，暂时免收一段时期的租金，最终目的还是为了获得租金，并不是以不获取租金为目的的无租使用。在租赁交易中，租赁双方约定一定时期租金为零，尽管免收租金期间没有租金收入，但该房产还是用于出租，属于营业用房，应缴纳房产税。

无租使用他人房产一般来讲可视为无偿出借，而非租赁交易行为。无租使用应理解为整个合同期内均不支付租金而使用房产的行为。该房产已经用于经营目的，也应当缴纳房产税。

因此，具有免税期的房产租赁和无租使用他人房产虽然表现形式是一样的，即房产使用人都无需支付对价。但实质上是不同的，前者是一项租赁交易，后者则属于无偿出借。

（二）无租使用他人房产由使用人代缴房产税

《中华人民共和国房产税暂行条例》第二条规定，“房产税由产权所有人缴纳。产权属于全民所有的，由经营管理的单位缴纳。产权出典的，由承典人缴纳。产权所有人、承典人不在房产所在地的，或者产权未确定及租典纠纷未解决的，由房产代管人或者使用人缴纳。”

过去，一些企业老板将自己的私有房产无偿提供给单位使用而不缴纳房产税的现象相当普遍。由于无偿提供了房产，导致无租金收入，无法从租金中征收房产税。《财政部 税务总局关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定》（〔1986〕财税地字第008号）首次对无租使用如何缴纳房产税问题进行了明确。该文件第七条规定，“纳税单位和个人无租使用房产管理部门、免税单位及纳税单位的房产，应由使用人代缴房产税。”

《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2009〕128号）第一条规定，“无租使用其他单位房产的应税单位和个人，依照房产余值代缴房产税。”也就是说，在无租金使用情况下，房产税的纳税义务主体仍然是产权所有人，只是由使用人代为缴纳房产税。房产税属于财产税，无租金使用的房产，即使是使用人缴纳，也属于代扣代缴。而采用房产余值征收，也是为了便于管理。

（三）带有免税期的房产租赁，由产权所有人缴纳房产税

《关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》（财税〔2010〕121号）第二条规定，“对出租房产，租赁双方签订的租赁合同约定有免收租金期限的，免收租金期间由产权所有人按照房产原值缴纳房产税。”该文件出台后，免租期的房产税落在了房主身上。这一规定实际是对财税〔2009〕128号的补充和完善，意在规范房产租赁税收问题，进一步理清了无租使用和免收租金的房产税处理。

第6章 契税疑难问题精解

6.1 如何确定契税的纳税义务人？

学员提问：2012年12月，我公司将新建的写字楼转作自用，在办理“房屋所有权证”的时候，县地方税务局和房产管理部门要求我公司缴纳契税，否则，不给办理“房屋所有权证”。请问，自建房自用是否属于契税的纳税人？

老师答疑：

《中华人民共和国契税暂行条例》第一条规定：“在中华人民共和国境内转移土地、房屋权属，承受的单位和个人为契税的纳税人，应当依照本条例的规定缴纳契税。”

境内是指中华人民共和国实际税收行政管辖范围内。土地、房屋权属是指土地使用权和房屋所有权。单位是指企业单位、事业单位、国家机关、军事单位和社会团体以及其他组织。个人是指个体经营者及其他个人，包括中国公民和外籍人员。

你公司自建房转作自用，没有发生境内转移土地、房屋权属的行为，自建房屋自用，土地、房屋权属本来就是你公司的，没有承受任何人的土地、房屋权属，你不是契税的纳税人，不应当缴纳契税。

6.2 契税的征税对象包括哪些？

学员提问：房地产开发公司经常发生土地使用权、房屋权属的转移行为，对于缴纳契税的问题产生很多疑惑，请您详细讲解一下契税的征税对象具体包括哪些？

老师答疑：

契税的征税对象是境内转移土地、房屋权属。具体包括以下五项内容：

（一）国有土地使用权出让

国有土地使用权出让是指土地使用者向国家交付土地使用权出让费用，国家将国有土地使用权在一定年限内让与土地使用者的行为。

对承受国有土地使用权支付的土地出让金，要全额计征契税。不得因减免土地出让金而减免契税。

（二）土地使用权的转让

土地使用权的转让是指土地使用者以出售、赠与、交换或者其他方式将土地使用权转

移给其他单位和个人的行为。土地使用权的转让不包括农村集体土地承包经营权的转移。

（三）房屋买卖

房屋买卖即以货币为媒介，出卖者向购买者过渡房产所有权的交易行为，以下几种特殊情况，视同买卖房屋：

（1）以房产抵债或实物交换房屋，经当地政府和有关部门批准，以房抵债和实物交换房屋，均视同房屋买卖，应由产权承受人，按房屋现值缴纳契税。

例如，甲因无力偿还乙债务，而以自有的房产折价抵偿债务。经双方同意，有关部门批准，乙取得甲的房屋产权，在办理产权过户手续时，按房产折价款缴纳契税。如以实物（金银首饰等等价物品）交换房屋，应视同以货币购买房屋。

（2）以房产作投资或作股权转让，这种交易业务属房屋产权转移，应根据国家房地产管理的有关规定，办理房屋产权交易和产权变更登记手续，视同房屋买卖，由产权承受方按契税税率计算缴纳契税。

例如，甲以自有房产，投资于乙企业。其房屋产权变为乙企业所有，故产权所有人发生变化，因此，乙企业在办理产权登记手续后，按甲入股房产现值（国有企事业单位房产须经国有资产管理部门评估核价）缴纳契税。如丙以股份方式购买乙企业房屋产权，丙在办理产权登记后，按取得房产买价缴纳契税。

以自有房产作股投入本人独资经营企业，免纳契税。因为以自有的房地产投入本人独资经营的企业，产权所有人和使用人未发生变化，不需要办理房产变更手续，也不办理契税手续。

（3）买房拆料或翻建新房，应照章征收契税。

例如，甲购买乙的房产，不论其目的是取得该房产的建筑材料或是翻建新房，实际构成房屋买卖。甲应首先办理房屋产权变更手续，并按买价缴纳契税。

（四）房屋赠与

房屋的赠与是指房屋产权所有人将房屋无偿转让给他人所有，其中，将自己的房屋转交给他人的法人和自然人，称为房屋赠与人，接受他人房屋的法人和自然人，称为受赠人。房屋赠与的前提必须是产权无纠纷，赠与人和受赠人双方自愿。

由于房屋是不动产，价值较大，故法律要求赠与房屋应有书面合同（契约），并到房产管理机关或农村基层政权机关办理登记过户手续，才能生效。如果房屋赠与行为涉及涉外关系，还需公证处证明和外事部门认证，才能生效。房屋的受赠人要按规定缴纳契税。

（五）视同土地使用权转让、房屋买卖或房屋赠与

房屋交换是指房屋所有者之间互相交换房屋的行为。

随着经济形势的发展，有些特殊方式转移土地、房屋权属的，也将视同土地使用

权转让、房屋买卖或者房屋赠与。

一是以土地、房屋权属作价投资、入股。

二是以土地、房屋权属抵债。

三是以获奖方式承受土地、房屋权属。

四是以预购方式或者预付集资建房款方式承受土地、房屋权属。

6.3 如何确定契税的计税依据？

学员提问：前几年，我所在的房地产开发公司受让或转让取得的土地使用权，仅就土地出让金或交易价格缴纳契税。近几年，县地方税务局要求把我公司交给地方政府的市政配套费，安置动迁户的动迁费支出都计入征收契税的范围，缴纳契税。请问契税的计税依据如何确定？

老师答疑：

契税的计税依据为不动产的价格。由于土地、房屋权属转移方式不同，定价方法不同，因而具体计税依据视不同情况而决定。

(1) 国有土地使用权出让、土地使用权出售、房屋买卖，以成交价格为计税依据。成交价格是指土地、房屋权属转移合同确定的价格，包括承受者应交付的货币、实物、无形资产或者其他经济利益。

1) 以协议方式出让的，其契税计税价格为成交价格。成交价格包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、拆迁补偿费、市政建设配套费等承受者应支付的货币、实物、无形资产及其他经济利益。

没有成交价格或者成交价格明显偏低的，征收机关可依次按下列两种方式确定：

① 评估价格。由政府批准设立的房地产评估机构根据相同地段、同类房地产进行综合评定，并经当地税务机关确认的价格。

② 土地基准地价。由县以上人民政府公示的土地基准地价。

2) 以竞价方式出让的，其契税计税价格，一般应确定为竞价的成交价格，土地出让金、市政建设配套费以及各种补偿费用应包括在内。

《国家税务总局关于免征土地出让金出让国有土地使用权征收契税的批复》（国税函〔2005〕436号）规定：“对承受国有土地使用权所应支付的土地出让金，要计征契税。不得因减免土地出让金，而减免契税。”

(2) 土地使用权赠与、房屋赠与，由征收机关参照土地使用权出售、房屋买卖的市场价格核定。

离婚后房屋权属发生变化是否征收契税？根据《中华人民共和国婚姻法》规定，夫妻共有房屋属共同共有财产，因离婚财产分割引起房屋权属变化是房产共有权的变化，而不是契税法所规定的房屋产权转移，所以，对离婚后原共有房屋产权的归属人不征契税。

(3) 土地使用权交换、房屋交换，为所交换的土地使用权、房屋的价格差额。即土地使用权交换、房屋交换，交换价格相等的，免征契税；交换价格不相等的，由多支付货币、实物、无形资产或者其他经济利益的一方缴纳税款。土地使用权与房屋所有权之间相互交换，按照上述规定征税。

(4) 以划拨方式取得土地使用权，经批准转让房地产时，由房地产转让者补交契税。计税依据为补交的土地使用权出让费用或者土地收益。

《财政部 国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》（财税[2004] 134号）规定：“先以划拨方式取得土地使用权，后经批准改为出让方式取得该土地使用权的，应依法缴纳契税，其计税依据为应补缴的土地出让金和其他出让费用。”

为了避免偷、逃税款，税法规定，成交价格明显低于市场价格并且无正当理由的，或者所交换土地使用权，房屋价格的差额明显不合理并且无正当理由的，征收机关可以参照市场价格核定计税依据。

(5) 房屋附属设施征收契税的依据

1) 采取分期付款购买房屋附属设施土地使用权、房屋所有权的，应按合同规定的总价款计征契税。

2) 承受的房屋附属设施权属如为单独计价的，按照当地确定的适用税率征收契税；如与房屋统一计价的，适用与房屋相同的契税率。

(6) 个人无偿赠与不动产行为（法定继承人除外），应对受赠人全额征收契税。在缴纳契税时，纳税人须提交税务机关审核并签字盖章的“个人无偿赠与不动产登记表”，税务机关（或其他征收机关）应在纳税人的契税完税凭证上加盖“个人无偿赠与”印章，在“个人无偿赠与不动产登记表”中签字并将该表格留存。

(7) 对以国家作价出资（入股）方式转移国有土地使用权的行为，应视同土地使用权转让，由土地使用权的承受方按规定缴纳契税。引自《关于企业改制过程中以国家作价出资（入股）方式转移国有土地使用权有关契税问题的通知》（财税[2008] 129号）。

对此问题，《财政部 国家税务总局关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》（财税[2012] 4号）进一步明确：以出让方式或国家作价出资（入股）方式承受原改制重组企业、事业单位划拨用地的，对承受方应按规定征收契税。

6.4 企业改制中，对改建后的公司承受原企业土地、房屋权属，是否征收契税？

学员提问：我公司原来是国有企业，由于经营不善，连年亏损，已经资不抵债。2012年经过当地政府批准，进行公司体制改革，由全体职工出资购买企业的股权，国有股退出。在公司制改革过程中，职工股东取得了原属于国有的土地、房屋权属，请问，新股东承受的国有土地、房屋权属是否征收契税？

老师答疑：

根据《财政部 国家税务总局关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》（财税〔2012〕4号）文件的规定：非公司制企业，按照《公司法》的规定，整体改建为有限责任公司（含国有独资公司）或股份有限公司，有限责任公司整体改建为股份有限公司，股份有限公司整体改建为有限责任公司的，对改建后的公司承受原企业土地、房屋权属，免征契税。上述所称整体改建是指不改变原企业的投资主体，并承继原企业权利和义务的行为。

非公司制国有独资企业或国有独资有限责任公司，以其部分资产与他人组建新公司，且该国有独资企业（公司）在新设公司中所占股份超过50%的，对新设公司承受该国有独资企业（公司）的土地、房屋权属，免征契税。

国有控股公司以部分资产投资组建新公司，且该国有控股公司占新公司股份超过85%的，对新公司承受该国有控股公司土地、房屋权属，免征契税。上述所称国有控股公司，是指国家出资额占有限责任公司资本总额超过50%，或国有股份占股份有限公司股本总额超过50%的公司。

6.5 企业重组中，重组后的公司承受被重组公司的土地、房屋权属，是否征收契税？

学员提问：在市场经济环境中，优胜劣汰是必然趋势，在这种情况下，企业为了寻找新的出路，就会出现各种重组形式，如债权转股权、股权转让、企业合并、企业分立等。在企业重组过程中，有可能涉及土地、房屋权属的转让与受让，请问，为了鼓励企业重组，国家在契税征收方面有没有优惠政策？

老师答疑：

企业重组，是指企业在日常经营活动以外发生的法律结构或经济结构重大改变的交易，包括企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、企业合并和企业分立等。

根据《财政部 国家税务总局关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》（财税〔2012〕4号）文件的规定，企业重组中承受土地、房屋权属有以下税收优惠：

（1）公司股权（股份）转让的税收优惠。在股权（股份）转让中，单位、个人承受公司股权（股份），公司土地、房屋权属不发生转移，不征收契税。

（2）企业合并的税收优惠。两个或两个以上的公司，依据法律规定、合同约定，合并为一个公司，且原投资主体存续的，对其合并后的公司承受原合并各方的土地、房屋权属，免征契税。

（3）企业分立的税收优惠。公司依照法律规定、合同约定分设为两个或两个以上与原公司投资主体相同的公司，对派生方、新设方承受原企业土地、房屋权属，免征契税。

（4）债权转股权的税收优惠。经国务院批准实施债权转股权的企业，对债权转股权后新设立的公司承受原企业的土地、房屋权属，免征契税。

6.6 企业整体出售，因对原企业职工安置方式不同契税征收方式有何差别？

学员提问：最近，我公司吸收合并了一家濒临破产的企业，取得该企业100%的资产，该企业注销。自然该企业的全部财产，包括土地和房产全部转让给我公司，我公司负责该企业全部职工的安置，请问，我公司受让的土地、房屋权属是否缴纳契税？

老师答疑：

根据《财政部 国家税务总局关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》（财税〔2012〕4号）文件的规定：国有、集体企业整体出售，被出售企业法人予以注销，并且买受人按照《中华人民共和国劳动法》等国家有关法律法规政策妥善安置原企业全部职工，与原企业全部职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同的，对其承受所购企业的土地、房屋权属，免征契税。与原企业超过30%的职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同的，减半征收契税。对原企业职工不予安置的，依法全额征收契税。

6.7 承受破产企业不动产在契税征收上有何政策差异？

学员提问：我公司准备购买一家破产企业的全部财产，但是，又不想安置该企业的全部职工，请问，受让破产资产因对职工安置不同，在契税征收上有何区别？

老师答疑：

根据《财政部 国家税务总局关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》（财税〔2012〕4号）文件的规定：企业依照有关法律、法规规定实施破产，债权人（包括破产企业职工）承受破产企业抵偿债务的土地、房屋权属，免征契税；对非债权人承受破产企业土地、房屋权属，凡按照《中华人民共和国劳动法》等国家有关法律法规政策妥善安置原企业全部职工，与原企业全部职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同的，对其承受所购企业的土地、房屋权属，免征契税；与原企业超过30%的职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同的，减半征收契税。

6.8 同一投资主体内部土地、房屋权属划转是否征收契税？

学员提问：我公司准备用一宗土地使用权和地上房屋及建筑物投资设立一家新的全资子公司，土地及房产原价4 000万元，经评估机构评估，公允价值为6 200万元，请问，这项交易是否缴纳契税？怎样操作可以降低契税的税负？

老师答疑：

根据《财政部 国家税务总局关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》（财税

[2012] 4 号，以下简称《通知》）文件的规定：同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转，包括母公司与其全资子公司之间，同一公司所属全资子公司之间，同一自然人与其设立的个人独资企业、一人有限公司之间土地、房屋权属的划转，免征契税。

但是，《通知》中所讲的“母公司与其全资子公司之间，同一公司所属全资子公司之间土地、房屋权属的划转”，是指现存的具有法人地位的企业或公司，所称企业、公司是指依照中华人民共和国有关法律法規设立并在中国境内注册的企业、公司。《通知》中所讲的“母公司与其全资子公司之间，同一公司所属全资子公司之间土地、房屋权属的划转”不是指用土地、房屋及建筑物等非货币资产去投资注册新的公司，而是将土地、房屋权属划转给现存公司。以土地、房屋及建筑物投资新公司，受让方应当征收契税。所以，你公司以土地、房屋及建筑物投资，应当按照公允价值缴纳契税。

如果你公司先用货币资金注册一家新的全资子公司，然后再把土地、房屋权属划转给这家子公司，就符合财税[2012] 4 号文件的规定，可以免征契税了。

《通知》还规定，对承受县级以上人民政府或国有资产管理部门按规定进行行政性调整、划转国有土地、房屋权属的单位，免征契税。

6.9 事业单位改制，改制后的企业承受原事业单位土地、房屋权属如何纳税？

学员提问：我公司原来是当地电视台的一个有线电视管理中心，随着国家鼓励文化产业发展政策的推进，2013 年 1 月，本有线电视管理中心从电视台分离出来，设立了市有线电视有限责任公司，由法人股东、自然人股东投资，原有线电视管理中心的一些房产、土地也转移给新设立的市有线电视有限责任公司，请问，市有线电视有限责任公司承受原有线电视管理中心的一些房产、土地使用权属是否缴纳契税？

老师答疑：

根据《财政部 国家税务总局关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》（财税[2012] 4 号）规定：事业单位按照国家有关规定改制为企业的过程中，投资主体没有发生变化的，对改制后的企业承受原事业单位土地、房屋权属，免征契税。

投资主体发生变化的，改制后的企业按照《中华人民共和国劳动法》等有关法律法规妥善安置原事业单位全部职工，与原事业单位全部职工签订服务年限不少于三年劳动用工合同的，对其承受原事业单位的土地、房屋权属，免征契税；与原事业单位超过 30% 的职工签订服务年限不少于三年劳动用工合同的，减半征收契税。市有线电视有限责任公司承受原有线电视管理中心的房产、土地使用权属随着与原事业单位职工签订劳动合同的长短可以享受免税或减半征收契税的待遇。

6.10 “房屋所有权证”增加配偶姓名是否征收契税?

学员提问：我于2010年10月1日结婚，婚前有一套两居室的房产，作为新房使用。2011年7月，妻子提出要在“房屋所有权证”上增添她的姓名，但是，在办理“房屋所有权证”增名过程中，县地税局要征收契税。请问，这样征税对吗？

老师答疑：

2011年下半年，某市地税部门通知房地产契税征缴部门对于婚前房屋产权证增加配偶姓名行为征收契税。其具体缴纳办法按照房屋所有权添加人的实际占有比例，折合成合理市场价，按照赠与类别征收3%的契税。这篇报道在社会上引起强烈反响，造成了很大的影响。

其实，这个问题，我国有关法律早有规定。

(1) 契税的征税范围和纳税人。《中华人民共和国契税暂行条例》规定，在中华人民共和国境内转移土地、房屋权属，承受的单位和个人为契税的纳税人，应当依照本条例缴纳契税。所称承受是指受让、购买、受赠、交换等方式取得土地、房屋权属的行为。

(2) 夫妻在婚姻关系存续期间的财产属夫妻共有，在房产证上加名不属于“赠与”土地和房屋权属，不应当征收契税。该市地税局征税时也拿不出法律依据。

《中华人民共和国婚姻法》第十七条规定：夫妻在婚姻关系存续期间所得的下列财产归夫妻共同所有，包括：工资奖金，生产经营的收益，知识产权的收益，继承或赠与所得的财产，其他应当共同所有的财产。《婚姻法解释（三）》第五条规定：“夫妻一方个人财产在婚后产生的收益，除孳息和自然增值外，应认定为夫妻共同财产。”

既然是家庭的财产夫妻共有，夫妻在房产证上加名就不属于受赠土地和房屋权属，也就不应当征收契税。这个问题，在社会上引起轩然大波之后，2011年8月31日，财政部、国家税务总局《关于房屋土地权属由夫妻一方所有变更为夫妻双方共有契税政策的通知》（财税〔2011〕82号）作出规定：“婚姻关系存续期间，房屋、土地权属原归夫妻一方所有，变更为夫妻双方共有的，免征契税。”

(3) 多征的税款应当予以退税。《中华人民共和国税收征收管理法》第五十一条规定：纳税人超过应纳税额缴纳的税款，税务机关发现后应当立即退还；纳税人自结算缴纳税之日起3年内发现的，可以向税务机关要求退还多交的税款并加算银行同期存款利息，税务机关及时查实后应当立即退还。

很显然，对于不该征的契税已经误征，应当主动退还给多缴税的纳税人，并赔礼道歉，争取纳税人的谅解。

6.11 房地产开发企业缴纳的契税可否计入土地成本?

学员提问：2011年11月，我公司通过“招拍挂”取得一项土地使用权，支付土地出让金17 632万元，按照当地规定的契税税率3%缴纳契税528.96万元，请问，契税可否计入“开发成本——土地征用及拆迁补偿费”，在计算企业所得税时是否允许扣

除？在计算土地增值税时可否享受加计扣除？

老师答疑：

国家税务总局印发的《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号，以下简称31号文件）文件第二十七条（一）规定：土地征用费及拆迁补偿费，是指为取得土地开发使用权（或开发权）而发生的各项费用，主要包括土地买价或出让金、大市政配套费、契税、耕地占用税、土地使用费、土地闲置费、土地变更用途和超面积补交的地价及相关税费、拆迁补偿支出、安置及动迁支出、回迁房建造支出、农作物补偿费、危房补偿费等。

长期以来，企业为了取得土地使用权所缴纳的契税是否可以计入土地成本，税法一直没有明确，31号文件是第一次明确了把契税计入土地成本。

《企业会计准则第6号——无形资产》应用指南第六条规定：房地产开发企业取得土地用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权账面价值应当计入所建造的房屋建筑物成本。契税属于取得土地使用权发生的费用，应当计入土地的账面价值。

按企业会计准则、税法的规定，契税都应当计入开发成本，在计算企业所得税应纳税所得额时允许扣除。

《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）第五条“房地产开发企业取得土地使用权时支付的契税的扣除问题”规定：房地产开发企业为取得土地使用权所支付的契税，应视同“按国家统一规定缴纳的有关费用”，计入“取得土地使用权所支付的金额”中扣除。

《中华人民共和国土地增值税条例实施细则》规定：房地产开发企业的房地产开发费用按取得土地使用权所支付的金额、房地产开发成本之和的10%以内计算扣除；对从事房地产开发的纳税人还可按取得土地使用权所支付的金额、房地产开发成本之和，加计20%的扣除。这就是日常所讲的加计扣除30%。契税已经计入房地产开发成本，契税就应当享受加计30%的扣除。

6.12 企业以取得的政策性拆迁补偿收入支付土地出让金是否缴纳契税？

学员提问：2012年11月，本市政府依照《中华人民共和国城乡规划法》有关规定组织实施的对危房集中、基础设施落后等地段进行旧城区改建的需要，对我公司进行了整体搬迁，并依照《国有土地上房屋征收与补偿条例》（国务院第590号令）的规定，支付给我公司一笔政策性拆迁补偿。我公司用搬迁补偿款在郊区购得一块国有土地使用权，请问，我们这种情况还需要缴纳契税吗？

老师答疑：

你公司取得政策性搬迁补偿收入，用这笔资金购得的国有土地使用权，属于国有土地使用权出让或国有土地使用权转让，承受的单位为契税的纳税人的规定，应当依

照《契税条例》的规定缴纳契税。

如果你公司搬迁中被征用的土地，采取土地置换的方式，由政府另外划拨给你公司一块土地则可以不征或少征契税。

《中华人民共和国契税暂行条例细则》第十条的规定，土地使用权交换、房屋交换，交换价格不相等的，由多交付货币、实物、无形资产或者其他经济利益的一方缴纳税款。交换价格相等的，免征契税。土地使用权与房屋所有权之间相互交换，按照前款征税。换入土地的计税成本按被征用土地的净值，以及该换入土地投入使用前所发生的各项费用支出，为该换入土地的计税成本。

6.13 房地产开发公司用本公司建造的房屋安置动迁户，动迁户是否缴纳契税？

学员提问：我公司新建的A住宅小区，有20多户被动迁户回迁，在给被动迁户办理“房屋所有权证”时，我公司与被动迁户产生分歧，他们认为房屋动迁属于房屋权属置换，不愿意缴纳契税，但是，房管部门对动迁后增加面积的，不交契税不予办证，请问，安置动迁户的房产是否征收契税？

老师答疑：

根据《中华人民共和国契税暂行条例细则》第十条的规定：“土地使用权交换、房屋交换，交换价格不相等的，由多交付货币、实物、无形资产或者其他经济利益的一方缴纳税款。交换价格相等的，免征契税。”

如果你公司安置动迁户时，动迁户得到的房屋不需要再支付给你公司房款，或者是你公司除房屋外给动迁户支付补偿款，动迁户都不需要缴纳契税。但是，一般情况是动迁户原有房屋面积较小，房地产开发企业安置的新房面积较大，就差额部分动迁户应支付房款，这种情况，动迁户应当就支付的房价款缴纳契税。

6.14 对合作建房行为应当如何征收契税？

学员提问：甲公司有一宗土地，面积6 000m²，账面价值3 000万元，与乙房地产开发公司协商进行写字楼的合作开发。甲公司出土地，乙公司出资金并负责建设，建成之后甲乙公司按4:6的比例分配房产，不支付补价。2012年12月，写字楼建成，建筑面积10 000m²，甲公司分得40%，即4 000m²，乙房地产开发公司分得60%，即6 000m²，经过评估机构评估，每平方米的公允价值为12 000元。请问，甲乙公司对分得的房产是否缴纳契税？

老师答疑：

国家税务总局关于印发《营业税问题解答（之一）的通知》（国税函发[1995]156号）文件规定：合作建房，是指由一方（以下简称甲方）提供土地使用权，另一方（以

下简称乙方)提供资金,合作建房。土地使用权和房屋所有权相互交换,双方都取得了拥有部分房屋的所有权。在这一合作过程中,甲方以转让部分土地使用权为代价,换取部分房屋的所有权,发生了转让土地使用权的行为;乙方则以转让部分房屋的所有权为代价,换取部分土地的使用权,发生了销售不动产的行为。因而合作建房的双方都发生了营业税的应税行为。对甲方应按“转让无形资产”税目中的“转让土地使用权”子目征税;对乙方应按“销售不动产”税目征税。

国家税务总局《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)文件规定:企业、单位以换取开发产品为目的,将土地使用权投资企业的,按下列规定进行处理:换取的开发产品如为该项土地开发、建造的,接受投资的企业在接受土地使用权时暂不确认其成本,待首次分出开发产品时,再按应分出开发产品(包括首次分出的和以后应分出的)的市场公允价值和土地使用权转移过程中应支付的相关税费计算确认该项土地使用权的成本。如涉及补价,土地使用权的取得成本还应加上应支付的补价款或减除应收到的补价款。

《中华人民共和国契税暂行条例细则》第十条规定:“土地使用权交换、房屋交换,交换价格相等的,免征契税。交换价格不相等的,由多交付货币、实物、无形资产或者其他经济利益的一方缴纳税款。土地使用权与房屋所有权之间相互交换,按照前款征税。”

甲公司转让了60%的土地使用权,转让收入按照分得房产的公允价值计量,即, $12\,000 \times 4\,000 = 48\,000\,000$ 元,应当缴纳营业税及附加。同时,计算土地使用权的转让利得,缴纳企业所得税。由于甲乙双方都没有支付补价,不征收契税。

应交营业税= $48\,000\,000 \times 5\% = 2\,400\,000$ (元)

应交城市维护建设税= $2\,400\,000 \times 7\% = 168\,000$ (元)

应交教育费附加= $2\,400\,000 \times 3\% = 72\,000$ (元)

应交地方教育费附加= $2\,400\,000 \times 2\% = 48\,000$ (元)

应交印花税= $48\,000\,000 \times 0.5\% = 24\,000$ (元)

土地使用权转让利得= $48\,000\,000 - 30\,000\,000 \times 60\% - 2\,400\,000 -$

$168\,000 - 72\,000 - 48\,000 = 27\,312\,000$ (元)

6.15 动迁户用取得的搬迁补偿款购买安置房时,如何征收契税?

学员提问:我家于2013年1月被市政府动迁办公室按照本市的城市规划进行了搬迁,搬迁补偿以货币形式支付,搬迁补偿费总额120万元。6月,本市房价因受“新国五条”的影响开始下滑,我抓住机会购得一处新住宅,面积比原来住宅增加了许多,支付购房款146万元。请问,这种因动迁而购房的情况是否征收契税?如何征收契税?

老师答疑:

《财政部 国家税务总局关于企业以售后回租方式进行融资等有关契税政策的通

知》(财税[2012]82号)规定:市、县级人民政府根据《国有土地上房屋征收与补偿条例》(国务院令第590号)有关规定征收居民房屋,居民因个人房屋被征收而选择货币补偿用以重新购置房屋,并且购房成交价格不超过货币补偿的,对新购房屋免征契税。购房成交价格超过货币补偿的,对差价部分按规定征收契税。居民因个人房屋被征收而选择房屋产权调换,并且不缴纳房屋产权调换差价的,对新换房屋免征契税;缴纳房屋产权调换差价的,对差价部分按规定征收契税。

根据上述文件的规定,你购房的支出大于动迁补偿费的支出部分,即26万元,应当按照当地规定契税的税率缴纳契税。

6.16 企业以售后回租方式出售房地产,租赁期满再回购原房地产的,如何征收契税?

学员提问:我公司是房地产开发公司,近几年国家加强了对房地产行业贷款的控制,向银行借款比较困难,我公司便向租赁公司借款。2010年6月30日,我公司为了融资,将一栋新建好的商厦以售后回购方式卖给融资租赁公司,商厦成本价11 000万元,售价15 000万元,售后回租合同约定,租期5年,我公司每年付租金4 000万元,租赁期满我公司可以按1 000万元的价格购回该商厦。请问,我公司购回商厦时是否缴纳契税?

老师答疑:

售后租回是一种集销售和融资为一体的特殊交易形式,是企业筹集资金的新型方法。通常是指企业将现有的资产出售给其他企业后,又随即租回的融资方式,它是目前西方发达国家常用的筹资方式之一。在售后租回交易中,承租人与出租人都具有双重身份,进行双重交易,形成资产价值和使用价值的分离现象。售后租回交易双方具有业务上的双重身份,因而业务处理上具有重叠性。其一,资产销售方同时又是承租人,一方面企业通过销售业务实现资产销售,取得资金收入,另一方面又作为承租方向购买方租入资产,保有资产的使用权,将资产用于生产过程,从而实现资产交换价值和使用价值,具有经济业务的双重身份。其二,资产购买者同时又是出租方,购买企业通过购买对方单位的资产取得资产所有权,同时又作为出租方转让资产使用权,取得资产使用权转让收入,实现资产的使用价值的再循环,具有业务上的双重性,是融资产购入和资产租赁为一体的特殊交易行为。

在售后租回的交易过程中,出售方对资产所有权转让并不要求资产实物发生转移,因而出售方(承租方)在售后租回交易过程中可以不间断地使用资产。作为购买方即出租方,取得了资产的所有权以及与所有权相联系的全部风险与报酬,实现了真正意义上的购买。如果是房地产的售后回租,购买方购进房地产应当缴纳契税。

售后回租业务,一般是出售方遇到了资金暂时困难同时又有对资产使用的需求。当解决了目前资金困难之后,还希望保有资产的所有权,这就有可能再回购资产。但

是，在资产出售合同中并没有约定回购期限和回购价格。因此，在出售时应当确认销售，回购时作购进商品处理。

房地产购销业务涉及的税种比较多，出售方（承租方）先售出房地产，一旦经济情况好转再回购房地产，依照《中华人民共和国契税暂行条例》的规定，房地产的承受方为契税的纳税人，为推动售后回购业务的发展，《财政部 国家税务总局关于企业以售后回租方式进行融资等有关契税政策的通知》（财税〔2012〕82号）规定：对金融租赁公司开展售后回租业务，租赁公司承受承租人房屋、土地权属的，照章征收契税。对售后回租合同期满，承租人回购原房屋、土地权属的，免征契税。

你公司在融资租赁合同期满，购回该商厦时不征契税。

6.17 房地产开发企业取得土地使用权代政府建设保障性住房，再由政府回购，房地产企业取得土地使用权是否缴纳契税？

学员提问：我是房地产开发企业的财务总监，在我公司新开发的项目中，根据市规划局的要求，必须建造一部分保障性住房。根据《财政部 国家税务总局关于廉租住房经济适用住房和住房租赁有关税收政策的通知》（财税〔2008〕24号）的规定：“开发商在经济适用住房、商品住房项目中配套建造廉租住房，在商品住房项目中配套建造经济适用住房，如能提供政府部门出具的相关材料，可按廉租住房、经济适用住房建筑面积占总建筑面积的比例免征开发商应缴纳的城镇土地使用税。”我公司开发的该项目已经按照保障性住房占地面积享受到免征城镇土地使用税的优惠，请问，这部分土地是否缴纳契税？

老师答疑：

保障性住房包括经济适用房、限价房、全租房和廉租房。它一般是由当地政府组织开发建设并由政府安排出租或者出售。政府在安排保障性住房的开发建设时，往往是把土地划拨或出让给房地产开发企业，由房地产企业承建，建成之后，政府按约定价格把房产购回，用以解决困难群众的住房问题。

你公司按照《财政部 国家税务总局关于廉租住房经济适用住房和住房租赁有关税收政策的通知》（财税〔2008〕24号）文件的规定，已经享受到城镇土地使用税的免税政策，是正确的。但是，城镇土地使用税和契税是不同的税种，分别执行各自的规定。

《财政部 国家税务总局关于企业以售后回租方式进行融资等有关契税政策的通知》（财税〔2012〕82号）规定：房地产开发企业承受土地使用权用于房地产开发，并在该土地上代政府建设保障性住房的，承受土地使用权的企业属于契税的纳税人，计税价格为取得全部土地使用权的成交价格。

根据这个文件的规定，你公司建造保障性住房所占用的土地应当按当地政府规定的契税税率缴纳契税。

6.18 合伙企业的合伙人将其名下的房屋、土地权属转移至合伙企业名下，或合伙企业将其名下的房屋、土地权属转回原合伙人名下是否缴纳契税？

学员提问：我与几位朋友共同出资开办了一家合伙制的商店，商店的销售部用房是其中一个合伙人投入的个人房产，房屋所有权证准备办在合伙企业名下，在办产权证时税务机关要征收契税。请问，合伙人以房地产投资合伙企业是否缴纳契税？

老师答疑：

《中华人民共和国合伙企业法》规定：“合伙企业，是指自然人、法人和其他组织依照本法在中国境内设立的普通合伙企业和有限合伙企业。普通合伙企业由普通合伙人组成，合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任。有限合伙企业由普通合伙人和有限合伙人组成，普通合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任，有限合伙人以其认缴的出资额为限对合伙企业债务承担责任。”

由于合伙企业的合伙人以其全部财产对合伙企业的债务承担无限连带责任，这就是说在偿还债务时不再区分是合伙企业的财产或者合伙人的财产，一并用于还债。那么，将房地产在合伙企业和合伙人之间转移就不存在转让和受让的关系，因此，《财政部 国家税务总局关于企业以售后回租方式进行融资等有关契税政策的通知》（财税〔2012〕82号）规定：“合伙企业的合伙人将其名下的房屋、土地权属转移至合伙企业名下，或合伙企业将其名下的房屋、土地权属转回原合伙人名下，免征契税。”

根据这项新规定，你公司的合伙人把个人房产投资合伙企业是不征收契税的，请你公司根据此文件再与税务人员探讨纳税问题。

6.19 个人独资企业的投资人将其个人名下的房屋、土地权属转移至个人独资企业名下，或个人独资企业将其名下的房屋、土地权属转回原投资人名下是否征收契税？

学员提问：最近，我个人注册了一个个体商店，注册资本包括我的一间门市房。请问，我把个人的房产投资到个人的商店是否征我的契税？

老师答疑：

《中华人民共和国个人独资企业法》规定：“个人独资企业，是指依照本法在中国境内设立，由一个自然人投资，财产为投资人个人所有，投资人以其个人财产对企业债务承担无限责任的经营实体。”

由于个人独资企业的投资人以其个人全部财产对企业的债务承担无限责任，也就

是说，偿还债务时不再区分是个人独资企业的财产或者投资人的财产，可一并用于还债。那么，将房地产在个人独资企业和投资人之间转移就不存在转让和受让的关系，因此，《财政部 国家税务总局关于企业以售后回租方式进行融资等有关契税政策的通知》（财税〔2012〕82号）规定：“个体工商户的经营者将其个人名下的房屋、土地权属转移至个体工商户名下，或个体工商户将其名下的房屋、土地权属转回原经营者个人名下，免征契税。”

6.20 公司增资扩股，投资方以房屋、土地以外的资产增资，企业因增加实收资本而改变工商登记，是否缴纳契税？

学员提问：我公司准备扩大经营规模，计划吸收一些资金入股。由于企业已经经营一段时间，企业本身价值已经提升，所以，在增资扩股之前，我们对现有资产进行了评估，评估过程中，大多数资产增值，特别是房屋和土地使用权。在此基础上，公司董事会决定，新增股的股价为1.35元。现在，股东们已经陆续把投资款交到公司，我公司也准备就新股增加注册资本。请问，我公司这种情况是否缴纳契税？

老师答疑：

企业在增资扩股中，投资方以房屋、土地以外的资产增资，公司没有承受土地及房产所有权。因此，《财政部 国家税务总局关于企业以售后回租方式进行融资等有关契税政策的通知》（财税〔2012〕82号）规定：“单位、个人以房屋、土地以外的资产增资，相应扩大其在被投资公司的股权持有比例，无论被投资公司是否变更工商登记，其房屋、土地权属不发生转移，不征收契税。”

6.21 购房又退房，已缴纳的契税是否可以退税？

学员提问：我公司开发的A小区，2012年11月取得了预售许可证，开始预售房产，预售房时代扣代缴了契税。2013年2月20日国家出台了《新国五条》，2月26日，国务院办公厅又下发了《关于继续做好房地产市场调控工作的通知》（国办发〔2013〕17号），第二条规定，税务、住房城乡建设部门要密切配合，对出售自有住房按规定应征收的个人所得税，应依法严格按转让所得的20%计征。有一些预购房产的个人担心将来卖房征收个人20%的个人所得税，纷纷要求退房。我公司已经办理了一批退房手续，把房产预收款退给了购房人。请问，退了房款，契税可否退换？

老师答疑：

《财政部 国家税务总局关于购房人办理退房有关契税问题的通知》（财税〔2011〕32号）规定：对已缴纳契税的购房单位和个人，在未办理房屋权属变更登记前退房的，退还已纳契税；在办理房屋权属变更登记后退房的，不予退还已纳契税。

6.22 未成年的子女在父母有房的情况下另购一套普通标准住房，可否享受契税的优惠政策？

学员提问：为了孩子结婚，2013年3月我为孩子购买了新房，面积87m²，“房屋使用权证”办在孩子名下。由于我现在有一套住房，在办理房产证时，税务机关要全额征收契税。请问，我和孩子的房子是两个户名，孩子购买普通住房也不能享受减税政策吗？

老师答疑：

《财政部 国家税务总局关于调整房地产交易环节契税个人所得税优惠政策的通知》（财税〔2010〕94号）规定：“对个人购买普通住房，且该住房属于家庭（成员范围包括购房人、配偶以及未成年子女，下同）唯一住房的，减半征收契税。对个人购买90m²及以下普通住房，且该住房属于家庭唯一住房的，减按1%税率征收契税。”上述政策规定“家庭成员”包括购房人、配偶以及未成年子女，但是，不包括已成年的未婚子女。因此，已成年的未婚子女在父母有房的情况下另购一套普通标准住房，也可以享受财税〔2010〕94号文件所规定的优惠政策。

如何核实是否有房产的问题，文件规定：征收机关应查询纳税人契税纳税记录；无记录或有记录但有疑义的，根据纳税人的申请或授权，由房地产主管部门通过房屋登记信息系统查询纳税人家庭住房登记记录，并出具书面查询结果。如因当地暂不具备查询条件而不能提供家庭住房登记查询结果的，纳税人应向征收机关提交家庭住房实有套数书面诚信保证。诚信保证不实的，属于虚假纳税申报，按照《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定处理。具体操作办法由各省、自治区、直辖市财政、税务、房地产主管部门共同制定。

根据上述规定，你给孩子购买的结婚新房，建筑面积在90m²以下，可以按照1%的税率征收契税。

6.23 房地产开发企业以协议出让形式取得国有土地使用权，是否缴纳契税？

学员提问：2011年我公司与市政府签订协议，免费承担市政府的广场建设项目，工程完工之后，市政府无偿划拨给我公司一块土地。现在，广场建设已经完成，我公司投入建设资金总额13265万元，市政府验收之后，已经划拨给我公司一块地段较好的土地，我公司没有支付土地出让金。请问，我公司取得的土地是否要缴纳契税？

老师答疑：

你公司取得的土地使用权不属于无偿划拨，而属于土地管理部门出让土地使用权。应当依法纳税。

（一）关于营业税

你公司与市政府签订协议，为市政府建设广场，原则上属于受托代建的工程。如果你公司不垫付资金，只收取代建费用，属于营业税税目的“服务业——代理业”，按代建费征收营业税。但是，你公司垫付了全部资金，建成之后交付给市政府，属于销售不动产行为，应当按照营业税暂行条例规定的销售不动产征收营业税。计税营业额就是市政府出让给你公司的土地的公允价值。这块土地的公允价值，应按照《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第二十条规定的顺序和方法确定其营业额。即：

（1）按纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格核定。

（2）按其他纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格核定。

（3）按下列公式核定

营业额=营业成本或者工程成本×（1+成本利润率）÷（1-营业税税率）

公式中的成本利润率，按照省、自治区、直辖市税务局规定的标准确定。

（二）关于契税

《中华人民共和国契税暂行条例》规定，在中华人民共和国境内转移土地、房屋权属，承受的单位和个人为契税的纳税人，应当依照本条例的规定缴纳契税。本条例所称转移土地、房屋权属是指下列行为：

“（一）国有土地使用权出让；

“（二）土地使用权转让，包括出售、赠与和交换；

“（三）房屋买卖；

“（四）房屋赠与；

“（五）房屋交换。”

因此，地产开发企业以协议出让或“招拍挂”形式取得国有土地使用权，属于契税的征税范围，应按规定缴纳契税。

同时，《财政部 国家税务总局关于企业以售后回租方式进行融资等有关契税政策的通知》（财税〔2012〕82号）文件第二条规定：以“招拍挂”方式出让国有土地使用权的，纳税人为最终与土地管理部门签订出让合同的土地使用权承受人。

你公司所取得的土地，实质上是政府以你公司承建的广场为代价出让的土地使用权。因此，你公司以协议形式取得国有土地使用权，属于契税的征税范围，应按规定缴纳契税。

6.24 房地产开发企业将开发的商品房无偿赠送，受让人是否应当缴纳契税？计税金额如何确定？

学员提问：我公司将新建的一所小学无偿赠给当地的农村小学，请问，教育部门还要交契税吗？如果受赠单位是一般的企业，是否应缴纳契税？

老师答疑：

《中华人民共和国契税暂行条例》（以下简称《条例》）第一条在中华人民共和国境内转移土地、房屋权属，承受的单位和个人为契税的纳税人，应当依照本条例的规定缴纳契税。第二条本条例所称转移土地、房屋权属是指下列行为：第（二）项土地赠与，第（四）项房屋赠与。应当按《条例》规定缴纳契税。《条例》第六条规定、有下列情形之一的，减征或者免征契税：

“（一）国家机关、事业单位、社会团体、军事单位承受土地、房屋用于办公、教学、医疗、科研和军事设施的，免征；

“（二）城镇职工按规定第一次购买公有住房的，免征；

“（三）因不可抗力灭失住房而重新购买住房的，酌情准予减征或者免征；

“（四）财政部规定的其他减征、免征契税的项目。”

因此，房地产开发企业将开发的商品房无偿赠送给学校，学校（事业单位的受让人）将房屋用于办公、教学可以免征契税。所称用于办公的，是指办公室（楼）以及其他直接用于办公的土地、房屋。所称用于教学的，是指教室（教学楼）以及其他直接用于教学的土地、房屋。

如果受赠单位不是国家机关、事业单位、社会团体、军事单位，则应当缴纳契税。土地使用权赠与、房屋赠与，由征收机关参照土地使用权出售、房屋买卖的市场价格核定。

6.25 小区内配套建设的幼儿园是否缴纳契税？

学员提问：我公司所开发的住宅小区，按当地市政府规划部门要求建设一所幼儿园，建成之后应交给教育主管部门。请问，我公司对受让的土地使用权是全额缴纳契税，还是按扣除幼儿园占地面积后的土地缴纳契税？

老师答疑：

为了进一步促进教育事业的发展，财政部、国家税务总局以财税〔2004〕39号文下发了《财政部 国家税务总局关于教育税收政策的通知》，与房地产开发企业在小区内建造小学、幼儿园的有关政策如下：

（1）对县级以上人民政府教育行政主管部门或劳动行政主管部门审批并颁发办学许可证，由企业事业组织、社会团体及其他社会和个人利用非国家财政性教育经费面向社会举办的学校及教育机构，其承受的土地、房屋权属用于教学的，免征契税。

（2）对学校、幼儿园经批准征用的耕地，免征耕地占用税。

（3）对国家拨付事业经费和企业办的各类学校、托儿所、幼儿园自用的房产、土地，免征房产税、城镇土地使用税；对财产所有人将财产赠给学校所立的书据，免征印花税。

根据这个文件的规定，你公司在开发的小区内规划建设的幼儿园所占土地免征契

税、城镇土地使用税、耕地占用税，将幼儿园赠给教育主管部门所立的书据，免征印花税。

6.26 到外地参加土地投标如何操作可以降低契税？

学员提问：我公司是省会城市的房地产开发公司，最近，老板以个人的名义到周边市县参加土地投标，中标之后，再注册设立一家房地产开发公司，由于土地二次转让，交了两次契税。请问，到外地参加土地投标，有什么方法可以避免两次缴纳契税呢？

老师答疑：

《中华人民共和国契税暂行条例》第一条规定，在中华人民共和国境内转移土地、房屋权属，承受的单位和个人为契税的纳税人，应当依照本条例的规定缴纳契税。所称转移土地、房屋权属是指下列行为：国有土地使用权出让、土地使用权转让等。

你公司老板到外市县参加土地投标，中标之后，老板个人取得了国土资源部门出让的土地使用权，根据《中华人民共和国契税暂行条例》的规定承受土地的个人应当缴纳契税。老板又以土地使用权注册新的房地产开发公司，向接受投资企业转让了土地使用权，接受土地的企业承受了土地使用权也应当缴纳契税。

我建议你公司到外地参加土地投标可以按如下方法操作：老板到外地区投资，首先在当地工商部门领取并填写“名称预先核准申请书”，提出注册公司的申请，经过工商管理部门核准名称之后，以核准的新公司名义参加土地投标。如果中标，由于中标的是新公司，应当向新公司注资，领取“法人营业执照”，由新公司支付土地出让金，办理土地受让手续，领得“土地使用权证”，这样避免土地二次转让，少交一道契税。如果土地投标未中，则申请将已核准的公司名称注销掉。

第7章 印花税疑难问题精解

7.1 如何确定印花税的纳税人？

学员提问：印花税纳税人包括的范围是哪些？哪些凭证需要缴纳印花税？

老师答疑：

《中华人民共和国印花税法暂行条例》（以下简称《条例》）规定，在中华人民共和国境内书立、领受本条例所列举凭证的单位和个人，都是印花税的纳税义务人（以下简称纳税人），应当按照本条例规定缴纳印花税。《条例》所规定的凭证包括：

（1）购销、加工承揽、建设工程承包、财产租赁、货物运输、仓储保管、借款、财产保险、技术合同或者具有合同性质的凭证。

（2）产权转移书据。

（3）营业账簿。

（4）权利、许可证照。

（5）经财政部确定征税的其他凭证。

所称单位和个人，是指国内各类企业、事业、机关、团体、部队以及中外合资企业、合作企业、外资企业、外国公司企业和其他经济组织及其在华机构等单位和个人。

所称合同，是指根据《中华人民共和国合同法》、《中华人民共和国涉外经济合同法》和其他有关合同法规订立的合同。具有合同性质的凭证，是指具有合同效力的协议、契约、合约、单据、确认书及其他各种名称的凭证。

所称建设工程承包合同，是指建设工程勘察设计和建筑安装工程承包合同。建设工程承包合同包括总包合同、分包合同和转包合同。

所称产权转移书据，是指单位和个人产权的买卖、继承、赠与、交换、分割等所立的书据。

所称营业账簿，是指单位或者个人记载生产经营活动的财务会计核算账簿。

7.2 印花税的征税范围和税率是怎样规定的？

学员提问：印花税的税目有哪些，每个税目的征税范围是如何规定的，税率是多少？

老师答疑：

纳税人根据应纳税凭证的性质，分别按比例税率或者按件定额计算应纳税额。具体征税凭证的范围、税率、税额的确定，依照条例所附“印花税法目税率表”执行（见表 7-1）。

表 7-1 印花税税目税率表

税 目	范 围	税 率	纳税义务人	说 明
1. 购销合同	包括供应、预购、采购、购销结合及协作、调剂、补偿、易货等合同	按购销金额的万分之三贴花	立合同人	
2. 加工承揽合同	包括加工、定作、修缮、修理、印刷、广告、测绘、测试等合同	按加工或承揽收入的万分之五贴花	立合同人	
3. 建设工程勘察设计合同	包括勘察、设计合同	按收取费用的万分之五贴花	立合同人	
4. 建筑安装工程承包合同	包括建筑、安装工程承包合同	按承包金额的万分之三贴花	立合同人	
5. 财产租赁合同	包括租赁房屋、船舶、飞机、机动车辆、机械、器具、设备等	按租赁金额的千分之一贴花。税额不足一元的按一元贴花	立合同人	
6. 货物运输合同	包括民用航空、铁路运输、海上运输、内河运输、公路运输和联运合同	按运输费用的万分之五贴花	立合同人	单据作为合同使用的，按合同贴花
7. 仓储保管合同	包括仓储、保管合同	按仓储保管费用的千分之一贴花	立合同人	仓单或栈单作为合同使用的，按合同贴花
8. 借款合同	银行及其他金融组织和借款人(不包括银行同业拆借)所签订的借款合同	按借款金额的万分之零点五贴花	立合同人	单据作为合同使用的，按合同贴花
9. 财产保险合同	包括财产、责任、保证、信用等保险合同	按投保金额的万分之零点三贴花	立合同人	单据作为合同使用的，按合同贴花
10. 技术合同	包括技术开发、转让、咨询、服务合同	按所载金额的万分之三贴花	立合同人	
11. 产权转移书据	包括财产所有权和版权、商标专用、专利权、专有技术使用权等转移书据	按所载金额的万分之五贴花	立据人	
12. 营业账簿	生产经营用账册	记载资金的账簿，按固定资产原值与自有流动资金总额的万分之五贴花。其他账簿按件贴花五元	立账簿人	
13. 权利、许可证照	包括政府部门发给的房屋产权证、工商营业执照、商标注册证、专利证、土地使用证	按件贴花五元	领受人	

《中华人民共和国印花税暂行条例实施细则》第十条规定：印花税只对“税目税率表”中列举的凭证和经财政部确定征税的其他凭证征税。

7.3 企业内部使用的凭证是否缴纳印花税？

学员提问：企业集团内部在经销和调拨商品物资时使用的各种形式的凭证，包括表、证、单、书、卡等，既有作为企业集团内部执行计划使用的，又有代替合同使用的。根据《中华人民共和国印花税暂行条例》及有关规定，企业集团内部使用的有关凭证是否征收印花税？

老师答疑：

《中华人民共和国印花税暂行条例》对印花税的征税范围是采用列举法进行规定的，凡是《中华人民共和国印花税暂行条例》所列举的凭证应当征收印花税，条例没有列举的凭证则不征收印花税，例如咨询合同。

《国家税务总局关于企业集团内部使用的有关凭证征收印花税问题的通知》（国税函〔2009〕9号）规定：“对于企业集团内具有平等法律地位的主体之间自愿订立、明确双方购销关系、据以供货和结算、具有合同性质的凭证，应按规定征收印花税。对于企业集团内部执行计划使用的、不具有合同性质的凭证，不征收印花税。”

例如，房地产开发企业与不具有独立法人地位的内部建筑施工队伍签订的工程施工合同，因为其合同是作为结算和承担工程质量责任的依据，具有合同的性质，应当缴纳印花税。需要注意的是，有些购销合同规定的交易金额与实际支付金额不一致，应当按照合同金额纳税。

7.4 财产捐赠合同是否纳税贴花？

学员提问：我单位是房地产开发公司，2012年9月，根据县政府城市规划要求，把一所新建好的小学校捐赠给县教委，我公司与县教委签订的捐赠合同是否需要缴纳印花税？

老师答疑：

你公司做公益性事业应当受到鼓励。根据《中华人民共和国印花税暂行条例》第四条的规定，下列凭证免纳印花税：

- （1）已缴纳印花税的凭证的副本或者抄本。
- （2）财产所有人将财产赠给政府、社会福利单位、学校所立的书据。
- （3）经财政部批准免税的其他凭证。

所以，你公司与县教委签订的财产捐赠合同，免征印花税。而且，《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第十八条规定，企业在开发区内建造的邮电通信、学校、医疗设施应单独核算成本，其中，由企业与国家有关业务

管理部门、单位合资建设，完工后有偿移交的，国家有关业务管理部门、单位给予的经济补偿可直接抵扣该项目的建造成本，抵扣后的差额应调整当期应纳税所得额。

7.5 印花税纳税额较大的是否必须全部贴花才认同纳税？

学员提问：我公司是刚刚成立的房地产开发企业，注册资本 5000 万元，取得开发项目之后，又签订土地出让合同、土地开发合同，接下来还要签订工程发包合同、材料采购合同、房产销售合同等。根据《中华人民共和国印花税暂行条例》的规定，要缴纳几十万元的印花税，如果全部买印花，贴印花，也是不小的工作量。请问，有什么简单的办法吗？

老师答疑：

《中华人民共和国印花税暂行条例》第五条第二款规定：“为简化贴花手续，应纳税额较大或者贴花次数频繁的，纳税人可向税务机关提出申请，采取以缴款书代替贴花或者按期汇总缴纳的办法。”

《中华人民共和国印花税暂行条例实施细则》规定，一份凭证应纳税额超过 500 元的，应向当地税务机关申请填写缴款书或者完税证，将其中一联粘贴在凭证上或者由税务机关在凭证上加注完税标记代替贴花。同一种类应纳税凭证，需频繁贴花的，应向当地税务机关申请按期汇总缴纳印花税。税务机关对核准汇总缴纳印花税的单位，应发给汇缴许可证。汇总缴纳的期限由当地税务机关确定，但最长期限不得超过一个月。凡汇总缴纳印花税的凭证，应加注税务机关指定的汇缴戳记、编号并装订成册后，将已贴印花或者缴款书的一联粘贴附册后，盖章注销，保存备查。

你公司的情况在房地产开发企业比较普遍，你们可以提出申请，报经主管税务机关批准后，采取汇总缴纳印花税的办法。日常签订的各种合同分类汇总，计算应缴纳的印花税额后，再向主管税务机关缴纳印花税，以印花税缴款书代替诸笔合同贴花。

7.6 没履行的合同是否贴花？

学员提问：我公司新开发的项目由我公司负责提供钢材，我公司已经与某金属材料公司签订了 500 万元的钢材购销合同，但是，由于供货方供货不及时，我方取消了该合同。请问，这份合同还要缴纳印花税吗？

老师答疑：

《中华人民共和国印花税暂行条例》第七条规定：“应纳税凭证应当于书立或者领受时贴花。”所称书立或领受时是指在合同的签订时、书据的立据时、账簿的启用时和证照的领受时贴花。如果合同在国外签订的，应在国内使用时贴花。你公司与金属材料公司签订钢材购销合同时就应该纳税贴花，履行完税手续。因此，无论合同是否履行或完全按合同期限、金额履行，应一律按照《中华人民共和国印花税暂行条例》规

定纳税贴花。

7.7 建筑工程结算金额大于“建设工程施工合同”规定的金额是否补交印花税？

学员提问：最近，我公司有一个开发项目验收后与建筑施工企业进行工程决算，原“建设工程施工合同”规定的工程价款为 17 640 万元，由于，地质情况比较复杂，曾经多次修改工程设计书，最终决算工程价款为 21 358 万元，请问，超出原合同金额 3 718 万元是否应补交印花税？

老师答疑：

依照《中华人民共和国印花税暂行条例》规定，纳税人应在合同签订时按合同所载金额计税贴花。因此，对已履行并贴花的合同，发现实际结算金额与合同所载金额不一致的，一般不再补贴印花。

但是，已经计税贴花的合同，如果因合同修改增加金额的，其增加金额应当补税贴花。如果合同修改后，合同金额减少的，已经计税贴花部分不得申请退税或者抵用。

7.8 企业租赁承包经营合同，是否贴花？

学员提问：我所在的房地产开发公司设有物业管理分公司。由于管理不善，长期亏损。2012 年 1 月 1 日起，我公司将物业管理分公司出包给单位一位职工，公司与个人签订了“物业分公司租赁承包合同”，该职工每年向公司缴纳承包款 12 万元，请问我公司与个人签订的“物业分公司租赁承包合同”是否缴纳印花税？

老师答疑：

根据《中华人民共和国印花税暂行条例》第二条的规定，财产租赁合同应当计税贴花。个人与主管部门等签订的租赁承包经营合同，不属于财产租赁合同的范围，不应计税贴花。

7.9 跨地区经营的分公司使用的营业账簿是否贴花？

学员提问：我公司是设在 A 市的房地产开发企业，由于业务发展的需要，在 A 市所属的一个区设立一个分公司，分公司不具有法人资格，实行内部单独核算，也使用营业账目进行核算，请问，分公司（或项目部）所使用的营业账簿是否缴纳印花税？

老师答疑：

跨地区经营的分公司（或项目部）使用的营业账簿，应由各分支机构在其所在地缴纳印花税。对上级单位核拨资金的分支机构，其记载资金的账簿按核拨的账面资金

数额计税贴花，其他账簿按定额贴花。对上级单位不核拨资金的分支机构，只就其他账簿按定额贴花。为避免对同一资金重复计税贴花，上级单位记载资金的账簿，应按扣除拨给下属机构资金数额后的其余部分计税贴花。

7.10 企业在改制过程中形成财产、资金转移是否征收印花税？

学员提问：我公司是保安押运公司，现在正在脱钩改制，企业改制后有些固定资产、不动产将转移到新公司中，这些在原公司已经缴纳过印花税的资产转移到新公司还要交一次印花税，似乎不太合理吧？

老师答疑：

为贯彻落实国务院关于支持企业改制的指示精神，规范企业改制过程中有关税收政策，《财政部 国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税政策的通知》（财税[2003] 183 号）规定：企业因改制签订的产权转移书据免予贴花。

7.11 企业在改制过程中，尚未履行完的合同转至改制后的企业继续履行，请问，改制后的企业承接原合同是否贴花？

学员提问：（接上题）我公司改制后，原公司签订的合同会转给新公司继续执行，但是，对于新公司这是新合同，请问，是否要贴花？

老师答疑：

《财政部 国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税政策的通知》（财税[2003] 183 号）规定：企业改制前签订但尚未履行完的各类应税合同，改制后需要变更执行主体的，对仅改变执行主体、其余款未作变动且改制前已贴花的，不再贴花。

7.12 企业进行公司制改造，新成立的企业承接原企业的资金，请问，资金账簿如何缴纳印花税？

学员提问：企业进行公司制改造，新成立的公司承接原企业的资金，请问，资金账簿应当如何缴纳印花税？

老师答疑：

《财政部 国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税政策的通知》（财税[2003] 183 号）第一条“关于资金账簿的印花税”规定：

公司制改造包括国有企业依《公司法》整体改造成国有独资有限责任公司；企业通过增资扩股或者转让部分产权，实现他人对企业的参股，将企业改造成有限责任公司或股份有限公司；企业以其部分财产和相应债务与他人组建新公司；企业将债务留

在原企业，而以其优质财产与他人组建的新公司。

(1) 实行公司制改造的企业在改制过程中成立的新企业（重新办理法人登记的），其新启用的资金账簿记载的资金或因企业建立资本纽带关系而增加的资金，凡原已贴花的部分可不再贴花，未贴花的部分和以后新增加的资金按规定贴花。

(2) 以合并或分立方式成立的新企业，其新启用的资金账簿记载的资金，凡原已贴花的部分可不再贴花，未贴花的部分和以后新增加的资金按规定贴花。

合并包括吸收合并和新设合并。分立包括存续分立和新设分立。

(3) 企业债转股，新增加的资金按规定贴花。

(4) 企业改制中经评估增加的资金按规定贴花。

(5) 企业其他会计科目记载的资金转为实收资本或资本公积的资金按规定贴花。

7.13 设计合同、房屋装修合同如何缴纳印花税？

学员提问：房地产开发中企业委托设计院进行建筑勘察设计、委托装修工程公司进行室内外装修，请问：

(1) 建筑设计合同是按建筑勘察设计公司缴纳印花税，还是按技术合同缴纳印花税？

(2) 由于装饰工程有些现场制作，装修装饰合同是按加工承揽合同缴纳印花税，还是按建筑安装承包合同缴纳印花税？

(3) 室内设计合同是按建筑勘察设计公司缴纳印花税，还是按技术合同缴纳印花税？

老师答疑：

(一) 建筑设计合同应按建设工程勘察设计公司纳税，由立合同人按收取费用万分之五贴花。

《中华人民共和国印花税暂行条例》第二条规定，纳税凭证包括“建设工程承包合同”。《中华人民共和国印花税暂行条例实施细则》第三条规定：条例第二条所说的建设工程承包合同，是指建设工程勘察设计公司 and 建筑安装工程承包合同。这些不同种类合同按照“印花税税目税率表”的规定，分别适用于不同的税目、税率。

建筑设计合同属于细则规定的建设工程勘察设计公司，根据“印花税税目税率表”第3项“建设工程勘察设计公司”的规定税率为万分之五。

(二) 装饰、装修工程应按建筑安装工程承包合同纳税，由立合同人按承包金额万分之三贴花。

《中华人民共和国印花税暂行条例实施细则》第三条规定：条例第二条所说的建设工程承包合同，是指建设工程勘察设计公司 and 建筑安装工程承包合同。但是，该细则对“建筑安装工程承包合同”的范围并没有作具体规定。可以参照国家税务总局印发的《营业税税目注释（试行稿）》（国税发[1993]149号），该文件规定“装饰，是指

对建筑物、构筑物进行修饰，使之美观或具有特定用途的工程作业”包括在“建筑业”中。因此，对房屋建筑物进行的内外装修合同，应当按照“建筑安装工程承包合同”缴纳印花税，“印花税税目税率表”规定税率为万分之三。有的省地方税务局对此予以明确，以下规定供你公司参考：

《辽宁省地方税务局关于明确印花税若干业务问题的通知》（辽地税行〔1999〕97号）第五条规定：关于装修装潢业合同贴花问题，凡建筑安装工程承包合同包含装潢装修内容的，按建筑安装工程承包合同贴花；其他装潢装修合同，按加工承揽合同贴花。

《山东省地方税务局关于明确土地使用税和印花税若干政策问题的通知》（鲁地税函〔2008〕126号）第二条“装饰、装修合同缴纳印花税问题”规定：装饰、装修合同应按照建筑安装工程承包合同，以承包金额的万分之三缴纳印花税。

（三）室内设计合同按建筑勘察设计合同缴纳印花税，由立合同人按收取费用万分之五贴花。

《中华人民共和国印花税暂行条例》附件“印花税税目税率表”第10行“技术合同”规定，包括技术开发、转让、咨询、服务等合同，由立合同人按所载金额万分之三贴花。根据上述规定室内装修合同不同于“技术合同”的范围。

7.14 房地产开发企业签订的监理合同是否缴纳印花税？

学员提问：我公司是房地产开发公司，开发的新项目，委托监理公司负责工程质量监理工作，我公司与监理公司签订了“建设工程监理合同”，请问，“建设工程监理合同”怎样缴纳印花税？

老师答疑：

《中华人民共和国印花税暂行条例》第二条规定，下列凭证为应纳税凭证：

“（一）购销、加工承揽、建设工程承包、财产租赁、货物运输、仓储保管、借款、财产保险、技术合同或者具有合同性质的凭证；

“（二）产权转移书据；

“（三）营业账簿；

“（四）权利、许可证照；

“（五）经财政部确定征税的其他凭证。”

《中华人民共和国合同法》于1999年3月15日颁布，自1999年10月1日起施行。

《中华人民共和国印花税暂行条例》是1988年8月6日颁布的，自1988年10月1日起施行，印花税分为13个税目。《中华人民共和国印花税暂行条例》颁布在前，合同法颁布在后。在合同法所规定的合同种类中，印花税税目并没有完全包括。印花税对正列举式的凭证征税，《中华人民共和国印花税暂行条例实施细则》第十条规定：“印花税只对税目税率表中列举的凭证和经财政部确定征税的其他凭证征税。”

为了明确印花税的征税范围，有些省、市地税局对工程监理合同是否征收印花税作出了规定。例如，《福建省地方税务局关于工程建设监理合同不征收印花税问题的批复》（闽地税政三〔1999〕18号）规定：工程建设监理合同是对实行监理的建设工程，由发包人与监理人采用书面形式订立的委托监理协议。目前工商部门在实际操作中，也将监理合同归属于委托代理合同的一种。因此，我们认为，工程建设监理合同不是单纯的技术咨询合同，宜归属于委托代理合同，在印花税条例修订明确前，对工程建设监理合同暂不予征收印花税。

再如，《深圳市地方税务局关于工程监理合同是否征收印花税问题的批复》（深地税发〔2000〕91号）规定：“经请示总局地方税司，工程监理合同不属于技术合同，也不属于印花税税法中列举的征税范围。因此，工程监理单位承接监理业务而与建筑商签订的合同不征收印花税。”

你公司与监理公司签订的建设工程监理合同并没有包含在印花税的税目中，因此，不征收印花税。

由于印花税属于地方税种，《中华人民共和国印花税暂行条例实施细则》第二十六条规定：“纳税人对凭证不能确定是否应当纳税的，应及时携带凭证，到当地税务机关鉴别。”请你公司与当地地方税务局联系，征求他们对建设工程监理合同是否征税的意见。

7.15 副本视同正本使用是否贴花？

学员提问：我公司在搬迁过程中，部分合同正本丢失，现在以副本代替，请问，代替正本使用的合同副本是否要再贴花？

老师答疑：

《中华人民共和国印花税暂行条例》第四条项规定，已缴纳印花税的凭证的副本或者抄本免征印花税。这里所说的已缴纳印花税的凭证的副本或者抄本免征印花税，是指凭证的正式签署本已按规定缴纳了印花税，其副本或者抄本对外不发生权利和义务关系，仅备存查的免贴印花。如果纳税人的已缴纳印花税凭证的正本遗失或毁损，而以副本替代的，即为副本视同正本使用，应另贴印花。

7.16 同一份合同上记载不同的经济事项应如何计税贴花？

学员提问：我公司从某建材供货企业采购一批建材，又委托该企业加工一些给排水零件，这样的合同应如何计税贴花？

老师答疑：

《中华人民共和国印花税暂行条例实施细则》第十七条规定：“同一凭证，因载有两个或者两个以上经济事项而适用不同税目税率，如分别记载金额的，应分别计算应

纳税额，相加后按合计税额贴花；如未分别记载金额的，按税率高的计税贴花。”

7.17 多贴的印花税税票可否申请退税？

学员提问：我公司与施工企业签订一份建筑工程承包合同，由于经办人的疏忽，多计算缴纳了印花税，请问，多交税款可否申请退税，或抵扣下次应交印花税款？

老师答疑：

《中华人民共和国印花税暂行条例实施细则》第二十四条规定：凡多贴印花税票者，不得申请退税或者抵用。

所以，你公司多交的印花税既不能申请退税，也不能留作下次抵扣。

7.18 物业管理费用是否合并到房屋租金中一并缴纳印花税？

学员提问：我公司是物业管理公司，管理小区内部分房屋的出租事项。我公司与承租人签订的“房产租赁合同”中分别注明房屋租赁费和物业管理费，请问，物业管理费是否也要合并到房屋租金中一起计算缴纳印花税？

老师答疑：

《中华人民共和国印花税暂行条例施行细则》第十七条规定：“同一凭证，因载有两个或者两个以上经济事项而适用不同税目税率，如分别记载金额的，应分别计算应纳税额，相加后按合计税额贴花。如未分别记载金额的，按税率高的计税贴花。”由于在“印花税税目税率表”中，没有列举物业管理费相关的服务项目，细则又明确规定，印花税只对税目税率表中列举的凭证和经财政部确定征税的其他凭证征税。因此物业管理费不属于印花税征税范围。你公司所签的合同在分别列示两种经济事项的基础上，应分别计算，只对房屋租金部分，按财产租赁合同记载的租赁金额千分之一计税贴花。

7.19 铁路货物运输合同印花税的计税依据是否包括装卸费？

学员提问：我公司与建筑施工企业签订的建筑工程承包合同规定由我公司提供水泥、钢材，因为项目很大，我公司从产地购货，铁路运输至项目所在地，我公司与铁路签订的“铁路货物运输合同”中，分别注明运输费和装卸费的金额。请问，铁路货物运输合同印花税计税依据是否包括装卸费？

老师答疑：

《国家税务总局 铁道部关于铁路货运凭证印花税若干问题的通知》（国税发[2006] 101号）第二条规定，铁路货运运费结算凭证为印花税应税凭证。包括：①货票（发站发送货物时使用）。②运费杂费收据（到站收取货物运费时使用）。③合资、

地方铁路货运运费结算凭证（合资铁路公司、地方铁路单独计算核收本单位管内运费时使用）。上述凭证中所列运费为印花税的计税依据，包括统一运价运费、特价或加价运费、合资和地方铁路运费、新路均摊费、电力附加费。对分段计费一次核收运费的，以结算凭证所记载的全程运费为计税依据；对分段计费分别核收运费的，以分别核收运费的结算凭证所记载的运费为计税依据。因此，铁路货物运输合同印花税的计税依据为取得的运费金额，不包括装卸费金额。

7.20 房地产开发公司转让旧车如何缴纳印花税？

学员提问：我公司老板喜欢小汽车，经常卖掉旧车购新车，请问，公司出售旧车是按“购销合同”缴纳印花税？还是按“财产转移书据”缴纳印花税？

老师答疑：

《国家税务总局关于印花税若干具体问题的解释和规定的通知》（国税发〔1991〕155号）明确，“财产所有权”转移书据的征税范围是：经政府管理机关登记注册的动产、不动产的所有权转移所立的书据，以及企业股权转让所立的书据。因此，企业转让旧汽车的合同，应属于“产权转移书据”，按照所载金额的万分之五缴纳印花税。

7.21 没有签订货物运输合同的运费是否缴纳印花税？

学员提问：我公司在清运施工现场的残土时，没有与运输公司签订“货物运输合同”，运输结束，运输公司给我公司开具了“公路、内河货物运输统一发票”，请问，我公司是否需要按发票金额缴纳印花税？

老师答疑：

《国家税务总局关于货运凭证征收印花税几个具体问题的通知》（国税发〔1990〕173号）第一条“关于应税凭证确定”规定：在货运业务中，凡是明确承、托双方业务关系的运输单据均属于合同性质的凭证。鉴于目前各类货运业务使用的单据，不够规范统一，不便计税贴花，为了便于征管，现规定以运费结算凭证作为各类货运的应税凭证。在货运业务中，凡直接办理承、托运费结算凭证的双方，均为货运凭证印花税的纳税人。

根据此项规定，你公司应按取得的“公路、内河货物运输统一发票”所载金额的万分之五计税贴花。

7.22 房地产开发企业建造保障性住房是否享受印花税的优惠政策？

学员提问：我公司新开发的项目中按照市规划局的规定，要建造一部分经济适用房和廉租房，我公司在土地使用权的取得，房屋买卖等交易中，对于这些保障性住房

是否要缴纳印花税？

老师答疑：

保障性住房包括经济适用房、限价房、廉租房、全租房。为鼓励房地产开发企业建造保障性住房，《财政部 国家税务总局关于廉租住房、经济适用住房和住房租赁有关税收政策的通知》（财税〔2008〕24号）规定：房地产开发企业在经济适用住房、商品住房项目中配套建造廉租住房，在商品住房项目中配套建造经济适用住房，如能提供政府部门出具的相关材料，可按廉租住房、经济适用住房建筑面积占总建筑面积的比例免征房地产开发企业应缴纳的印花税。

7.23 如何降低印花税的税负？

学员提问：房地产开发企业在开发经营过程中，要签订很多合同，如何操作可以降低印花税的税负？

老师答疑：

《中华人民共和国印花税暂行条例实施细则》第十条规定：印花税只对税目税率表中列举的凭证和经财政部确定征税的其他凭证征税。

（1）尽量避免成为印花税的纳税人。

1）发生经济业务不签订合同的，不纳税。

2）由于《中华人民共和国印花税暂行条例》的颁布在前，《合同法》的制定在后，有些合同形式在印花税暂行条例中并没有包括。虽然签订了合同，但是，不属于印花税税目规定的合同不征税。例如，代理合同、人寿保险合同、咨询合同、管道运输合同、赠与合同、行纪合同和居间合同和监理合同等。

3）虽然属于印花税税目规定的合同，但是，合同内容不属于印花税规定征税范围的不征税。例如，企业之间、企业与个人之间的借款合同不征税。

（2）房地产开发企业在签订合同时，减少分包或转包环节可以避免重复征税。

（3）充分利用印花税的税收优惠可以降低印花税的税负。

第8章 企业所得税疑难问题精解

8.1 如何确定企业所得税的纳税义务人？

学员提问：我公司是中外合资的房地产开发公司，长期以来执行《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》，新的《中华人民共和国企业所得税法》实施后，我公司是否属于居民企业？

老师答疑：

《中华人民共和国企业所得税法》第一条规定：“在中华人民共和国境内，企业和其他取得收入的组织（以下统称企业）为企业所得税的纳税人，依照本法的规定缴纳企业所得税。”

（一）居民企业

《中华人民共和国企业所得税法》第二条规定：“所称居民企业，是指依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。”

根据我国的实际情况，借鉴国际通行做法，《中华人民共和国企业所得税法》采用了“登记注册地标准”和“实际管辖控制地标准”相结合的办法，规定为依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业为居民企业。这里所讲的依法在中国境内成立的企业，包括依照中国法律、行政法规在中国境内成立的企业、事业单位、社会团体以及其他取得收入的组织。依照外国（地区）法律成立的企业，包括依照外国（地区）法律成立的企业和其他取得收入的组织。所称实际管理机构，是指对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构。

（二）非居民企业

《中华人民共和国企业所得税法》第二条规定：“所称非居民企业，是指依照外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的，或者在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的企业。”

《中华人民共和国企业所得税法》按照“登记注册地标准”和“实际管辖控制地标准”相结合的双重标准，明确了对非居民企业的判断标准，即实际管理机构不在中国境内的外国企业，只要具备以下两个条件之一，即属于非居民企业：一是在中国境内设立机构、场所；二是没有设立机构、场所，但是取得了有来源于中国境内的所得。

所称机构、场所，是指在中国境内从事生产经营活动的机构、场所，包括：

- (1) 管理机构、营业机构、办事机构。
- (2) 工厂、农场、开采自然资源的场所。
- (3) 提供劳务的场所。
- (4) 从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所。
- (5) 从事生产经营活动的其他机构、场所。

非居民企业委托营业代理人在中国境内从事生产经营活动的，包括委托单位或者个人经常代其签订合同，或者储存、交付货物等，该营业代理人视为非居民企业在中国境内设立的机构、场所。

根据上述规定，原中外合资经营的房地产开发公司由于在中国内地注册，属于企业所得税法规定的居民企业，按照居民企业纳税。

8.2 什么是企业所得税的征税对象？

学员提问：企业所得税的征税对象如何划分？征税对象与交易发生地有何关系？

老师答疑：

企业所得税的征税对象是指企业的生产经营所得、其他所得和清算所得。

（一）居民企业的征税对象

居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。所得，包括销售货物所得、提供劳务所得、转让财产所得、股息红利等权益性投资所得、利息所得、租金所得、特许权使用费所得、接受捐赠所得和其他所得。

（二）非居民企业的征税对象

非居民企业在中国境内设立机构、场所的，应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外，但与其所设机构、场所有实际联系的所得缴纳企业所得税。非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。

上述所称实际联系，是指非居民企业在中国境内设立的机构、场所拥有据以取得所得的股权、债权，以及拥有、管理、控制据以取得所得的财产等。

（三）所得来源的确定

- (1) 销售货物所得，按照交易活动发生地确定。
- (2) 提供劳务所得，按照劳务发生地确定。

(3) 转让财产所得。①不动产转让所得按照不动产所在地确定。②动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定。③权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定。

(4) 股息、红利等权益性投资所得，按照分配所得的企业所在地确定。

(5) 利息所得、租金所得、特许权使用费所得，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的所在地确定。

(6) 其他所得，按照国务院财政、税务主管部门的规定确定。

8.3 跨省市总分机构怎样缴纳企业所得税？

学员提问：我公司是河北省的一家房地产开发公司，2012年，在外省取得一个开发项目，为此项目我公司设立了一个项目部（相当于分公司），总公司对项目部的财务、业务、人员等直接进行统一核算。请问，项目部的季度企业所得税应当在哪里预缴，是总公司所在地，还是项目部所在地？

老师答疑：

2012年6月12日，财政部、国家税务总局、中国人民银行联合下发了《跨省市总分机构企业所得税分配及预算管理办法》（财预〔2012〕40号，以下简称《办法》），办法自2013年1月1日起执行。为加强跨地区经营汇总纳税企业所得税的征收管理，根据该文件的精神，国家税务总局制定了《跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法》（国家税务总局公告2012年第57号，以下简称《57号公告》）。房地产开发企业跨省设立的不具有法人资格的分支机构如何缴纳企业所得税的问题，应当遵照上述文件执行。

（一）汇总纳税企业

居民企业在中国境内跨地区（跨省、自治区、直辖市和计划单列市，下同）设立不具有法人资格分支机构的，该居民企业为跨地区经营汇总纳税企业。

（二）二级分支机构

二级分支机构是指汇总纳税企业依法设立并领取非法人营业执照（登记证书），且总机构对其财务、业务、人员等直接进行统一核算和管理的分支机构。

房地产开发企业在异地按开发项目设立的“项目管理部”基本上就属于二级分支机构。

（三）汇总纳税企业的企业所得税征收管理办法

根据《办法》的规定：属于中央与地方共享范围的跨省市总分机构企业缴纳的企业所得税，按照统一规范、兼顾总机构和分支机构所在地利益的原则，实行“统一计

算、分级管理、就地预缴、汇总清算、财政调库”的处理办法。

(1) 统一计算，是指总机构统一计算包括汇总纳税企业所属各个不具有法人资格分支机构在内的全部应纳税所得额、应纳税额。

(2) 分级管理，是指总机构、分支机构所在地的主管税务机关都有对当地机构进行企业所得税管理的责任，总机构和分支机构应分别接受机构所在地主管税务机关的管理。

(3) 就地预缴，是指总机构、分支机构应按本办法的规定，分月或分季分别向所在地主管税务机关申报预缴企业所得税。

(4) 汇总清算，是指在年度终了后，总机构统一计算汇总纳税企业的年度应纳税所得额、应纳所得税额，抵减总机构、分支机构当年已就地分期预缴的企业所得税款后，多退少补。

(5) 财政调库，是指财政部定期将缴入中央国库的汇总纳税企业所得税分配收入，按照核定的系数调整至地方国库。

总分机构统一计算的当期应纳税额的地方分享部分中，25%由总机构所在地分享，50%由各分支机构所在地分享，25%按一定比例在各地间进行分配。

(四) 税款预缴

由总机构统一计算企业应纳税所得额和应纳所得税额，并分别由总机构、分支机构按月或按季就地预缴。

(1) 分支机构分摊预缴税款。总机构在每月或每季终了之日起10日内，按照上年度各省市分支机构的营业收入、职工薪酬和资产总额“三个因素”，将统一计算的企业当期应纳税额的50%在各分支机构之间进行分摊（总机构所在省市同时设有分支机构的，同样按三个因素分摊），各分支机构根据分摊税款就地办理缴库，所缴纳税款收入由中央与分支机构所在地按6:4分享。分摊时三个因素权重依次为0.35、0.35和0.3。当年新设立的分支机构第二年起参与分摊；当年撤销的分支机构自办理注销税务登记之日起不参与分摊。

所称分支机构的营业收入，是指分支机构销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等日常经营活动实现的全部收入。其中，生产经营企业分支机构营业收入是指生产经营企业分支机构销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等取得的全部收入。

房地产开发企业与其他企业在确定营业收入时有所不同。房地产开发企业的开发建设项目达到一定程度取得预售许可证后，可以预售房产，根据税收法规的有关规定，房地产企业的预收收入要预交印花税、营业税及附加、土地增值税、企业所得税等。作者认为，既然预收收入已经预交了各种税费，在汇总纳税时，预收收入可以视同营业收入。

所称分支机构的职工薪酬，是指分支机构为获得职工提供的服务而给予职工的各种形式的报酬。

这里用的是企业会计准则“职工薪酬”的概念，不再是“合理的工资薪金支出”的概念，核算范围有所扩大。

所称分支机构的资产总额，是指分支机构在12月31日拥有或者控制的资产合计额。

所称上年度分支机构的营业收入、职工薪酬和资产总额，是指分支机构上年度全年的营业收入、职工薪酬数据和上年度12月31日的资产总额数据，是依照国家统一会计制度的规定核算的数据。

需要强调的是：《57号公告》细化了“三因素”的具体所属区间和具体内涵，明确了“三因素”是会计核算数据，而不是《中华人民共和国企业所得税法》规定的概念，不需要进行纳税调整，这可以提高“三因素”的确定性，减少纳税人与主管税务机关之间的分歧。

各分支机构分摊预缴额按下列公式计算：

各分支机构分摊预缴额=所有分支机构应分摊的预缴总额×该分支机构分摊比例

其中：

所有分支机构应分摊的预缴总额=统一计算的企业当期应纳税额×50%

该分支机构分摊比例=（该分支机构营业收入/各分支机构营业收入之和）×0.35+（该分支机构职工薪酬/各分支机构职工薪酬之和）×0.35+（该分支机构资产总额/各分支机构资产总额之和）×0.30

以上公式中，分支机构是指需要参与就地预缴的分支机构。

（2）总机构就地预缴税款。总机构应将统一计算的企业当期应纳税额的25%，就地办理缴库，所缴纳税款收入由中央与总机构所在地按6:4分享。

（3）总机构预缴中央国库税款。总机构应将统一计算的企业当期应纳税额的剩余25%，就地全额缴入中央国库，所缴纳税款收入60%为中央收入，40%由财政部按照2004年—2006年各省市三年实际分享企业所得税占地方分享总额的比例定期向各省市分配。

例8-1 甲公司是东部某城市的房地产开发公司，在全国设有A、B、C、D、E五个具有分公司资质的开发项目部（以下简称分公司）。2013年第三季度，各分支机构利润总额如下：A分公司：800万元；B分公司：600万元；C分公司：-400万元；D分公司：-300万元；E分公司：1300万元；总公司：6000万元。2012年1月—12月各分公司的营业收入、职工薪酬和资产总额指标如表8-1所示，请计算分配各分公司2013年三季度应当预缴企业所得税额。

[案例分析]：

（1）计算甲公司2013年3季度预缴所得税额：

甲公司2013年3季度应纳税额合计=6000+800+600+(-400)+(-300)+1300=8000（万元）

甲公司本季度应纳企业所得税额=8 000×25%=2 000（万元）

（2）总公司应就地预缴所得税额：

总公司就地预缴所得税额=汇总纳税当期应纳所得税额×25%=2 000×25%=500（万元）

表 8-1 各分公司三项指标分摊比例计算表

2012 年 1 月—12 月

（单位：万元）

分公司	营业收入		职工薪酬		资产总额	
	金额	占比（%）	金额	占比（%）	金额	占比（%）
A	4 500	27.27	900	25.21	8 000	23.53
B	3 500	21.21	720	20.17	6 500	19.12
C	1 200	7.27	400	11.20	4 000	11.76
D	800	4.85	350	9.80	3 500	10.29
E	6 500	39.40	1 200	33.62	12 000	35.30
合计	16 500	100.0	3 570	100.0	34 000	100.0

（3）计算各分公司分摊比例：

A 分公司分摊比例=27.27%×0.35+25.21%×0.35+23.53%×0.3
=9.54%+8.82%+7.06%=25.42%

B 分公司分摊比例=21.21%×0.35+20.17%×0.35+19.12%×0.3
=7.42%+7.06%+5.74%=20.22%

C 分公司分摊比例=7.27%×0.35+11.20%×0.35+11.76%×0.3
=2.54%+3.92%+3.53%=9.99%

D 分公司分摊比例=4.85%×0.35+9.80%×0.35+10.29%×0.3
=1.70%+3.43%+3.09%=8.22%

E 分公司分摊比例=39.40%×0.35+33.62%×0.35+35.30%×0.3
=13.79%+11.77%+10.59%=36.15%

（4）各分公司分摊预缴税额：

所有分支机构分摊税款总额=汇总纳税企业当期应纳所得税额×50%
=2 000×50%=1 000（万元）

某分支机构分摊税款=所有分支机构分摊税款总额×该分支机构分摊比例

A 分公司分摊预缴税额=1 000×25.42%=254.2（万元）

B 分公司分摊预缴税额=1 000×20.22%=202.2（万元）

C 分公司分摊预缴税额=1 000×9.99%=99.9（万元）

D 分公司分摊预缴税额=1 000×8.22%=82.2（万元）

E 分公司分摊预缴税额=1 000×36.15%=361.5（万元）

（5）另外应纳税额的 25%计 500 万元，由总公司就地全额缴入中央国库，所缴纳税款收入的 60%为中央收入，其余 40%由财政部按照一定的比例定期向各省市分配。

8.4 如果总分机构适用不同税率的，总分机构应当如何分摊企业所得税？

学员提问：随着国家西部大开发政策的实施，我公司的业务不断向西部拓展，已经从东部向西部转移，我公司在西部地区设立了一些分支机构，由于东西部税率不同，总公司与分公司应当如何缴纳企业所得税？

老师答疑：

对于按照税收法律、法规和其他规定，总机构和分支机构处于不同税率地区的，先由总机构统一计算全部应纳税所得额，然后按《57号公告》规定的比例，即50%在各分支机构间分摊，各分支机构根据分摊税款就地办理缴库或退库；50%由总机构分摊缴纳，其中25%就地办理缴库或退库，25%就地全额缴入中央国库或退库。再按照上年度各分支机构的营业收入、职工薪酬和资产总额三个因素计算各分支机构分摊所得税款的比例（三因素的权重依次为0.35、0.35、0.30），计算划分不同税率地区机构的应纳税所得额，再分别按各自的适用税率计算应纳税额后加总计算出汇总纳税企业的应纳税所得总额，最后，由总机构向总机构和分支机构分摊就地缴纳的企业所得税款。

8.5 实行总分机构汇总纳税之后，二级分支机构是否参加企业所得税的汇算清缴？

学员提问：2012年之前，根据财预〔2008〕10号文件的规定，总分机构实行“统一计算、分级管理、就地预缴、汇总清算、财政调库”的企业所得税征收管理办法。年度终了后，总机构负责进行企业所得税的年度汇算清缴，统一计算企业的年度应纳税额，抵减总机构、分支机构当年已就地分期预缴的企业所得税款后，多退少补税款，分支机构不进行汇算清缴。实行《跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法》后，这个办法有何变化？

老师答疑：

《57号公告》第十条对汇总纳税企业的所得税汇算清缴，作出如下规定：汇总纳税企业应当自年度终了之日起5个月内，由总机构汇总计算企业年度应纳税额，扣除总机构和各分支机构已预缴的税款，计算出应缴应退税款，按照本公告规定的税款分摊方法计算总机构和分支机构的企业所得税应缴应退税款，分别由总机构和分支机构就地办理税款缴库或退库。

汇总纳税企业在纳税年度内预缴企业所得税税款少于全年应缴企业所得税税款的，应在汇算清缴期内由总、分机构分别结清应缴的企业所得税税款；预缴税款超过

应缴税款的，主管税务机关应及时按有关规定分别向总、分机构办理退税，或者经总、分机构同意后分别抵缴其下一年度应交企业所得税税款。

汇总纳税企业按照《中华人民共和国企业所得税法》规定汇总计算的企业所得税，包括预缴税款和汇算清缴应缴应退税款，50%在各分支机构间分摊，各分支机构根据分摊税款就地办理缴库或退库；50%由总机构分摊缴纳，其中25%就地办理缴库或退库，25%就地全额缴入中央国库或退库。

《57号公告》还规定，汇总纳税企业汇算清缴时，总机构除报送企业所得税年度纳税申报表和年度财务报表外，还应报送汇总纳税企业分支机构所得税分配表、各分支机构的年度财务报表和各分支机构参与企业年度纳税调整情况的说明。分支机构除报送企业所得税年度纳税申报表（只填列部分项目）外，还应报送经总机构所在地主管税务机关受理的汇总纳税企业分支机构所得税分配表、分支机构的年度财务报表（或年度财务状况和营业收支情况）和分支机构参与企业年度纳税调整情况的说明。

分支机构参与企业年度纳税调整情况的说明，可参照企业所得税年度纳税申报表附表三“纳税调整项目明细表”中列明的项目进行说明，涉及需由总机构统一计算调整的项目不进行说明。

房地产开发企业关注的是分支机构是否要实质地参与汇算清缴，是否进行年度纳税调整，从上述规定可以看出，汇算清缴的主体仍然是总机构，分支机构并不需要进行年度纳税调整，自行计算应纳税所得额和应纳税额，只是根据总机构填报的分配表中应交应退的税款，就地申报补、退税。为了保证汇算清缴工作的顺利进行，也需要分支机构填列年度纳税申报表，但只需要填列有限的几项，与总机构的年度纳税申报完全是两个概念。同时，为方便就地实施税务检查，也需要分支机构报送参与企业年度纳税调整情况的说明，该说明由总机构确认后提交，需由总机构统一计算调整的项目不需要分支机构进行说明。

8.6 已经就地缴纳了企业所得税的分公司，是否还参加总公司的汇总纳税？

学员提问：我们是一个在异地设立的房地产开发项目部，2011年成立，取得了非法人“营业执照”，办理了税务登记，以总公司名义进行开发经营。2012年，我部开发的项目主体完工，取得了“商品房预售许可证”，开始预售房产，当地的地方税务局要求我部按预售收入预交企业所得税，2012年企业所得税汇算清缴时，又要求我部在当地进行企业所得税的汇算清缴。我部商品房正在销售中，按照去年的做法，我部还在当地缴纳企业所得税。现在，总公司所在地的税务机关要求总公司按照国家税务总局《跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法》实行汇总纳税。请问，我部是否还要参加总公司的汇总纳税？

老师答疑：

《跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法》第二十三条规定，以总机构名义进行生产经营的非法人分支机构，无法提供汇总纳税企业分支机构所得税分配表，应在预缴申报期内向其所在地主管税务机关报送非法人营业执照（或登记证书）的复印件、由总机构出具的二级及以下分支机构的有效证明和支持有效证明的相关材料（包括总机构拨款证明、总分机构协议或合同、公司章程、管理制度等），证明其二级及以下分支机构身份。二级及以下分支机构所在地主管税务机关应对二级及以下分支机构进行审核鉴定，对应按本办法规定就地分摊缴纳企业所得税的二级分支机构，应督促其及时就地缴纳企业所得税。

第二十四条规定：以总机构名义进行生产经营的非法人分支机构，无法提供汇总纳税企业分支机构所得税分配表，也无法提供本办法第二十三条规定相关证据证明其二级及以下分支机构身份的，应视同独立纳税人计算并就地缴纳企业所得税，不执行本办法的相关规定。

按上款规定视同独立纳税人的分支机构，其独立纳税人身份一个年度内不得变更。

汇总纳税企业以后年度改变组织结构的，该分支机构应按本办法第二十三条规定报送相关证据，分支机构所在地主管税务机关重新进行审核鉴定。

你部已经就地缴纳了企业所得税，可以视同独立纳税人计算并就地缴纳企业所得税，不执行《57号公告》的相关规定，不再参加总公司的汇总纳税，总公司的收入总额、各项扣除、应纳税所得额、应纳税所得额等均不包含你部。

8.7 对二级分支机构查补税款如何计算？如何在总分机构之间进行分摊？依据的原则是什么？

学员提问：企业的二级分支机构在税务专项检查中补征的税款，是否需要在总分机构之间进行分配补征？

老师答疑：

国家税务总局综合各方反馈意见，对二级分支机构查补税款计算与分摊入库问题的处理要遵循三个原则，一是要坚持法人所得税制，二是要遵循财预〔2012〕40号文件的基本分配框架，三是要尽量提高二级分支机构所在地税务机关就地监管的积极性。

基于此，《57号公告》第二十八条明确，二级分支机构所在地主管税务机关可自行对其主管二级分支机构实施税务检查，但对查补税款的计算应按照法人所得税制的要求进行，不得侵犯纳税人的合法权益。同时明确，对二级分支机构的查补税款，50%应分配给总机构缴纳（其中：总机构所在地和中央国库待分配账户各占25%），50%分配给参与检查的二级分支机构缴纳，没参与检查的其他二级分支机构不参与查补税款的分配。这样，既坚持了财预〔2012〕40号文件的基本分配格局，又适当体现了对就地监管努力的尊重，有利于提高征管效率，堵塞征管漏洞。

8.8 房地产开发企业销售确认的原则和条件是什么？已经开具发票的按揭售房是否确认销售收入？

学员提问：房地产开发公司销售开发产品，销售确认的原则和条件是什么？因购房人需要到金融机构办理按揭贷款，我公司在预售时就已经给购房人开具了正式发票，请问，是否在开票时就确认销售收入？

老师答疑：

（一）销售确认的原则

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例和有关企业所得税的有关政策，作者总结，房地产开发企业在确认销售收入时必须遵循如下六项原则：

（1）税法优先原则。税法优先原则是指企业在计算应纳税所得额时，企业财务、会计处理办法与税收法律、行政法规的规定不一致的，应当依照税收法律、行政法规的规定计算纳税。

但是，对这个问题也有特殊情况，比如，在计算应纳税所得额时税法没有规定怎么办？过去遵循“约定俗成”的原则，税法未规定的，纳税人就按照会计制度的规定去做，税务机关予以承认。在《国家税务总局关于做好 2009 年度企业所得税汇算清缴工作的通知》（国税函〔2010〕148 号）第三条“有关企业所得税纳税申报口径”规定：根据企业所得税法精神，在计算应纳税所得额及应纳所得税时，企业财务、会计处理办法与税法规定不一致的，应按照企业所得税法规定计算。企业所得税法规定不明确的，在没有明确规定之前，暂按企业财务、会计规定计算。

（2）权责发生制原则。权责发生制原则是指企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则。属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。

税务机关税前扣除一般坚持“以票扣除”原则，没有合法票据不得扣除。但是，有些特殊情况无法取得票据时是否允许扣除也是纳税人经常遇到的一个难题。例如，2012 年某公司租用的办公用房应付租金 50 万元，到年末因为资金原因没有支付房屋租金，出租方不给开具发票，这会造成因为没有房屋租金发票房屋租金不允许扣除的情况。假设第二年，公司一次支付了两年的房租 100 万元，出租方开具两年房屋租金的发票 100 万元，而且在服务项目栏写明“2012 年 1 月 1 日至 2013 年 12 月 31 日房屋租金”，那么，税务人员会以违背“配比原则”而对 2012 年度的房租 50 万元不允许扣除。对于类似于此类问题如何执行，作者认为，应当执行权责发生制原则，这是写在《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九条中的。2012 年房租应当在 2012 年扣除，以什么为凭据呢？以“房屋租赁合同”为据扣除。

根据《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 34 号）规定：企业当年度实际发生的相关成本、费用，由于各种原因未能及时取

得该成本、费用的有效凭证，企业在预缴季度所得税时，可暂按账面发生金额进行核算，但在汇算清缴时，应补充提供该成本、费用的有效凭证。

企业只要在汇算清缴结束之前，即次年5月31日前取得合法凭证，此笔支出允许扣除。

(3) 实质重于形式原则。实质重于形式原则是指企业在计算应纳税所得额时，应按照交易或事项的经济实质进行相关税务处理，而不是仅以交易或者事项的法律形式为依据。

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）规定，除企业所得税法及实施条例另有规定外，企业销售收入的确认，必须遵循权责发生制原则和实质重于形式原则。

(4) 净收益征税原则。《中华人民共和国企业所得税法》第五条规定：“企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额，为应纳税所得额”。各项扣除是指企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。

企业所得税的征税对象是指企业的生产经营所得、其他所得和清算所得。“所得”即净收益，企业所得税只能对净收益征税，年度如此，季度、月份征税也如此。那么，在季度征收企业所得税时以前年度亏损可否扣除？以国家税务总局公告2011年第64号发布的《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表》中规定：

实际利润额=会计利润总额+特定业务计算的应纳税所得额-不征税收入-免税收入-弥补以前年度亏损

从公式中看到，在季度或月度计算应纳税所得额时，经税务机关确认的以前年度亏损是可以弥补的。

(5) 配比原则。企业所得税法在计算应纳税所得额时所规定的配比原则包括两个方面：一是时间配比，是指企业发生的费用应当在费用应配比或应分配的当期扣除，不得提前或滞后。二是因果配比，是指企业在计算应纳税所得额时，一定时期的收入与同时期为取得该收入而相应的成本、费用、损失相配比。

(6) 独立交易原则。独立交易原则是指没有关联关系的交易各方，按照公平成交价格 and 营业常规进行业务往来遵循的原则。

《中华人民共和国企业所得税法》第四十一条规定，企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。企业与其关联方共同开发、受让无形资产，或者共同提供、接受劳务发生的成本，在计算应纳税所得额时应当按照独立交易原则进行分摊。

（二）销售确认的条件

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号，以下简称《通知》）第一条企业销售商品同时满足下列条件的，应确认收入的实现：

(1) 商品销售合同已经签订，企业已将商品所有权相关的主要风险和报酬转移给购货方。

(2) 企业对已售出的商品既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有实施有效控制。

(3) 收入的金额能够可靠地计量。

(4) 已发生或将发生的销售方的成本能够可靠地核算。

《通知》所规定的销售商品收入确认的条件来自于《企业会计准则第 14 号——收入》(以下简称收入准则)，《通知》与收入准则有两个区别：第一，《通知》第 1 款规定“商品销售合同已经签订”，这是有别于收入准则的，又体现了此次税制改革在收入时间和收入金额确认方面遵从合同的特点。第二，收入准则规定“相关的经济利益很可能流入企业”才予以确认收入。有的经营鲜活食品的企业，明知道购买方资信较差，发货之后很可能收不回货款，由于担心货物霉烂变质，也要发货，发货之后会计可以不确认收入，但是，根据税法规定发货就应当确认收入，如果货款收不回来，符合规定的坏账损失条件的允许在税前扣除。这一点税法与准则不同。

(三) 已经开具发票的按揭售房是否确认销售收入

房地产开发企业在取得“商品房预售许可证”后可以售房。如果购房人需要到银行申请按揭贷款，银行要求提供抵押物品，购房人会以房产作抵押。房产抵押的法定抵押物是房屋所有权证，即房产证，但是，房产在预售阶段是办不了产权证的。购房人会要求房地产开发公司开具发票，用发票去做抵押品取得借款。预售阶段开具发票之后是否确认销售？《通知》第 1 款规定：企业已将商品所有权相关的主要风险和报酬转移给购货方时确认销售。与商品所有权有关的风险，是指商品可能发生减值或毁损等形成的损失；与商品所有权有关的报酬，是指商品价值增值或通过使用商品等产生经济利益的可能性。房地产开发企业在预售阶段只是开具了发票，并没有把房产交给购房人，即与房产所有权相关的主要风险和报酬没有转移给购房人，因此，不能确认销售，只能作“预售收入”处理。《通知》第 2 款规定，企业对已售出的商品既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有实施有效控制才能确认销售。房地产开发企业在预售阶段，只是开具了发票，房产正在建造中，房地产开发企业继续对房产进行建造施工，保留继续管理权和实施有效控制，不符合销售确认的条件，因此，不能确认销售，只能作“预售收入”处理。

8.9 一次性全额付款售房如何确认收入？

学员提问：我公司现有两个楼盘正在销售，一个是 2010 年已经竣工验收的楼盘，还有少部分剩余房屋，卖完之后，该开发小区就结束了。另一个是 2012 年新开发的小区，今年刚刚取得预售许可证。上月，两个楼盘都卖出一些房屋，业主基本是一次性

全额付清全部房款。两处楼盘都是一次性收款，也都开具了不动产销售发票，请问，在账务处理上是否有所区别？

老师答疑：

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）规定：“企业通过正式签订‘房地产销售合同’或‘房地产预售合同’，采取一次性全额收款方式销售开发产品的，应于实际收讫价款或取得索取价款凭据（权利）之日，确认收入的实现。”

该文件所谈到的合同有两种，一是“房地产销售合同”，针对的是销售现房的情况，应当在实际收讫价款或取得索取价款凭据之日，确认收入的实现。所称取得索取价款凭据之日是指书面合同所约定的付款日期的当天，未签订书面合同或合同未约定付款日期的应当于交房日期确认销售收入的实现。销售现房应当在开具销售不动产发票并交房时确认销售的实现。另一种合同是“房地产预售合同”，针对的是预售房产的情况（又称期房），预售房产时由于购房人按揭贷款的需要，要求房地产开发企业开具发票，但是，在预售房时开具了发票没有交房，房地产开发企业没有将房屋所有权相关的主要风险和报酬转移给购房人并继续对房产进行管理和控制，不具备国税函〔2008〕875号文件所规定的销售确认的条件，所以不应确认为销售，而应作“预收账款”处理，待交房时再确认销售收入的实现。

8.10 分期收款售房如何确认销售收入，企业会计准则与税法有何差异？怎样协调？

学员提问：2012年6月，我公司开发的商厦已经售出，售价18000万元。由于交易金额较大，采取分期付款的方式，第一期房款8000万元于合同签订当日付讫，其余房款从第二年开始每半年付2500万元。请问我公司应当如何确认销售？会计准则与税法的差异怎样处理？

老师答疑：

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）规定：“采取分期收款方式销售开发产品的，应按销售合同或协议约定的价款和付款日确认收入的实现。付款方提前付款的，在实际付款日确认收入的实现。”很显然，税法对于分期收款销售商品确认收入的方法接近于收付实现制。

分期收款实际上是一种销售方给购买方融资便利的推迟收款的促销手段，会计上又称为递延付款方式。收入准则规定：“分期收款销售商品（货款回收期一般超过3年），实质上具有融资性质的，应当按照应收的合同或协议价款的现值确定其公允价值。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内，按照应收款项的摊余成本和实际利率计算确定的摊销金额，冲减财务费用。”企业会计准则对于分期收款销售商品采用权责发生制确认收入，把分期收款的金额按照一定的折现率折

现，折现金额是公允价值，按照公允价值确认收入，合同约定的收款总额与公允价值的差额作为利息收入处理。

为什么企业所得税法对准则的此项规定不予考虑？

(1) 考虑到分期收款销售在整个回收期内会计确认销售总额与税法确认销售总额是一样的。税收确认为一项收入，会计分为销售收入和利息收入。

(2) 考虑到与增值税政策的衔接，增值税转型后一般纳税人购建固定资产取得增值税扣除凭证，其进项税额可以抵扣，而准则对分期收款销售支付的税款没有妥善的处理办法。

(3) 出于对纳税必要资金的考虑。以分期收款方式销售货物的，按照合同约定的收款日期确认收入的实现应当如何操作，作者总结为“一交四分期”的操作方法：

“一交”是指一次交付商品，无论是动产还是不动产，分期收款销售方式均应当一次交付商品。

“四分期”分四个层次：

第一，按照合同约定的收款日期确认收入的实现。这里分三层意思，一是按合同约定收款日收到货款时确认收入的实现；二是提前收到货款的，按照实际收款日确认收入的实现；三是没有按照合同约定收款日收到货款的，也应当按照合同约定收款日确认收入的实现。

第二，分期开具发票，根据税法规定，收到货款应当确认收入，而确认收入应当具有法定凭证，所以应当分期开具发票。

第三，分期承担纳税义务、缴纳税款。税法强调“以票控税”原则，开具发票之后纳税人具有纳税义务，应当按照税法规定的纳税日期缴纳税款。

第四，分期结转成本。根据“配比原则”，收入与成本是配比的，分期确认收入之后，应当按成本与收入的比例及时结转成本。

房地产开发企业对于分期收款销售开发产品，只有按照“一交四分期”的操作方法，才可以达到递延纳税，取得资金的时间价值，纳税时有现金流入作保障。

房地产开发企业分期开具发票之后，购房人应当如何计算“固定资产”的入账价值。《企业会计准则第4号——固定资产》应用指南规定：“已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照估计价值确定其成本，并计提折旧；待办理竣工决算后，再按实际成本调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。”对于此项规定税法予以认可，《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）规定：“企业固定资产投入使用后，由于工程款项尚未结清未取得全额发票的，可暂按合同规定的金额计入固定资产计税基础计提折旧，待发票取得后进行调整。但该项调整应在固定资产投入使用后12个月内进行。”

所以，税收对分期收款方式销售开发产品的确认，对购房人的账务处理没有影响。

由于收入准则对分期收款销售采用权责发生制原则，而税法对分期收款销售采用收付实现制原则，造成在收入确认上会计核算的收入额与税收确认的收入额不一致，

应当在“企业所得税年度纳税申报表”附表三“纳税调整项目明细表”第5行“未按权责发生制原则确认的收入”进行纳税调整。会计把应收的合同价款与其公允价值之间的差额计入了“财务费用——利息收入”，税法不确认此项收入，应当通过“纳税调整项目明细表”第36行“与未实现融资收益相关的当期确认的财务费用”进行纳税调整。

8.11 以银行按揭方式销售开发产品的，应如何确认收入？

学员提问：现在，年轻人购房的比例较大，年轻人购房多采用银行按揭方式，房地产开发企业应当怎样确认收入？有时，购房人的首付款和按揭款均在当月到账，是否可以一次确认收入？

老师答疑：

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）规定：采取银行按揭方式销售开发产品的，应按销售合同或协议约定的价款确定收入额，其首付款应于实际收到日确认收入的实现，余款在银行按揭贷款办理转账之日确认收入的实现。

如果首付款与银行按揭贷款均在当月到账，而且，距离时间较近，也可以一次确认收入。

银行按揭方式销售开发产品也应当区分是现房还是期房，如果是现房销售应当确认为销售收入，如果是期房销售则应当做“预收账款”处理。

8.12 “买一赠一”销售开发产品如何纳税？

学员提问（一）：某房地产公司为了促销，打出“买一赠一”的广告，售出别墅一栋，300m²，售价240万元，赠送一个车库，15m²，市场价10万元。应当如何确认收入纳税？

老师答疑：

长期以来，对于“买一赠一”这种销售方式，税务机关的处理方法是：所赠商品要作视同销售处理，征收流转税（增值税或营业税）。所赠商品属于非公益性捐赠，不得在企业所得税税前扣除，调增应纳税所得额，征收企业所得税。个人所受赠品属于偶然所得，由赠送人代扣代缴个人所得税。但是，理论界并不认可这种做法，我们认为，捐赠分两种情况，一种是感情需要的捐赠，例如，汶川发生地震，全国人民出于爱国之心、同胞之情，纷纷慷慨解囊，捐款捐物相助；另一种捐赠称谓“买赠”，赠是手段，卖才是目的，这是促销手段，本质是商业折扣，不应当征税。

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）第三条规定：“企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的，不属于捐赠，应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入。”

这是对长期以来“买一赠一”作视同销售征税的彻底纠正。买一赠一是组合销售本企业商品，而不是赠送，本质是对商品的打折销售，也称谓“商业折扣”。企业为促进商品销售而在商品价格上给予的价格扣除属于商业折扣，商品销售涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十五条规定：“纳税人发生应税行为，如果将价款与折扣额在同一张发票上注明的，以折扣后的价款为营业额；如果将折扣额另开发票的，不论其在财务上如何处理，均不得从营业额中扣除。”纳税人采取折扣方式销售货物，价款和折扣额在同一张发票上分别注明是指价款和折扣额在同一张发票上的“金额”栏分别注明的，可按折扣后的价款征税。未在同一张发票“金额”栏注明折扣额，而仅在发票的“备注”栏注明折扣额的，折扣额不得从价款中减除。

根据上述规定，分别计算别墅、车库的售价为

别墅实际售价=2 400 000÷(2 400 000+100 000)×2 400 000=2 304 000(元)

车库实际售价=2 400 000÷(2 400 000+100 000)×100 000=96 000(元)

《财政部 国家税务总局关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知》(财税[2011]50号)第一条、企业在销售商品(产品)和提供服务过程中向个人赠送礼品，属于下列情形之一的，不征收个人所得税：

(1) 企业通过价格折扣、折让方式向个人销售商品(产品)和提供服务。

(2) 企业在向个人销售商品(产品)和提供服务的同时给予赠品，如通信企业对个人购买手机赠话费、入网费，或者存话费赠手机等。

(3) 企业对累积消费达到一定额度的个人按消费积分反馈礼品。

根据上述文件的规定，房地产开发企业以买一赠一方式进行组合销售本企业开发的商品房，按商业折扣后的价格征收营业税、企业所得税，不征收个人所得税。

学员提问(二)：我公司开发的是普通住宅和非普通住宅，采用的销售策略是“买一赠一”，即卖住宅赠空调机，请问卖住宅赠空调应当怎样进行纳税操作？

老师答疑：

房地产开发企业打出的促销广告是“买一赠一”，赠送内容是卖住宅赠空调，建议你公司这样操作，把纳税筹划提前到设计阶段，要求设计院在开发项目的设计总说明书中写明：“本小区每套住宅配一台空调”，并在楼层平面图中画出空调的位置。你公司购置空调时按照甲供材料进行账务处理，直接计入“开发成本——建筑安装工程费”。理由是：本小区的每幢楼房都是按设计建造的，有标准图形的门窗，设计中会注明，窗是Cx的窗，门是Mx的门；每根柱子里面放几根钢筋，多粗的钢筋，是螺纹钢还是光板钢，设计都有明确规定。每套住宅配空调也是设计的规定，房地产开发企业按设计建造楼房，按设计配置空调，财务部门按设计进行核算，这是天经地义，理所当然。

“买一赠一”是促销语言，会计核算按照设计规定，所赠空调已经计入开发成本，不单独征收增值税、企业所得税和个人所得税。

学员提问（三）：乙房地产公司为了促销，打出“买一赠一”的广告，售出别墅一栋，300m²，售价540万元，赠送中华牌小汽车一辆，价格12万元，增值税税率17%，增值税额20400元。应当如何进行税务处理？

老师答疑：

根据《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）第三条规定：“企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的，不属于捐赠，应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入。”

1. 计算别墅、汽车折扣后的实际售价

汽车含税价=120 000+20 400=140 400（元）

别墅实际售价=5 400 000÷（5 400 000+140 400）×5 400 000=5 263 158（元）

汽车实际售价=5 400 000÷（5 400 000+140 400）×140 400=136 842（元）

2. 别墅开具销售不动产发票，缴纳营业税

应交营业税=5 263 158×5%=263 158（元）

3. 组合销售汽车向国税局缴纳增值税，请国税局代开发票

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》的规定，在我国境内销售货物的单位和个人为增值税的纳税人，房地产开发企业组合销售了小汽车，便是增值税的纳税人。应当如何选择增值税纳税人的身份？《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十九条规定：“年应税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人按小规模纳税人纳税；非企业性单位、不经常发生应税行为的企业可选择按小规模纳税人纳税。”可以肯定地说，房地产开发企业销售了动产应当选择小规模纳税人的身份缴纳增值税。计税方法因购进汽车时的账务处理不同而有所区别：

（1）购进汽车作为库存商品处理，组合销售应交增值税的计算

$136\,842 \div (1+3\%) \times 3\% = 3\,985.69$ （元）

（2）购进汽车按固定资产处理，对外“组合销售”，应交增值税的计算：

《财政部 国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》（财税〔2009〕9号）规定：小规模纳税人（除其他个人外，下同）销售自己使用过的固定资产，减按2%征收率征收增值税。何谓使用过的固定资产？所称已使用过的固定资产，是指纳税人根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产（见财税〔2008〕170号《财政部 国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》）。

但是，组合销售所计算的汽车售价是含税价，如何进行价税分离？应按照《国家税务总局关于增值税简易征收政策有关管理问题的通知》（国税函〔2009〕90号）的规定，小规模纳税人销售自己使用过的固定资产和旧货，按下列公式确定销售额和应纳税额

销售额=含税销售额÷（1+3%）

应纳税额=销售额×2%

应交增值税额=136 842÷（1+3%）×2%=2 657.13 元

8.13 房产销售后,发生销售折让或销售退回,应如何进行税务处理?

学员提问:2012年4月,某房地产开发公司售出一套住宅,建筑面积130m²,售价90万元,房款已收讫,销售不动产发票已经开具,营业税税款已经缴纳。由于房屋漏水,购房人要求退房。后经房地产公司与购房人协商,房地产开发公司按5%打折,于2012年7月退还房款4.5万元,应如何作纳税处理。

老师答疑:

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号)规定:企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让属于销售折让;企业因售出商品质量、品种不符合要求等原因而发生的退货属于销售退回。

企业已经确认销售收入的售出商品发生销售折让和销售退回,应当在发生当期冲减当期销售商品收入。

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》:纳税人的营业额计算缴纳营业税后因发生退款减除营业额的,应当退还已缴纳营业税税款或者从纳税人以后的应缴纳营业税税额中减除。《中华人民共和国发票管理办法实施细则》第二十七条规定:开具发票后,如发生销售折让的,必须在收回原发票并注明“作废”字样后重新开具销售发票或取得对方有效证明后开具红字发票。开具发票后,如发生销货退回需开红字发票的,必须收回原发票并注明“作废”字样或取得对方有效证明。

根据上述规定,你公司可以按照与购房人达成的协议,做销售折让处理,收回原发票,注明“作废”字样,重新开具发票。将销售折让的45000元冲减2012年7月的主营业务收入。

8.14 降低赊销风险有哪些纳税筹划技巧?

学员提问:2013年4月5日,甲房地产开发企业将一套商业用房以200万元价格赊销给乙公司,双方约定:赊销期为半年,如果乙公司一个月之内付款,可以获得5%的折扣;如果3个月内还款,可以获得2%的折扣;6个月之内还款可以获得1%的折扣,超过6个月不予折扣。乙公司于6月20日付款,甲房地产开发企业应当怎样处理对乙公司的折扣额?

老师答疑:

企业为了扩大市场占有率,赊销也是一种促销策略,但是,赊销之后形成债权,有形成坏账损失的可能,一般称谓“结算风险”。企业为了降低结算风险常用的方法就是“现金折扣”。

《企业会计准则第14号——收入》(以下简称收入准则)第六条规定:现金折扣,

是指债权人为了鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除。现金折扣与商业折扣的区别有三个：一是折扣发生的时间不同，商业折扣在销售当时发生，现金折扣在销售以后的一定期限内发生；二是折扣的内容不同，商业折扣是对价格打折，现金折扣是对债权打折；三是折扣的目的不同，商业折扣是为了促销，现金折扣是为了及时收回债权。所以，现金折扣的本质是筹资费用。收入准则规定：销售商品涉及现金折扣的，应当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额（总额法核算），现金折扣在实际发生时计入当期损益。

可是，长期以来税法规定，现金折扣不得税前扣除。

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）规定：“债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除属于现金折扣。销售商品涉及现金折扣的，应当按扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额，现金折扣在实际发生时作为财务费用扣除”。项规定，在“现金折扣”的概念上与企业会计准则趋同，在现金折扣的处理方法上比企业会计准则更加明确，从一个侧面反映出当前税制改革更具有人性化的特点。

乙公司超过一个月不足三个月付款，按照事先约定，应当获得2%的折扣。

折扣额=2 000 000×2%=40 000 元

计入当期“财务费用”在税前扣除。

8.15 房地产开发企业对本企业职工按优惠价售房如何纳税？

学员提问：2013年，甲房地产公司新开盘的小区销售不畅，为缓解资金紧张局面，决定向公司内部员工以优惠价格销售商品房。对于在本公司有5年以上工龄的员工，以市场平均价格的80%为内部优惠价格售房；对于在本公司有5年以下工龄的员工，以市场平均价格的90%为内部优惠价格售房。该公司售房的市场平均价格为5 000元/m²，平均建造成本为4 000元/m²。

老师答疑：

房地产公司以优惠价格向内部职工售房，涉及营业税、土地增值税、企业所得税、个人所得税等税种的征收，分别分析如下：

（一）营业税

《国家税务总局关于呼和浩特市铁路局向职工销售住房征免营业税问题的批复》（国税函〔2005〕334号）：纳税人自建住房销售给本单位职工，属于销售不动产行为，应照章征收营业税。

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第二十条规定，纳税人销售价格明显偏低并无正当理由的，按下列顺序确定其营业额：

- (1) 按纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格核定。
- (2) 按其他纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格核定。
- (3) 按下列公式核定。

营业额=营业成本或者工程成本×(1+成本利润率)÷(1-营业税税率)

(二) 企业所得税

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)第七条规定,企业将开发产品用于捐赠、赞助、职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他企事业单位和个人的非货币性资产等行为,应视同销售,于开发产品所有权或使用权转移,或于实际取得利益权利时确认收入(或利润)的实现。确认收入(或利润)的方法和顺序为:

(1) 按本企业近期或本年度最近月份同类开发产品市场销售价格确定。

(2) 由主管税务机关参照当地同类开发产品市场公允价值确定。

(3) 按开发产品的成本利润率确定。开发产品的成本利润率不得低于15%,具体比例由主管税务机关确定。

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号)规定,企业为促进商品销售而在商品价格上给予的价格扣除属于商业折扣,商品销售涉及商业折扣的,应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。

(三) 土地增值税

《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)对于“非直接销售和自用房地产的收入确定”规定如下:房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等,发生所有权转移时应视同销售房地产,其收入按下列方法和顺序确认:

(1) 按本企业在同一地区、同一年度销售的同类房地产的平均价格确定。

(2) 由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

对于房地产公司按照内部优惠价格向职工售房,在营业税、土地增值税、企业所得税方面有较为严密的税收政策,一般很难少交税。但是,甲公司向内部职工以优惠价售房有个前提,由于房产滞销,为了解决资金紧张,房地产公司采取的筹资手段,如果事先和税务机关商议,在他们允许的范围内适当降低售价也许会取得税务机关的理解和支持。

(四) 个人所得税

《财政部 国家税务总局关于单位低价向职工售房有关个人所得税问题的通知》(财税[2007]13号)规定:

(1) 根据住房制度改革政策的有关规定,国家机关、企事业单位及其他组织(以下简称单位)在住房制度改革期间,按照所在地县级以上人民政府规定的房改成本价格向职工出售公有住房,职工因支付的房改成本价格低于房屋建造成本价格或市场价格而取得的差价收益,免征个人所得税。

(2) 除本通知第一条规定情形外,根据《中华人民共和国个人所得税法》及《中华人民共和国个人所得税法实施条例》的有关规定,单位按低于购置或建造成本价格出售住房给职工,职工因此而少支出的差价部分,属于个人所得税应税所得,应按照“工资、薪金所得”项目缴纳个人所得税。

前款所称差价部分,是指职工实际支付的购房价款低于该房屋的购置或建造成本价格的差额。

(3) 对职工取得的上述应税所得,比照《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》(国税发[2005]9号)规定的全年一次性奖金的征税办法,计算征收个人所得税,即先将全部所得数额除以12,按其商数并根据个人所得税法规定的税率表确定适用的税率和速算扣除数,再根据全部所得数额、适用的税率和速算扣除数,按照税法规定计算征税。

根据本文件第二条的规定,甲房地产公司如果按市场平均价格的80%出售给职工,4000元的销售价格恰好与成本价相同,不低于建造成本价;按市场平均价格的90%出售给职工,高于建造成本价,均不需要缴纳个人所得税。

实际上,房地产公司可以把该文件变成企业的激励机制,对那些长期在本企业工作、业绩突出、技术能力强的职工,通过优惠价售房的办法对职工予以奖励,企业可以留住职工,职工可以少交或免交个人所得税。

8.16 对于采取委托方式销售开发产品的,如何确认收入的实现?

学员提问:我公司为了专门致力于房地产开发,不设立销售部,而是把开发的房产委托销售公司代销。请问,根据现行税法的规定,委托代销的房产我公司应当在何时确认销售收入?

老师答疑:

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)规定,采取委托方式销售开发产品的,应按以下原则确认收入的实现:

(1) 采取支付手续费方式委托销售开发产品的,应按销售合同或协议中约定的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现。

这种方式比较适合于房产销售公司有售房权,由于销售公司不能取得“初始产权证明”,无法给购房人办理“房屋所有权证”的情况。具体操作是,销售公司受房地产公司委托推销房产,有购房客户之后,由购房人直接与房地产公司签订房地产销售合同,由房地产公司开具发票,并给购房人办理房屋所有权证,销售公司向房地产公司

收取代销手续费或佣金。

关于手续费及佣金的税前扣除标准,《财政部 国家税务总局关于企业手续费及佣金支出税前扣除政策的通知》(财税[2009] 29 号)规定:保险公司以外的其他企业按与具有合法经营资格中介服务机构或个人(不含交易双方及其雇员、代理人 and 代表人等)所签订服务协议或合同确认的收入金额的 5%计算限额内支付的手续费及佣金支出,准予扣除;超过部分,不得扣除。而且,除委托个人代理外,企业以现金等非转账方式支付的手续费及佣金不得在税前扣除。

房地产开发企业委托境外机构销售开发产品的,其支付境外机构的销售费用(含佣金或手续费)不超过委托销售收入 10%的部分,准予据实扣除。

(2) 采取视同买断方式委托销售开发产品的,属于企业与购买方签订销售合同或协议,或企业、受托方、购买方三方共同签订销售合同或协议的,如果销售合同或协议中约定的价格高于买断价格,则应按销售合同或协议中约定的价格计算的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现;如果属于前两种情况中销售合同或协议中约定的价格低于买断价格,以及属于受托方与购买方签订销售合同或协议的,则应按买断价格计算的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现。

此项规定可以理解为:

(1) 属于房地产开发公司与购房人签订销售合同或协议,或房地产开发企业、受托方、购房人三方共同签订销售合同或协议的。当实际销售价大于视同买断价时,则采用实际销售价确认收入。

(2) 如果属于前两种情况中销售合同或协议中约定的实际销售价格低于买断价格。当实际销售价小于视同买断价时,则采用视同买断价确认收入。

上述两种方法采用的计税价格是“孰高原则”,不利于房地产开发企业纳税,应当尽量避免上述两种合同的签订方式。

(3) 如果房地产开发企业与受托方签合同或协议,受托方再与购买方签订销售合同或协议的,房地产开发公司按照视同买断价计税。根据《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003] 16 号)文件规定,单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权,以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额。即销售公司按照以下公式来计税。

实际销售价-视同买断价=计税销售额

但是,这样操作有两个难点:其一是销售公司有售房权,但是,没有初始产权证明,无法给购房人办理房屋所有权证。其二是销售公司接受了房地产公司的销售不动产发票,根据《中华人民共和国契税暂行条例》的规定,应当缴纳契税,销售公司所加的价款恐怕不足以支付契税,难以操作。

(4) 采取基价(保底价)并实行超基价双方分成方式委托销售开发产品的,属于由企业与购买方签订销售合同或协议,或企业、受托方、购买方三方共同签订销售合

同或协议的,如果销售合同或协议中约定的价格高于基价,则应按销售合同或协议中约定的价格计算的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现,企业按规定支付受托方的分成额,不得直接从销售收入中减除;如果销售合同或协议约定的价格低于基价的,则应按基价计算的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现。属于由受托方与购买方直接签订销售合同的,则应按基价加上按规定取得的分成额于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现。

(5) 采取包销方式委托销售开发产品的,包销期内可根据包销合同的有关约定,参照上述(1)~(4)项规定确认收入的实现;包销期满后尚未出售的开发产品,企业应根据包销合同或协议约定的价款和付款方式确认收入的实现。

已销开发产品清单应载明的内容:售出开发产品的名称、地理位置、编号、数量、单价、金额、手续费等项内容,以月或季为结算期,定期进行结算,并在规定期限内向税务机关进行纳税申报、预缴税款。

8.17 房地产开发企业采用售后回购方式进行融资,怎样纳税?

学员提问:甲房地产开发公司由于资金紧张,与乙公司签订“售后回购合同”,2013年3月1日将一栋新建成的公寓楼售给乙公司,售价5000万元,成本价4000万元。双方合同约定,10个月之后,甲公司以5400万元购回该公寓楼。在回购期内,该楼仍然由甲公司负责管理。售楼款已经收到。假设到2014年1月1日,甲公司履约购回公寓楼。请问,这种售后回购业务怎样纳税?

老师答疑:

售后回购,是指销售商品的同时,销售方同意日后再将同样或类似的商品购回的销售方式。

《企业会计准则第14号——收入》应用指南第四条规定:采用售后回购方式销售商品的,收到的款项应确认为负债;回购价格大于原售价的,差额应在回购期间按期计提利息,计入财务费用。

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号,以下简称通知)规定:“采用售后回购方式销售商品的,销售的商品按售价确认收入,回购的商品作为购进商品处理。”这里讲的是不确定性售后回购。其特点是销售方有回购或不回购的选择权;另外,回购价格在合同中不约定,而是随行就市。

通知还规定:“有证据表明不符合销售收入确认条件的,如以销售商品方式进行融资,收到的款项应确认为负债,回购价格大于原售价的,差额应在回购期间确认为利息费用。”

(1) 此笔交易纯属融资交易,属于确定性售后回购业务,商品所有权上的主要风险和报酬并没有转移,因此,不确认销售、不开具发票、不纳税,收到的款项应确认为负债。

借：银行存款	50 000 000
贷：其他应付款	50 000 000
借：交付开发产品	40 000 000
贷：开发产品	40 000 000

(2) 回购价格大于售价的差额，应在回购期间每月末计提利息。40 万元（400÷10），计入当期财务费用。

借：财务费用	400 000
贷：其他应付款	400 000

该记账凭证的附件填写，见“售后回购合同”。

(3) 2014 年 1 月 1 日回购公寓楼，款项已付，开发产品已收回。

借：其他应付款	54 000 000
贷：银行存款	54 000 000
借：开发产品	40 000 000
贷：交付（发出）开发产品	40 000 000

由于，售后回购业务纯属融资业务，没有发生实际销售行为，不需要缴纳契税；房产没有使用，不交房产税；城镇土地使用税仍然由销售方缴纳。

售后回购业务适用于非金融企业向非金融企业融资，非金融企业向非金融企业借款的利息支出，不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分，准予税前扣除。

什么是金融企业同期同类贷款利率？《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 34 号）规定：鉴于目前我国对金融企业利率要求的具体情况，企业在按照合同要求首次支付利息并进行税前扣除时，应提供“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”，以证明其利息支出的合理性。“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”中，应包括在签订该借款合同当时，本省任何一家金融企业提供同期同类贷款利率情况。该金融企业应为经政府有关部门批准成立的可以从事贷款业务的企业，包括银行、财务公司、信托公司等金融机构。“同期同类贷款利率”是指在贷款期限、贷款金额、贷款担保以及企业信誉等条件基本相同下，金融企业提供贷款的利率。既可以是金融企业公布的同期同类平均利率，也可以是金融企业对某些企业提供的实际贷款利率。

8.18 房地产开发企业自建商品房用做食堂等福利设施是否纳税？

学员提问：我公司于 2012 年末，将自建的商品房用做职工食堂，请问，自产自用的产品需要纳税吗？

老师答疑：

自建自用的商品房涉及营业税、土地增值税、契税、企业所得税，下面分别分析：

（一）自建自用的房产不交营业税

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第五条规定，纳税人有下列情形之一的，视同发生应税行为：

（1）单位或者个人将不动产或者土地使用权无偿赠送其他单位或者个人。

（2）单位或者个人自己新建（以下简称自建）建筑物后销售，其所发生的自建行为。

（3）财政部、国家税务总局规定的其他情形。

自建自用房产和建筑物不属于《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》所规定的视同销售行为，因此不交营业税。

（二）自建房产自用不交契税

《中华人民共和国契税暂行条例》第一条规定：在中华人民共和国境内转移土地、房屋权属，承受的单位和个人为契税的纳税人。房地产开发企业自建的商品房自用于职工食堂，没有发生转移和承受行为，不交契税。

《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》（国税函〔2009〕3号）第三条规定，企业职工福利费，包括以下内容：尚未实行分离办社会职能的企业，其内设福利部门所发生的设备、设施和人员费用，包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院等集体福利部门的设备、设施及维修保养费用和福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等。

房地产开发企业把自建的商品房用做职工食堂，属于用于职工福利的范畴，下面两个税种应当按视同销售处理：

（一）自建房产用于职工福利，应缴纳土地增值税

《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）规定：房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产，其收入按下列方法和顺序确认：①按本企业在同一地区、同一年度销售同类房地产的平均价格确定。②由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

（二）自建房产用于职工福利应交企业所得税

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第七条规定：企业将开发产品用于捐赠、赞助、职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他企事业单位和个人的非货币性资产等行为，应视同销售，于开发产品所有权或使用权转移，或于实际取得利益权利时确认收入（或利润）的实现。确

认收入（或利润）的方法和顺序为：

（1）按本企业近期或本年度最近月份同类开发产品市场销售价格确定。

（2）由主管税务机关参照当地同类开发产品市场公允价值确定。

（3）按开发产品的成本利润率确定。开发产品的成本利润率不得低于 15%，具体比例由主管税务机关确定。

但是，自建的房产用于职工福利，税务机关一般不会如上述办法征税，是否纳税，请与主管税务机关协商。

8.19 待售开发产品先出租再出售与转为固定资产后先出租再出售有何差异？

学员提问：我公司有一幢新建好的商厦，原来准备出售，但是，现在房地产市场情况不好，准备先出租，后择机出售。请问，从纳税筹划角度出发，这幢楼在出租期间是否应当转作固定资产核算？

老师答疑：

下面诸税种分析房产出租所涉及的税种。

（一）房产出租涉及的营业税

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第二十五条第二款规定：纳税人提供建筑业或者租赁业劳务，采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

营业税法规规定预收租金要征收营业税。

（二）房产出租涉及的企业所得税

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第十条规定，房地产开发企业新建的开发产品在尚未完工或办理房地产初始登记、取得产权证前，与承租人签订租赁预约协议（并收取预租价款）的，自开发产品交付承租人使用之日起，出租方取得的预租价款按租金确认收入的实现。

企业所得税法规规定预收租金不确认收入，不缴纳企业所得税。

（三）待售开发产品先出租再出售与转作固定资产后先出租再出售的区别

（1）待售开发产品先出租再出售的收入。房地产开发企业将待售开发产品先出租再出售的，其租赁期间取得的价款应确认为租金收入的实现，出售时再按销售开发产品确认销售收入的实现。

（2）开发产品转作固定资产后先出租再出售的收入确认。凡将开发产品转作固定

资产的，其租赁期间取得的价款应按租金确认收入的实现，出售时再按销售固定资产确认收入的实现。

(3) 开发产品出租与固定资产出租的差异分析。

1) 是否计提折旧的规定不同。待售开发产品出租期间不得计提折旧，转作固定资产之后再出租可以计提折旧。而折旧费用是租赁成本，很显然待售开发产品出租因没有折旧费用抵扣应纳税所得额，会多交企业所得税。

2) 出售时会计核算不同。待售开发产品先出租再出售，出售时通过“主营业务收入”、“主营业务成本”科目核算。转作固定资产先出租再出售，出售时通过“固定资产清理”科目核算。

3) 计算土地增值税时扣除额不同。先出租再出售的开发产品在计算土地增值税时允许附加扣除 30%；转作固定资产先出租再出售，出售时不能附加扣除 30%。但是，根据《财政部 国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税〔2006〕21 号）规定，纳税人转让旧房及建筑物，能提供购房发票的，经当地税务部门确认，可按发票所载金额并从购买年度起至转让年度止每年加计 5% 计算。

案例分析：转作固定资产先出租再出售，舍弃了 30% 的附加扣除。但是，固定资产出租可以计提折旧，按企业所得税法规定，年折旧率约为 5%，在出售时每年还可以加计扣除 5%。因此，该商厦先出租后出售，如果预计租期超过 3 年的，转作固定资产，计提了折旧费和加计扣除额，可以降低税费；如果租期不超过 3 年的，则不应转作“固定资产”。

8.20 房产租期跨年度一次收取租金的，如何缴纳企业所得税？

学员提问：我公司有一座写字楼，整体出租给一个上市公司，年租金 750 万元，租期 5 年，合同规定先付租金后使用，我公司一次收到租金 3 750 万元，请问，应当如何纳税？

老师答疑：

（一）一次缴纳营业税

《中华人民共和国营业税暂行条例》第十二条规定：营业税纳税义务发生时间为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产并收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。国务院财政、税务主管部门另有规定的，从其规定。营业税扣缴义务发生时间为纳税人营业税纳税义务发生的当天。

所称收讫营业收入款项，是指纳税人应税行为发生过程中或者完成后收取的款项。所称取得索取营业收入款项凭据的当天，为书面合同确定的付款日期的当天；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为应税行为完成的当天。

你公司出租写字楼已经按照合同规定全额收取了租金，应当一次缴纳营业税。

（二）印花税应于书立合同时贴花

《中华人民共和国印花税法暂行条例》第七条规定：“印花税法应纳税凭证应当于书立或者领受时贴花。”

（三）房产税分年度缴纳

《中华人民共和国房产税暂行条例》第七条规定：“房产税按年征收、分期缴纳。纳税期限由省、自治区、直辖市人民政府规定。”

你公司所收到 5 年租金，可以分 5 年来缴纳。

（四）企业所得税按年度分摊缴纳

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以下简称《实施条例》）第十九条规定：租金收入按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。第四十七条规定：经营租赁的租金按照租赁期限均匀扣除。这就造成了租金收入的确认与租金税前扣除的不配比，很显然，这样的税务处理带有一定的不合理性。《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79 号）：根据《实施条例》第十九条的规定，企业取得的租金收入，应按交易合同或协议规定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。其中，如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度，且租金提前一次性支付的，根据《实施条例》第九条规定的收入与费用配比原则，出租人可对上述已确认的收入，在租赁期内，分期均匀计入相关年度收入。出租方如果在我国境内设有机构场所且采取据实申报缴纳企业所得税的非居民企业，也按本条规定执行。

你公司出租写字楼的企业所得税可以分 5 年缴纳。

8.21 房地产公司有条件的优惠价格销售房产应当如何征税？

学员提问：德辉房地产公司在本市商业街建一座购物广场，已经于今年 2 月完工开始销售，其中临街商铺 80 套采用优惠价格销售给购房人。合同约定每套商铺售价 60 万元，房款一次付清，购买者个人在购房后 5 年内必须将购买的商铺无偿提供给德辉房地产公司对外出租使用。5 年期满后，德辉公司将商铺归还给购房人。经调查，每套商铺每年收取租金 10 万元，应当如何作税务处理？

老师答疑：

这种有返租条件的以优惠价格售房是典型的逃税行为。《国家税务总局关于个人与房地产开发企业签订有条件优惠价格协议购买商店征收个人所得税问题的批复》（国税函〔2008〕576 号）曾经规定：“房地产开发企业与商店购买者个人签订协议规定，房地产开发企业按优惠价格出售其开发的商店给购买者个人，但购买者个人在一定期限内必

须将购买的商店无偿提供给房地产开发企业对外出租使用。”其实质是购买者个人以所购商店交由房地产开发企业出租而取得的房屋租赁收入支付了部分购房价款。根据《中华人民共和国个人所得税法》的有关规定精神，对上述情形的购买者个人少支出的购房价款，应视同个人财产租赁所得，按照“财产租赁所得”项目征收个人所得税。每次财产租赁所得的收入额，按照少支出的购房价款和协议规定的租赁月份数平均计算确定。

(1) 购买者个人应纳税额计算。根据上述文件的规定，个人是以房屋租赁收入支付了部分购房价款，经调查，每年租金收入为10万元，应确认为个人“财产租赁所得”，应当征收营业税、印花税，按照租金的12%征收房产税，按照《中华人民共和国个人所得税法》的规定征收“财产租赁所得”的个人所得税。

每月租金收入=100 000÷12=8 333（元）

按照房产租赁收入征收营业税=8 333×5%=416.65（元）

按照租金的12%征收房产税=8 333×12%=1 000（元）

按照房产租赁收入征收个人所得税20%。

(2) 房地产公司应补税款计算。房地产公司以每套商铺所谓的“优惠价格”60万元出售，再以租金收入弥补房价，应当重新计算销售收入，每套商铺的实际销售收入为110万元（60+10×5），按实际销售额补交营业税及附加、印花税和土地增值税、企业所得税等，并由主管税务机关根据情节进行处罚。

8.22 房地产公司自建办公楼自用是否做视同销售纳税？

学员提问：我公司于2013年7月1日将一栋新落成的办公楼自用，办公楼成本价格为4 750万元，市场价格为5 700万元。请问是否应当做视同销售处理，缴纳企业所得税？

老师答疑：

在企业所得税改革之前，我国对自产自用的产品要做视同销售，征收企业所得税。文件根据是《财政部 国家税务总局关于企业所得税几个具体问题的通知》（财税[1996] 079号）第二条规定，企业将自己生产的产品用于在建工程、管理部门、非生产性机构、捐赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利奖励等方面时，应视同对外销售处理。其产品的销售价格，应参照同期同类产品的市场销售价格；没有参照价格的，应按成本加合理利润的方法组成计税价格。

2008年实施的《企业所得税法实施条例》第二十五条规定：“企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。”在新的税法中自产自用产品不再做视同销售处理，具体处理办法规定在《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函[2008] 828号）文件中。该文件第一条规定：企业发生下列情形的处置资产，除将资产转移至境外以外，由于资产所有权属在形式和实质上均未发生改变，可作为

内部处置资产，不视同销售确认收入，相关资产的计税基础延续计算。

- (1) 将资产用于生产、制造、加工另一产品。
- (2) 改变资产形状、结构或性能。
- (3) 改变资产用途（如自建商品房转为自用或经营）。
- (4) 将资产在总机构及其分支机构之间转移。
- (5) 上述两种或两种以上情形的混合。
- (6) 其他不改变资产所有权属的用途。

这项规定中一句很重要的话是“相关资产的计税基础延续计算”。如果按照原税法规定作视同销售处理，房地产开发企业在所得税汇算清缴时，应当把市场价 5 700 万元填在“企业所得税年度纳税申报表”附表一“收入明细表”，把成本价 4 750 万元填在附表二“成本费用明细表”，其差额 950 万元形成应纳税所得额，交了企业所得税，完成了计税基础。这时“固定资产——办公楼”即形成两个成本，会计成本 4 750 万元，计税基础 5 700 万元。假设折旧年限为 20 年，不留净残值，会计按照账面价值 4 750 万元计提折旧，年折旧额为 237.5 万元，税收按计税基础 5 700 万元计提折旧，年折旧额为 285 万元，差额 47.5 万元每年都需要作纳税调减处理。

根据国税函〔2008〕828 号文件规定，房地产开发公司自建自用的写字楼不再作视同销售处理，所得税汇算清缴时不作纳税调整，不交企业所得税。写字楼的计税基础延续计算，“固定资产——写字楼”的会计成本与计税基础一致，都是 4 750 万元。计提折旧额也一致，不需要作纳税调减。如此看来，自产自用不作视同销售，企业没有少交税，国家也没有少征税，只是简化了征纳双方的核算手续。

8.23 外购商品房用于股息红利分配，如何征收企业所得税？

学员提问：甲公司 2008 年末购入商品房一套，价格 150 万元，2011 年未经过股东会决定，按购入时的价格 150 万元作为应分股利分配给甲股东。应当如何纳税？

老师答疑：

《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函〔2008〕828 号）第二条规定：企业将资产移送他人的下列情形，因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产，应按规定视同销售确定收入。

- (1) 用于市场推广或销售。
- (2) 用于交际应酬。
- (3) 用于职工奖励或福利。
- (4) 用于股息分配。
- (5) 用于对外捐赠。
- (6) 其他改变资产所有权属的用途。

第三条规定：企业发生本通知第二条规定情形时，属于企业自制的资产，应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入；属于外购的资产，可按购入时的价格确

定销售收入。

但是，2008年末在世界性的经济危机中，我国房地产市场受到影响，房产价格下跌，到2009年之后，我国已经摆脱了经济危机的影响，房地产业形势好转，房价回升，再按购入时的价格分配给股东，有失公允。《国家税务总局关于做好2009年度企业所得税汇算清缴工作的通知》（国税函〔2010〕148号）规定：“企业处置外购资产按购入时的价格确定销售收入，是指企业处置该项资产不是以销售为目的，而是具有替代职工福利等费用支出性质，且购买后一般在一个纳税年度内处置。”甲公司这套商品房不应按照购入时的价格分配给股东，应当参照分配给股东当时的市场价格作销售处理，按照市场价格分配给股东。

8.24 房地产开发企业将开发产品用于对外投资怎样纳税？

学员提问（一）：2012年1月，庆波房地产公司用一栋已转为自用的写字楼对宏远商贸公司投资，写字楼成本价1000万元，已经计提折旧100万元，经过国家承认的评估机构评估，公允价为1500万元。请问如何缴纳企业所得税（该公司执行企业会计准则）？

老师答疑：

（一）以不动产、土地使用权对外投资不征收营业税

《财政部 国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》（财税〔2002〕191号）第一条规定：以无形资产、不动产投资入股，与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为，不征收营业税。

（二）房地产开发企业以其建造的商品房进行投资要征土地增值税

《财政部 国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税〔2006〕21号）第五条规定：对于以土地（房地产）作价入股进行投资或联营的，凡所投资、联营的企业从事房地产开发的，或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的，均不适用《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕048号）第一条暂免征收土地增值税的规定。

（三）以开发产品投资要征收企业所得税

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第七条规定：企业将开发产品用于捐赠、赞助、职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他企事业单位和个人的非货币性资产等行为，应视同销售，于开发产品所有权或使用权转移，或于实际取得利益权利时确认收入（或利润）的实现。

（四）企业会计准则规定

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定：非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本。

庆波房地产公司以开发产品投资取得宏远商贸公司的股权，可以参加宏远公司的股息分配，为庆波公司带来现金流入，判断为具有商业性质。开发产品与股权的公允价值均能够可靠的计量，符合非货币交换准则关于换入资产成本按公允价值计量的规定。交换中没有支付补价，可以按照非货币性资产交换准则规定进行会计处理。

（1）应交土地增值税的计算。

增值额=1 500-1 000=500（万元）

增值率=500÷1 000=50%（适用税率 30%，速算扣除率为 0）

应交土地增值税额=500×30%=150（万元）

（2）长期股权投资成本。

长期股权投资成本=1 500+150=1 650（万元）

（3）非货币性资产交换利得。

非货币性资产交换利得=1 650-（1 000-100）-150=600（万元）

（4）固定资产清理。

借：固定资产清理	9 000 000
累计折旧	1 000 000
贷：固定资产——写字楼	10 000 000

（5）对宏远公司投资。

借：长期股权投资	16 500 000
贷：固定资产清理	9 000 000
应交税费——应交土地增值税	1 500 000
营业外收入——非货币性资产交换利得	6 000 000

（6）因为庆波公司执行企业会计准则，非货币性资产交换换入资产的成本按公允价值计量，长期股权投资的会计成本与计税基础相同。

学员提问（二）：仍然利用上例的资料，假设庆波房地产公司采用《企业会计制度》核算，对外投资时应当怎样纳税？

老师答疑：

《企业会计制度——2001》是根据财会[2001]7号印发的企业会计准则制定的，在《企业会计准则——非货币性交易》第5条规定：“企业发生非货币性交易时，应以换出资产的账面价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值。”

该企业应交土地增值税的计算。

增值额=1 500-1 000=500（万元）

增值率=500÷1 000=50%，适用税率 30%，速算扣除率为 0。

应交土地增值税额=500×30%=150（万元）

长期股权投资成本=（1 000-100）+150=1 050（万元）

非货币性交易利得=1 050-（1 000-100）-150=0（万元）

固定资产清理的账务处理。

借：固定资产清理	9 000 000
累计折旧	1 000 000
贷：固定资产——写字楼	10 000 000

对外投资的会计分录。

借：长期股权投资	1 050 000
贷：固定资产清理	9 000 000
应交税费——应交土地增值税	1 500 000

会计不确认非货币性交易收益，税法要求做“视同销售”处理，在企业所得税汇算清缴时应当进行纳税调整。应当把房产的评估价 1 500 万元填在“企业所得税年度纳税申报表”附表 1 “收入明细表”，把成本净值 900 万元填在附表 2 “成本费用明细表”，其差额 600 万元形成应纳税所得额，缴纳企业所得税。

8.25 房地产开发企业以开发产品抵债如何纳税？

学员提问（一）：甲房地产公司在某小区开发过程中欠乙建筑工程公司工程款 400 万元，因当前甲公司资金困难，经协商，乙公司同意用二套住宅抵债，二套住宅的成本价为 300 万元，公允价 380 万元。甲公司应当如何确认所得？

老师答疑：

《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税[2009] 59 号，以下简称《通知》）规定：债务重组，是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的书面协议或者法院裁定书，就其债务人的债务作出让步的事项。债务重组除符合《通知》规定适用特殊性税务处理规定外，按以下规定进行税务处理：以非货币资产清偿债务，应当分解为（按公允价值）转让相关非货币性资产、按非货币性资产公允价值清偿债务两项业务，确认相关资产的所得或损失。

（一）债务人甲公司的账务处理

（1）计算债务重组收益。甲公司债务重组日应付账款账面价值 400 万元，减：二套住宅的公允价值 380 万元，则：

债务重组利得=400-380=20（万元）

（2）会计分录

借：应付账款——乙公司	4 000 000

贷：主营业务收入	3 800 000
营业外收入——债务重组利得	200 000
借：主营业务成本	3 000 000
贷：开发产品	3 000 000

债务人甲公司有两项所得，一是按公允价值转让开发产品的资产转让所得 80 万元（380-300），二是债权人对债务人所作让步的债务重组所得 20 万元，甲公司按两项所得合计缴纳企业所得税。

（二）债权人乙建筑工程公司的会计处理

借：固定资产——房产	3 800 000
营业外支出——债务重组损失	200 000
贷：应收账款——甲公司	4 000 000

学员提问（二）：甲房地产公司在几年的房地产开发过程中拖欠乙建筑工程公司工程款 3 000 万元，因当前甲公司资金困难，无力偿还，2012 年 1 月，经过协商，乙公司同意用一栋写字楼抵债，写字楼的成本价为 2 000 万元，公允价值 2 400 万元。甲公司当年应纳税所得额 800 万元，甲公司应当如何确认所得？

老师答疑：

《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59 号，以下简称通知）第六条（一）项规定：企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额 50%以上，可以在 5 个纳税年度的期间内，均匀计入各年度的应纳税所得额。

债务人甲公司的账务处理如下：

（1）计算债务重组收益。甲公司债务重组日应付账款账面价值 3 000 万元。减：写字楼的公允价值 2 400 万元。债务重组利得=3 000-2 400=600（万元）

（2）会计分录。

借：应付账款——乙公司	30 000 000
贷：主营业务收入	24 000 000
营业外收入——债务重组利得	6 000 000
借：主营业务成本	20 000 000
贷：开发产品	20 000 000

（3）债务重组的特殊性税务处理。

债务重组所得/应纳税所得额=（600÷800）×100%=75%

甲公司债务重组所得占当年应纳税所得额的比例大于 50%，根据《通知》的规定，债务重组所得可以在 5 个纳税年度期间内，均匀计入各年度的应纳税所得额。

甲公司将 600 万元在 5 个纳税年度期间内，均匀摊入各年度的应纳税所得额。

2012 年税收确认所得=600÷5=120（万元）

甲公司在所得税汇算清缴时，在“企业所得税年度纳税申报表”附表3“纳税调整项目明细表”的第8行“特殊重组”作纳税调整。第1列“账载金额”填600万元，第2列“税收金额”填120万元。

“税收金额”（120万元）－“账载金额”（600万元）＝自动计入第4列“调减金额”（－480万元）。再汇总转到“企业所得税年度纳税申报表”第15行“减：纳税调整减少额”480万元。“企业所得税年度纳税申报表”各行数额如下：

第13行“利润总额”：800万元。

第15行“减：纳税调整减少额”：480万元。

第25行：“应纳税所得额”：320万元。

第26行“税率”：25%。

第27行“应纳所得税额”：80万元。

甲公司当年按照320万元的应纳税所得额计算纳税80万元，其余480万元应登记“纳税调整台账”，均匀计入今后4年各年度的应纳税所得额纳税。

第二年（2013年）所得税汇算清缴时，在附表3第8行“特殊重组”的第1列“账载金额”填0，第2列“税收金额”填120万元，第3列“调增金额”结转填入120万元，进行纳税调增。以后三年同样处理，就是在5个纳税年度期间内，均匀摊入各年度的应纳税所得额纳税。

8.26 房地产开发企业承建的BOT项目如何确认收入？

学员提问：2011年1月，甲房地产公司与当地政府达成协议，承建市中心的地下商业街，协议规定，地下商业街建成之后，甲公司经营10年，经营收入全部归甲公司。经营期满，甲公司将地下商业街无偿交给政府。2012年12月地下商业街建成，工程总成本25000万元，次月投入使用，请问，投入使用后的经营收入怎样作财税处理，甲公司取得的收入是否纳税？

老师答疑：

这种项目一般称为BOT项目。它是为了缓解公共基础设施项目建设与投资资金紧张的矛盾而发展起来的一种投资模式。

为了加快城市建设进程，提高居民的生活水平，政府就某个基础设施项目与非政府部门的投资者签订“特许权使用协议”，授予投资者承担该项目的融资、建设、经营和维护的权力。在协议规定的特许期内，投资者通过向基础设施的使用者收取费用，回收项目投资、经营和维护成本，并获取合理回报；同时，政府部门拥有对这一基础设施项目的监督权，特许经营期届满后，投资者将该基础设施项目无偿地移交给政府部门。BOT项目是Build-Operate-Transfer（建设—经营—转让）形式的简称，这种建设投资模式称为BOT（建设—经营—转让）项目。

房地产开发公司承建的BOT项目，可以在“开发成本——BOT开发成本”核算，

核算方法按照一般的开发项目进行，待工程竣工验收之后转入“无形资产——BOT 特许权”核算。

房地产企业所承建的 BOT 项目，对于房地产公司来讲不属于主要经营业务，相应的收入和成本费用应计入“其他业务收入”和“其他业务成本”科目核算，并按税收法规的规定纳税。

BOT 项目的经济形态属于无形资产，而其实物形态则属于固定资产。BOT 项目在运营期间可能会发生更新改造支出、修理费用等支出。对后续支出的处理原则是：符合无形资产确认条件的，应当计入无形资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除；不符合无形资产确认条件的，应当计入当期损益。

BOT 项目摊销时应考虑实际情况和投入资金的全部收回。摊销年限应以特许权经营期为限，一般“无形资产”的摊销期限应当等于特许权经营期限。由于“无形资产”的摊销不留净残值，所以，特许经营期满将 BOT 项目无偿移交时，该项“无形资产”科目的账面价值应等于“累计摊销”科目的合计数。

由于房地产企业在 BOT 项目经营期已经将列入“无形资产”的全部开发成本分期摊销，所以在该项目移交时应将“无形资产”的账面价值与“累计摊销”合计数对冲。但是，万一当地政府由于特殊需要提前收回该项基础设施，则将“无形资产”账面价值与“累计摊销”科目的差额一次转入到“其他业务成本”科目。

由于，在 BOT 项目经营期间，房地产开发企业一般是把项目的使用权出租给项目的使用人，取得租金收入，应当按照营业税的“服务业——租赁”缴纳营业税及附加。根据《财政部 国家税务总局关于具备房屋功能的地下建筑征收房产税的通知》（财税〔2005〕181 号）的规定，凡在房产税征收范围内具备房屋功能的地下建筑，包括与地上房屋相连的地下建筑以及完全建在地面以下的建筑、地下人防设施等，均依照有关规定征收房产税。对于与地上房屋相连的地下建筑，如房屋的地下室、地下停车场、商场的地下部分等，应将地下部分与地上房屋视为一个整体按照地上房屋建筑的有关规定计算征收房产税。出租的地下建筑，按照出租地上房屋建筑的有关规定计算征收房产税。

一般来讲，房地产开发企业承建的 BOT 项目，并没有取得土地使用权，所以，不需要缴纳城镇土地使用税。如果，房地产开发企业承建的 BOT 项目，取得了土地使用权，还应当缴纳城镇土地使用税。

8.27 房地产开发企业承建的 BT 项目是否纳税？

学员提问：2010 年 1 月，我公司与当地政府签订一项协议，由我公司承建了市内的一个广场，地下工程建成综合商业区，包括商店、餐馆、娱乐中心等，地上是休闲广场，有人工河、绿地、喷泉、休闲场所等。建成之后无偿地交给政府人防办公室，市政府无偿划拨一块土地使用权对我公司进行补偿。该休闲广场已经在 2013 年 1 月 31 日竣工验收，我公司投入资金 28 000 万元，市政府按照协议划拨给我公司一块土地，

土地性质为综合用地。请问，我公司无偿给政府提供服务还需要交税吗？

老师答疑：

这种建设项目一般称为 BT 模式。BT 是英文 Build（建设）和 Transfer（移交）缩写形式，意即“建设—移交”，是政府利用非政府资金来进行基础非经营性设施建设项目的一种融资模式。BT 模式是 BOT 模式的一种变换形式，指一个项目的运作通过项目公司总承包，融资、建设验收合格后移交给业主，业主向投资方支付项目总投资加上合理回报的过程。目前采用 BT 模式筹集建设资金成了项目融资的一种新模式。

政府根据当地社会和经济发展的需要对项目进行立项，完成项目建议书、可行性研究、筹划报批等前期工作，将项目融资和建设的特许权转让给投资方，政府与投资方签订 BT 投资合同。银行或其他金融机构根据项目未来的收益情况和对投资方的经济实力等情况为项目提供融资贷款。项目竣工后，按 BT 合同，投资方将完工验收合格的项目移交给政府，政府按约定总价（或计量总价加上合理回报）按比例分期偿还投资方的融资和建设费用。政府在 BT 投资全过程中行使监管，保证 BT 投资项目的顺利融资、建设、移交。投资方是否具有与项目规模相适应的实力，是 BT 项目能否顺利建设和移交的关键。

实施 BT 模式的依据是：《中华人民共和国政府采购法》第二条“政府采购是指各级国家机关、事业单位和团体组织，使用财政性资金采购依法制定的集中采购目录以内的或者采购限额标准以上的货物、工程和服务的行为”。《建设部关于培育发展工程总承包和工程项目管理企业的指导意见》（建市〔2003〕30号）第四章第七条“鼓励有投融资能力的工程总承包企业，对具备条件的工程项目，根据业主要求按照建设—转让（BT）、建设—经营—转让（BOT）、建设—拥有一经营（BOO）、建设—拥有一经营—转让（BOOT）等方式组织实施”。

你公司承建的休闲广场项目，在“开发成本——BT 开发成本”科目核算，工程验收之后，转作“开发产品——BT 开发产品”。

市政府无偿划拨给你公司的土地使用权就是对你公司提供的开发产品给予的补偿，补偿价值的计算，可以按照土地的评估价值来确定，也可以按照《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第七条视同销售确认收入（或利润）的方法和顺序来确定。

（1）按本企业近期或本年度最近月份同类开发产品市场销售价格确定。

（2）由主管税务机关参照当地同类开发产品市场公允价值确定。

（3）按开发产品的成本利润率确定。开发产品的成本利润率不得低于 15%，具体比例由主管税务机关确定。

你公司取得的收入，属于转让“开发产品”的收入，应当计入“主营业务收入”科目，按照税法的规定缴纳营业税及附加、印花税、企业所得税，不交土地增值税。转让的开发产品的成本结转“主营业务成本”。

8.28 房地产开发企业赊销开发产品如何确认收入？

学员提问：2013 年 1 月 16 日，我公司将一幢新建的写字楼赊销给某科技发展有限公司，采取赊销的方式，售价 6 800 万元，双方签订了不动产赊销合同，赊销期 180 天，约定 7 月 14 日付款。请问，我公司怎样确认销售？

老师答疑：

采用赊销方式销售开发产品的应按照赊销合同约定的收款日确认收入的实现。提前收款的，按照实际收款日确认销售的实现；推迟收款的，按照合同约定的时间确认销售的实现。

8.29 以开发产品分成方式开发房地产如何确认收入？

学员提问：2009 年 1 月，南欣房地产公司在开发北苑小区的过程中，因为自有资金不足，吸收广德公司投资入股，广德公司投入资金 7 000 万元进行合作开发。合同约定，房产建成后，南欣房地产公司分给广德公司房产 30 000m²。2012 年 12 月，北苑小区开发完成，广德公司按合同分得房产 30 000m²，该小区每平方米计税成本 2 150 元；市场上同类房产的平均售价为 2 600 元/m²。请问，南欣房地产公司如何确认收入？是按市场价格还是按照合同约定的价格？

老师答疑：

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十四条规定：采取产品分成方式取得收入的，按照企业分得产品的日期确认收入的实现，其收入额按照产品的公允价值确定。所称公允价值，是指按照市场价格确定的价值。

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31 号，以下简称 31 号文件）第三十六条规定，企业以本企业为主体联合其他企业、单位、个人合作或合资开发房地产项目，且该项目未成立独立法人公司的，按下列规定进行处理：凡开发合同或协议中约定向投资各方（合作、合资方）分配开发产品的，企业在首次分配开发产品时，如该项目已经结算计税成本，其应分配给投资方开发产品的计税成本与其投资额之间的差额计入当期应纳税所得额；如未结算计税成本，则将投资方的投资额视同销售收入进行相关的税务处理。

对于以产品分成方式合作开发如何确认销售收入，实施条例与 31 号文件规定不同，实施条例要求按照公允价值确认收入，31 号文件要求按照合同的约定确认收入。31 号文件为什么这样规定？首先，分析一下 31 号文件出台的背景，该文件是在全球经济危机的大背景下出台的，为了摆脱全球经济危机对我国房地产业的影响，31 号文件制定了一些有利于我国房地产业发展的条文，房地产企业应当很好地理解和运用。其次，在合作开发过程中，南欣房地产公司使用广德公司资金 7 000 万元，使用年限四年之久，没有按照公允价值支付利息，所以，31 号文件规定，分配房产时不按公允价值确认收入，

而按照合同的约定确认收入，这也体现了税制改革尊重合同、承认合同的特点。

(1) 南欣公司收到投资款：

借：银行存款	70 000 000
贷：其他应付款——广德公司	70 000 000

(2) 计税成本已经计算完成，分配开发产品时：

借：其他应付款——广德公司	70 000 000
贷：主营业务收入	70 000 000

同时，结转开发产品成本，销售成本=2 150×30 000=64 500 000（元）

借：主营业务成本	64 500 000
贷：开发产品	64 500 000

如果，在分配房产时开发产品的计税成本没有计算完成，则，把对投资方分配的房产按市场价格视同销售收入进行相关的税务处理。还用本案例进行分析：

(1) 南欣公司收到投资款：

借：银行存款	70 000 000
贷：其他应付款——广德公司	70 000 000

(2) 分配开发产品时，由于计税成本没有计算完成，则，按照市场价格确认收入，收入总额为 78 000 000 元（2 600×30 000）：

借：其他应付款——广德公司	70 000 000
应收账款——广德公司	8 000 000
贷：主营业务收入	78 000 000

同时结转主营业务成本。从上述分析也可以看到，计税成本及时计算完成对房地产开发企业是何等重要。

8.30 房地产开发企业与其他企事业单位以分配利润为目的的合作如何纳税？

学员提问：2011 年，B 房地产公司在开发共乐小区的过程中，由于自有资金不足，与 G 公司达成合作开发协议，协议规定，该项目不设立独立的法人公司，B 房地产公司以评估价值为 24 000 万元的土地出资，G 公司以 16 000 万元的银行存款出资，共同进行开发，开发完成之后按投资比例分配净利润。该项目于 2012 年 9 月 1 日开始销售，截止到 2013 年 6 月 30 日项目清盘，实现税后净利润 6 600 万元。请问，这样的合作开发如何征收企业所得税？

老师答疑：

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31 号）第三十六条第（二）项规定，房地产开发企业以本企业为主体联合其他企业、单位、个人合作或合资开发房地产项目，且该项目未成立独立法人公司的，凡开发合同或协议中约定分

配项目利润的，应按以下规定进行处理：

(1) 企业应将该项目形成的营业利润额并入当期应纳税所得额统一申报缴纳企业所得税，不得在税前分配该项目的利润。同时不能因接受投资方投资额而在成本中摊销或在税前扣除相关的利息支出。

(2) 投资方取得该项目的营业利润应视同股息、红利进行相关的税务处理。

按照该文件的规定，B、G 公司在达成合作开发协议时，应当把合作开发协议报 B 房地产公司的主管税务机关备案，请主管税务机关进行税务管理和监督。在整个开发和建设过程中，所有相关税费都由 B 房地产公司就地缴纳，不得给 G 公司支付利息，也不得在税前分配利润。待把该项目所涉及的所有税种缴纳清算之后，双方按投资比例分配税后净利润。并请 B 房地产公司的主管税务机关给 G 公司开具一份完税证明，证明 G 公司取得的是税后净利润，G 公司作为投资收益处理。根据《中华人民共和国企业所得税法》第二十六条（二）项规定，居民企业直接投资于其他居民企业取得的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。

G 公司该项投资收益可以免征企业所得税。

8.31 房地产企业以房换地方式取得土地使用权的，怎样确认收入和土地使用权的成本？

学员提问：甲企业 2010 年取得一项土地使用权，土地使用权出让价 6 000 万元，支付契税（3%）180 万元，办理土地使用权等过户手续费 4 万元，土地用途为商业用地。2011 年初，经过与乙房地产公司协商，准备合作开发，甲公司以土地投入，乙公司出资 9 000 万元进行开发。开发完工后，甲、乙公司按 4:6 比例分配房产，乙公司再支付给甲公司 2 000 万元。2012 年末，项目开发完成，建筑总面积 150 000m²，甲公司按照合同规定分得房产 60 000m² 准备企业自用。经过评估机构评估公允价值为 2 500 元/m²。请计算乙公司取得的销售收入及土地使用权的成本。

老师答疑：

（一）土地成本的计算

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31 号，以下简称 31 号文件）第三十一条（一）项规定：企业、单位以换取开发产品为目的，将土地使用权投资房地产开发企业的，按下列规定进行处理：

换取的开发产品如为该项土地开发、建造的，接受投资的企业在接受土地使用权时暂不确认其成本，待首次分出开发产品时，再按应分出开发产品（包括首次分出的和以后应分出的）的市场公允价值和土地使用权转移过程中应支付的相关税费计算确认该项土地使用权的成本。如涉及补价，土地使用权的取得成本还应加上应支付的补价款或减除应收到的补价款。即：

土地使用权成本=应分出开发产品的公允价值+土地转让中应支付的税费±补价

（二）营业税的有关规定

根据《国家税务总局关于印发〈营业税问题解答（之一）〉的通知》（国税函发[1995]156号）：合作建房，是指由一方（以下简称甲方）提供土地使用权，另一方（以下简称乙方）提供资金，合作建房。第一种方式是纯粹的“以物易物”，即双方以各自拥有的土地使用权和房屋所有权相互交换。双方都取得了拥有部分房屋的所有权。在这一合作过程中，甲方以转让部分土地使用权为代价，换取部分房屋的所有权，发生了转让土地使用权的行为；乙方则以转让部分房屋的所有权为代价，换取部分土地的使用权，发生了销售不动产的行为。因而合作建房的双方都发生了营业税的应税行为。对甲方应按“转让无形资产”税目中的“转让土地使用权”子目征税；对乙方应按“销售不动产”税目征税。

（三）土地增值税的有关规定

根据《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字[1995]048号）第二条“关于合作建房的征免税问题”规定：对于一方出地，一方出资金，双方合作建房，建成后按比例分房自用的，暂免征收土地增值税；建成后转让的，应征收土地增值税。

（四）契税的有关规定

根据《中华人民共和国契税暂行条例细则》第十条规定：土地使用权交换、房屋交换，交换价格不相等的，由多交付货币、实物、无形资产或者其他经济利益的一方缴纳税款。交换价格相等的，免征契税。土地使用权与房屋所有权之间相互交换，按照前款征税。

〔操作实务〕

（一）乙房地产公司的会计处理

（1）乙房地产公司转让房产的收入为

转让房产的收入=2 500×60 000=150 000 000（元）

转让房产营业税及附加=150 000 000×5.6%=8 400 000（元）

（2）乙房地产公司取得土地使用权的成本为

取得土地使用权应交契税=20 000 000×3%=600 000（元）

土地使用权的成本=150 000 000+20 000 000+600 000=170 600 000（元）

（3）转让房产、取得土地使用权两项交易应交印花税为

应交印花税=（150 000 000+170 000 000）×0.5%=160 000（元）

借：无形资产——土地使用权	170 600 000
贷：主营业务收入	150 000 000
银行存款	20 000 000
应交税费——应交契税	600 000
借：营业税金及附加	8 400 000
贷：应交税费——应交营业税	7 500 000
——城市维护建设税	525 000
——教育费附加	225 000
——地方教育费附加	150 000
借：管理费用——税金	160 000
贷：应交税费——应交印花税	160 000

（二）甲企业的会计处理

- （1）取得房产的公允价值=2 500×60 000=150 000 000（元）
 - （2）转让土地使用权的收入=150 000 000+20 000 000=170 000 000（元）
 - （3）应交营业税金及附加=170 000 000×5.6%=9 520 000（元）
 - （4）土地使用权的总成本=60 000 000+1 800 000+40 000=61 840 000（元）
- 转让 60%土地使用权的成本=61 840 000×60%=37 104 000
- 转让土地使用权的利得=170 000 000-37 104 000-9 520 000=123 376 000（元）
- （5）应交印花税=（150 000 000+170 000 000）×0.5‰=160 000（元）

借：固定资产——房屋	150 000 000
银行存款	20 000 000
贷：无形资产——土地使用权	37 104 000
应交税费——应交营业税	8 500 000
应交税费——城市维护建设税	595 000
应交税费——教育费附加	255 000
应交税费——地方教育费附加	170 000
营业外收入	123 376 000
借：管理费用——税费	160 000
贷：应交税费——应交印花税	160 000

8.32 其他企事业单位以土地对房地产企业进行投资，如何核算土地成本？

学员提问：乙企业以土地使用权对甲房地产公司进行投资，土地使用权的账面价值为 11 500 万元，经过国家批准的评估公司评估，土地公允价值为 19 500 万元，“资

产评估报告”已经税务机关确认，甲公司在接受土地使用权办理过户手续过程中支付了契税，税率为3%，请问，甲房地产公司如何确认土地使用权的成本？

老师答疑：

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第三十一条（二）项规定：企业、单位以股权的形式，将土地使用权投资房地产开发企业的，接受投资的房地产开发企业应在投资交易发生时，按该项土地使用权的市场公允价值 and 土地使用权转移过程中应支付的相关税费计算确认该项土地使用权的取得成本。如涉及补价，土地使用权的取得成本还应加上应支付的补价款或减除应收到的补价款。

甲房地产公司取得土地使用权的成本=19 500+19 500×3%=19 500+585=20 085（万元）

根据《企业会计准则》的规定，房地产开发企业通过增加实收资本（或股本）的形式取得的土地使用权，应当先通过“无形资产”科目进行核算，待进入开发阶段，再转入“开发成本——土地征用及拆迁补偿费”科目。

借：无形资产——土地使用权	200 850 000
贷：实收资本	195 000 000
银行存款	5 850 000
借：开发成本——土地征用及拆迁补偿费	200 850 000
贷：无形资产——土地使用权	200 850 000

需要说明的是，通过对《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）文件的解读和本案例的分析，可以得出如下结论：其他企事业单位、个人以取得利润为目的将土地使用权投资到房地产开发企业，必须采取股权投资取得股份的形式，而不允许采取合作开发的形式。

8.33 房地产开发企业以地换房如何确认收入？

学员提问：甲房地产公司为分得办公用房，以土地入股参与乙房地产开发公司的房地产开发，土地账面价值7 500万元，房产建成后，甲企业分得房产的40%，计房产12 000m²，经过评估机构评估，每平方米市场价为8 000元。请问，甲房地产公司应当如何确认收入？

老师答疑：

（1）《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第三十七条规定：房地产开发企业以换取开发产品为目的，将土地使用权投资其他企业房地产开发项目的，按以下规定进行处理：房地产开发企业应在首次取得开发产品时，将其分解为转让土地使用权和购入开发产品两项经济业务进行所得税处理，并按应从该项目取得的开发产品（包括首次取得的和以后应取得的）的市场公允价值计算确认土地使用权转让所得或损失。

（2）根据《国家税务总局关于印发〈营业税问题解答（之一）〉的通知》（国税函

发〔1995〕156号)的规定,合作建房以土地换取房产应当缴纳营业税。

(3)《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字〔1995〕048号)第二条规定:对于一方出地,一方出资金,双方合作建房,建成后按比例分房自用的,暂免征收土地增值税;建成后转让的,应征收土地增值税。

(4)根据《中华人民共和国契税暂行条例细则》第十条规定:土地使用权交换、房屋交换,交换价格不相等的,由多交付货币、实物、无形资产或者其他经济利益的一方缴纳税款。交换价格相等的,免征契税。土地使用权与房屋所有权之间相互交换,按照前款征税。

本案例双方都没有支付补价,不征收契税。

房产建成后进行分配时,乙公司给甲公司开具销售不动产发票 96 000 万元;甲公司给乙公司开具转让土地使用权的发票 96 000 万元,并协助乙公司办理土地使用权的过户手续。

甲房地产开发公司的会计处理:

分得房产的公允价=8 000×12 000=96 000 000 (元)

转让土地使用权收入=96 000 000 (元)

应交营业税及附加=96 000 000×5.6%=5 376 000 (元)

转让土地的成本=75 000 000×60%=45 000 000 (元)

土地转让利得=96 000 000-45 000 000-5 376 000=45 624 000 (元)

应交印花税=96 000 000×0.5‰=48 000 (元)

会计分录:

借: 固定资产——办公楼	96 000 000
贷: 无形资产——土地使用权	45 000 000
应交税费——应交营业税	4 800 000
应交税费——城市维护建设税	336 000
应交税费——教育费附加	144 000
应交税费——地方教育费附加	96 000
营业外收入——非货币资产处置利得	45 624 000
借: 管理费用——税费	48 000
贷: 银行存款	48 000

《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》(财税〔2008〕152号)第一条“关于房产原值如何确定的问题”规定:“对依照房产原值计税的房产,不论是否记载在会计账簿固定资产科目中,均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的,应按规定予以调整或重新评估。”这里讲的国家会计制度是指《企业会计准则》。

《企业会计准则第 6 号——无形资产》应用指南第六条规定:自行开发建造厂房等建筑物,相关的土地使用权与建筑物应当分别进行处理。外购土地及建筑物支付的价款应当在建筑物与土地使用权之间进行分配;难以合理分配的,应当全部作为固定资产。

根据上述财税法规的规定,土地使用权的余额 3 000 万元仍然留在无形资产科目核算,不再转入固定资产的成本中,办公楼的成本价值为 9 600 万元。

8.34 在什么情况下对房地产开发企业的所得税进行核定征收?

学员提问: 我公司是××省的房地产开发公司,公司设有财务部,配备具有中级以上职称的财会人员,建有完善的财务管理制度,会计核算健全,完全符合查账征收企业的条件。但是,我公司的主管税务机关对我公司企业所得税的征收方式经常改变,有时电话通知我们查账征收,过几天又来电话通知我们核定征收。我们要求按照《企业所得税核定征收办法(试行)》(国税发[2008]30号)的规定,填报“企业所得税核定征收鉴定表”,办理认定手续,他们又不给办,搞得我公司无所适从。请问,核定征收与查账征收有没有法律规定,还是只凭税务人员一个电话就随意改变?

老师答疑:

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)第四条规定:“企业出现《中华人民共和国税收征收管理法》第三十五条规定的情形,税务机关可对其以往应缴的企业所得税按核定征收方式进行征收管理,并逐步规范,同时按《中华人民共和国税收征收管理法》等税收法律、行政法规的规定进行处理,但不得事先确定企业的所得税按核定征收方式进行征收、管理。”

这是一项严肃房地产业税收征管纪律的规定,税务机关和房地产企业双方都必须严格遵守。

(1)《中华人民共和国税收征收管理法》第三十五条规定:纳税人有下列情形之一的,税务机关有权核定征收:

- 1) 依照法律、行政法规的规定可以不设账簿的。
- 2) 依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的。
- 3) 擅自销毁账簿的或者拒不提供纳税资料的。
- 4) 虽设置账簿,但账目混乱或成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不齐,难以查账的。
- 5) 发生纳税义务,未按照规定的期限办理纳税申报,经税务机关责令限期申报,逾期仍不申报的。

6) 纳税人申报的计税依据明显偏低,又无正当理由的。

《中华人民共和国征收管理法》六项规定中除了第1)项之外,都是违规或违法的,也就是说只有当房地产开发企业违反征管法时,税务机关才有权核定征收,房地产开发企业的所得税纳税行为不违规、不违法,税务机关不得采取核定征收的方式征税,如果已经采用核定征收的办法,应当立即纠正。

(2) 如果税务机关发现房地产企业违反了《中华人民共和国征收管理法》的有关规定,税务机关有权核定征收,但只是对企业以往应交企业所得税按核定征收方式征

收，并且要予以辅导，逐步规范企业的纳税行为；而不是对房地产企业当年和今后的所得税采用核定征收的方式征收。

(3) 税务机关不得事先确定房地产企业的所得税按核定征收方式进行征收。此项规定是对那些热衷于核定征收，“以核定为主、一核了之”、“求快图省”的做法的一种限制。

关于企业所得税核定征收的法律规定，《企业所得税核定征收办法（试行）》（国税发〔2008〕30号）文件规定，居民企业纳税人具有《中华人民共和国税收征收管理法》第三十五条规定的情形之一的，核定征收企业所得税。

（一）核定征收的办法

税务机关应根据纳税人具体情况，对核定征收企业所得税的纳税人，核定应税所得率或者核定应纳所得税额。

(1) 核定应税所得率征收。这是指税务机关按照一定的标准、程序和方法，预先核定纳税人的应税所得率，由纳税人根据纳税年度内的收入总额或成本费用等项目的实际发生额，按预先核定的应税所得率计算缴纳企业所得税的方法。

具有下列情形之一的，核定其应税所得率：

- 1) 能正确核算（查实）收入总额，但不能正确核算（查实）成本费用总额的。
- 2) 能正确核算（查实）成本费用总额，但不能正确核算（查实）收入总额的。
- 3) 通过合理方法，能计算和推定纳税人收入总额或成本费用总额的。

采用应税所得率方式核定征收企业所得税的，应纳所得税额计算公式如下：

应纳所得税额=应纳税所得额×适用税率

应纳税所得额=应税收入额×应税所得率

或：应纳税所得额=成本（费用）支出额÷（1-应税所得率）×应税所得率

上述“应税收入额”等于收入总额减去不征税收入和免税收入后的余额。用公式表示为：

应税收入额=收入总额-不征税收入-免税收入

其中，收入总额为企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入。

实行应税所得率方式核定征收企业所得税的纳税人，经营多业的，无论其经营项目是否单独核算，均由税务机关根据其主营项目确定适用的应税所得率。主营项目应为纳税人所有经营项目中，收入总额或者成本（费用）支出额或者耗用原材料、燃料、动力数量所占比例最大的项目。

应税所得率按下表规定的幅度标准确定，见表 8-2。

表 8-2 应税所得率幅度标准

行 业	应税所得率（%）	行 业	应税所得率（%）
农、林、牧、渔业	3~10	建筑业	8~20
制造业	5~15	饮食业	8~25
批发和零售贸易业	4~15	娱乐业	15~30
交通运输业	7~15	其他行业	10~30

(2) 核定应纳税额征收。这是指税务机关按照一定的标准、程序和方法，直接核定纳税人纳税年度应纳税额，由纳税人按规定申报的方法。税务机关采用下列方法核定征收企业所得税：

1) 参照当地同类行业或者类似行业中经营规模和收入水平相近的纳税人的税负水平核定。

2) 按照应税收入额或成本费用支出额定率核定。

3) 按照耗用的原材料、燃料、动力等推算或测算核定。

4) 按照其他合理方法核定。

采用上述所列一种方法不足以正确核定应纳税所得额或应纳税额的，可以同时采用两种以上方法核定。采用两种以上方法测算的应纳税额不一致时，可按测算的应纳税额从高核定。

(3) 纳税人的生产经营范围、主营业务发生重大变化，或者应纳税所得额或应纳税额增减变化达到 20% 的，应及时向税务机关申报调整已确定的应纳税额或应税所得率。

(二) 核定鉴定程序

主管税务机关应及时向纳税人送达“企业所得税核定征收鉴定表”，及时完成对其核定征收企业所得税的鉴定工作。其具体程序如下：

(1) 纳税人应在收到“企业所得税核定征收鉴定表”后 10 个工作日内，填好该表并报送主管税务机关。“企业所得税核定征收鉴定表”一式三联，主管税务机关和县税务机关各执一联，另一联送达纳税人执行。主管税务机关还可根据实际工作需要，适当增加联次备用。

(2) 主管税务机关应在受理“企业所得税核定征收鉴定表”后 20 个工作日内，分类逐户审查核实，提出鉴定意见，并报县税务机关复核、认定。

(3) 县税务机关应在收到“企业所得税核定征收鉴定表”后 30 个工作日内，完成复核、认定工作。

纳税人收到“企业所得税核定征收鉴定表”后，未在规定期限内填列、报送的，税务机关视同纳税人已经报送，按上述程序进行复核认定。

(4) 税务机关应在每年 6 月底前对上年度实行核定征收企业所得税的纳税人进行重新鉴定。重新鉴定工作完成前，纳税人可暂按上年度的核定征收方式预缴企业所得税；重新鉴定工作完成后，按重新鉴定的结果进行调整。

(三) 实行核定征收的纳税申报方法

(1) 纳税人实行核定应税所得率方式的，按下列规定申报纳税：

1) 主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小确定纳税人按月或者按季预缴，年终汇算清缴。预缴方法一经确定，一个纳税年度内不得改变。

2) 纳税人应依照确定的应税所得率计算纳税期间实际应缴纳的税额, 进行预缴。按实际数额预缴有困难的, 经主管税务机关同意, 可按上一年度应纳税额的 1/12 或 1/4 预缴, 或者按经主管税务机关认可的其他方法预缴。

3) 纳税人预缴税款或年终进行汇算清缴时, 应按规定填写“中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(B类)”, 在规定的纳税申报时限内报送主管税务机关。

(2) 纳税人实行核定应纳税额方式的, 按下列规定申报纳税:

1) 纳税人在应纳税额尚未确定之前, 可暂按上年度应纳税额的 1/12 或 1/4 预缴, 或者按经主管税务机关认可的其他方法, 按月或按季分期预缴。

2) 在应纳税额确定以后, 减除当年已预缴的所得税额, 余额按剩余月份或季度均分, 以此确定以后各月或各季的应纳税额, 由纳税人按月或按季填写“中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(B类)”, 在规定的纳税申报期限内进行纳税申报。

3) 纳税人年度终了后, 在规定的时限内按照实际经营额或实际应纳税额向税务机关申报纳税。申报额超过核定经营额或应纳税额的, 按申报额缴纳税款; 申报额低于核定经营额或应纳税额的, 按核定经营额或应纳税额缴纳税款。

请你公司把上述规定与主管税务机关谈清楚, 请他们依法征税, 你公司依法维护本公司的利益。

8.35 怎样对房地产开发产品进行分类?

学员提问: 房地产开发公司开发的产品有土地, 也有房产, 在房产中又可以划分可售的房产与配套的房产, 在日常工作中感到困惑。请问, 对于房地产公司所开发的产品, 从大的分类上应当怎样划分?

老师答疑:

房地产开发产品一般是指企业已经完成开发过程, 并已验收合格, 可以移交使用或作为商品对外销售的产品。房地产开发企业应对各类开发产品的成本进行核算, 具体包括:

1. 土地的开发成本

土地的开发成本是指房地产企业开发土地(建设场地)过程中所发生的各项费用支出。房地产开发企业开发的土地可以作为产品直接转让, 也可作为本企业用于房产的建造。

2. 房屋的开发成本

房屋的开发成本是指房地产企业开发各种房屋过程中所发生的各项费用支出, 包括商品房、出租房、自建自用房等。

3. 配套设施的开发成本

配套设施的开发成本是指房地产企业开发的能有偿转让的大型配套设施和不能有

偿转让、不能直接计入开发产品成本的公共配套设施所发生的各项费用支出。

4. 代建工程的开发成本

代建工程的开发成本是指房地产企业接受委托单位（如政府、机关、其他企事业单位等）的委托，代为开发建设的工程，或参加委托单位招标后中标承建的开发建设工程。房地产企业承建的代建工程，既有建设场地，也有各种市政建设工程，如城市道路、基础设施、园林绿化、旅游风景区等工程。

8.36 何谓开发产品成本？如何划分房产的成本核算对象？

学员提问：《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91号）规定：“清算审核时，应审核房地产开发项目是否以国家有关部门审批、备案的项目为单位进行清算；对于分期开发的项目，是否以分期项目为单位清算；对不同类型房地产是否分别计算增值额、增值率，缴纳土地增值税。”也就是在土地增值税清算时要求按照开发项目、项目分期，不同类型的房产分别进行清算，请问，房地产开发企业应当怎样划分开发项目中的房产类型？

老师答疑：

关于按照房产类别进行成本核算的问题，1993年出台的《房地产开发企业会计制度》（〔1993〕财会字第02号）没有明确规定，《企业会计准则》也没有具体要求，现在税收征管对成本核算提出新的要求，这就使得房地产开发企业在成本核算方面感到很茫然。2009年3月6日，国家税务总局印发的《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号，以下简称31号文件），对开发产品成本核算作出了比较明确的、操作性较强的规定。作者认为，我国在制定企业所得税法时尽量使税法与《企业会计准则》、《企业财务通则》趋同，那么，在成本核算方面，会计核算是否可以与税法趋同？实际上，自2013年1月1日起执行的《小企业会计准则》（财会〔2011〕17号）已经开始这样做了，小企业会计准则包含了很多税法的元素，与相关税法趋同。为此，在开发产品的成本核算方面，作者大胆地借鉴了新31号文件的一些规定，提出具体核算办法，供广大读者参考。

（一）开发产品成本对象划分的原则

开发产品成本对象是指为归集和分配开发产品开发、建造过程中的各项耗费而确定的承担费用的项目。成本对象的确定原则如下：

（1）可否销售原则。开发产品能够对外经营销售的，应作为独立的计税成本对象进行成本核算；不能对外经营销售的，可先作为过渡性成本对象进行归集，然后再将其相关成本摊入能够对外经营销售的成本对象。可否销售原则应用示意图如图8-1所示。

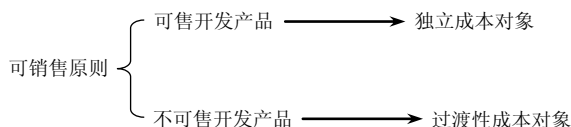


图 8-1 可否销售原则应用示意图

(2) 分类归集原则。对同一开发地点，开、竣工时间相近，产品结构类型没有明显差异的群体开发的项目，可作为一个成本对象进行核算。

该项成本对象确定原则主要适用于同一个开发小区若干栋房屋结构类型相似，由同一个施工单位建设，开、竣工时间相近的情况，可以就整个开发小区统一划分成若干个核算对象。

(3) 功能区分原则。开发项目某组成部分相对独立，且具有不同使用功能时，可以作为独立的成本对象进行核算。

根据该项成本对象确定原则，无论是在一栋综合楼内，或者一个开发小区内都可以按照房屋的使用功能不同和房屋相对独立划分为商铺、住宅、车库等房产类型。

(4) 定价差异原则。开发产品因其产品类型或功能不同等原因而导致其预期售价存在较大差异的，应分别作为成本对象进行核算。

在房产销售中往往会出现因房屋的功能不同形成的价格差异，例如，1~2 层为商铺，售价会高一些，3 层以上为住宅，售价相对较低。开发企业可以根据房屋预期售价的不同，划分为不同的成本核算对象，分别核算成本，而不能对整栋楼平均计算开发成本，如商铺售价高，其造价也应当高一些，住宅售价略低，其成本也较低，从而达到售价与成本相配比的目的。

(5) 成本差异原则。开发产品因建筑上存在明显差异可能导致其建造成本出现较大差异的，要分别作为成本对象进行核算。

房屋因用途不同，在结构、装修等方面要求上存在明显差异，也会带来成本的差异，预期售价也必定存在差异，对于这类房屋也可以分类确定为成本核算对象。

实际上，上述两项原则体现了收入、成本配比原则。简言之，售价较高的产品成本也必定较高，此项原则应当体现在开发产品成本核算之中。

(6) 权益区分原则。开发项目属于受托代建的或多方合作开发的，应结合上述原则分别划分成本对象进行核算。

房地产开发企业除自建自售的房地产外，可能与其他企事业单位合作开发，也可能受托为国家机关、其他企事业单位代建房屋，由于房地产的权属不同，应当分别确定为成本核算对象。

(二) 开发产品成本对象划分的方法

31 号文件要求：“成本对象由房地产企业在开工之前合理确定，并报主管税务机关备案。成本对象一经确定，不能随意更改或相互混淆，如确需改变成本对象的，应

征得主管税务机关同意。”因此，房地产企业正确划分成本对象不单纯是财会部门的工作，应当作为全公司的一项重要工作，在公司主要负责人的领导下，由财会部、工程部牵头，各部门参加，按照设计图样的标注，根据成本划分的六项原则，统一认识，进行划分，划分之后作为全公司正确归集成本的依据。

（1）开发项目的设计经过批准之后，由房地产开发企业的财会部、工程部根据设计总说明书中的“经济技术指标表”中汇总计算的各类房产的套数、建筑面积，按照 31 号文件所规定的开发产品分类类别的六条标准，初步把小区内的房产进行分类，编制××小区开发项目成本对象分类情况（草案），如表 8-3 所示。

表 8-3 ××小区开发项目成本对象分类情况

2013 年 月 日

面积成本对象分类情况	成本核算对象	建筑面积 /m ²	可售面积 /m ²	成本对象确定原则 是（√） 否（×）				
				可否销售 原则	分类归集 原则	功能区分 原则	定价差异 原则	成本差异 原则
可售面积	商铺			√	√	√	√	√
	普通标准住宅			√	√	√	√	√
	非普通标准住宅			√	√	√	√	√
	别墅			√	√	√	√	√
不可售面积	会所			√	√	√		
	物业管理用房			√ √	√	√		
	幼儿园			√	√	√		
	人防工程			√	√	√		
合计								

注：地下人防工程面积 m²，地上配套设施 m²。

（2）将“××小区开发项目成本对象分类情况表（草案）”报总经理办公室，由公司总经理主持召开公司各部门负责人参加的会议，讨论确认开发项目成本对象划分情况。

（3）由财会部、工程部根据会议讨论情况进行归纳总结，整理确定正式的“××小区开发项目成本对象分类情况表”。

（4）将“××小区开发项目成本对象分类情况表”报公司总经理批准之后，由财会部代表公司上报主管税务机关备案。

8.37 开发产品六个成本项目的核算范围是如何规定的？

学员提问：房地产企业“开发成本”的六个成本项目是 1993 年财政部《房地产开发企业会计制度》（〔1993〕财会字第 02 号）中规定的，这些年随着经济情况的变化和税收制度的改革，增加了许多新的核算内容，请老师把六个成本项目的具体核算内容详细讲解一下。

老师答疑：

根据《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）的规定，六个成本项目具体核算范围如下：

（1）土地征用费及拆迁补偿费。这是指为取得土地开发使用权（或开发权）而发生的各项费用，主要包括土地买价或出让金、大市政配套费、契税、耕地占用税、土地使用费、土地闲置费、土地变更用途和超面积补交的地价及相关税费、拆迁补偿支出、安置及动迁支出、回迁房建造支出、农作物补偿费和危房补偿费等。

多年来，没有一个文件把开发产品的“土地征用费及拆迁补偿费”规定得如此清晰、完整，具有可操作性，这是“新31号”文件的一大亮点。

（2）前期工程费。这是指项目开发前期发生的水文地质勘察、测绘、规划、设计、可行性研究、筹建、场地通平等前期费用。

核算本成本项目关键是掌握“开发前期发生的”，这里所规定的“通、平”包括两重含义，“平”即场地平整。“通”是指为开发项目而修建的临时性的道路、供水、供电、供气等项工程；另外，开发项目内永久性的道路、供水、供电、供气、排污、排洪、通信、照明等社区管网工程与市政管网主干线衔接的工程费用也计入前期工程费。

（3）建筑安装工程费。这是指开发项目开发过程中发生的各项建筑安装费用，主要包括开发项目建筑工程费和开发项目安装工程费等。

开发产品的施工方式有出包、自营、委托代建等。在出包方式中可以是包工包料或包工包料包设备，也可以由建设方提供材料或设备（俗称“甲供材料”），其费用都可以直接计入开发产品成本。

（4）基础设施建设费。这是指开发项目在开发过程中所发生的各项基础设施支出，主要包括开发项目内道路、供水、供电、供气、排污、排洪、通信、照明等社区管网工程费和环境卫生、园林绿化等园林环境工程费。

需要注意的是，计入“基础设施建设费”的是永久性的管网工程，如果属于临时性的管网工程，则计入“前期工程费”。

（5）公共配套设施费。这是指房地产开发企业在开发区内建造的会所、物业管理场所、电站、热力站、水厂、文体场馆、幼儿园等配套设施，按以下规定进行处理：

1）属于非营利性且产权属于全体业主的，或无偿赠与地方政府、公用事业单位的，例如，街道委员会用房、人防工程等，可将其视为公共配套设施，其建造费用按公共配套设施费的有关规定进行处理。

2）属于营利性的，或产权归开发企业所有的，或未明确产权归属的，或无偿赠与地方政府、公用事业单位以外其他单位的，应当单独核算其成本，按建造开发产品进行处理。

3）企业在开发区内建造的邮电通信、学校、医疗设施应单独核算成本，其中，由企业与国家有关业务管理部门、单位合资建设，完工后有偿移交的，国家有关业务管理部门、单位给予的经济补偿可直接抵扣该项目的建造成本，抵扣后的差额应调整当期应纳税所得额。

4) 利用地下基础设施形成的停车场所,如果设计规划中规定的是独立的、有产权的车库,应当作为开发产品核算;如果利用地下人防工程建造的车库,应作为公共配套设施进行处理。

(6) 开发间接费。这是指企业为直接组织和管理开发项目所发生的,且不能将其归属于特定成本对象的成本费用性支出。开发间接费主要包括项目管理部门人员工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、工程管理费、周转房摊销以及项目营销设施建造费等。

这个成本项目新增了工程管理费、项目营销设施建造费。

为了加强开发项目的管理,房地产公司一般应当设立“项目管理部”,配备适当的管理人员,其费用在“开发间接费”中核算。“工程管理费”包括工程监理费、工程预决算的审查费、咨询费、工程质量鉴定费和工程竣工验收费用等。

“项目营销设施建造费”是指售楼部、样板房的建设费用。

8.38 房地产开发企业为配合小区的开发建设的学校应当如何核算?

学员提问: 甲房地产公司开发的某新建小区地处郊区,城市配套设施较差,为提高小区的服务功能,城市规划要求建设一所小学校。土地是政府在小区毗邻地块划拨的,甲公司建设小学校总投资3 000万元,市财政局用教育经费给予补贴2 400万元。2013年2月1日学校移交给市教育局,补贴款已划拨存入银行,其余由甲公司自行解决。请问,甲公司建设的学校是作捐赠处理还是分配计入开发产品成本?但是,当地税务机关认为,建校土地是政府在开发小区外另行划拨给学校的土地,不属于开发区内建造的学校,应当作为捐赠处理。请问,甲公司建设的学校是作捐赠处理?还是作为配套设施建设费分配计入开发产品成本?

老师答疑:

根据《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)第十八条规定,企业在开发区内建造的邮电通信、学校、医疗设施应单独核算成本,其中,由企业与国家有关业务管理部门、单位合资建设,完工后有偿移交的,国家有关业务管理部门、单位给予的经济补偿可直接抵扣该项目的建造成本,抵扣后的差额应调整当期应纳税所得额。

根据此文件的规定,甲公司建设的小学校应当在“开发成本”核算,建成验收之后转入“开发产品”,当地政府给予的经济补贴冲减开发产品成本,其余计入当期损益。但是,当地税务机关认为“31号文件”规定的是“在开发区内建造学校”可以作为公共配套设施费处理,本案例是在小区毗邻地块划拨土地上建设的学校,应当作为甲公司的捐赠处理。根据《中华人民共和国土地管理法》第五十四条(二)项规定:“城市基础设施用地和公益事业用地可以以划拨方式取得”的规定。建设学校的用地也可以直接无偿划拨给甲房地产开发公司,变成“在开发小区内建造学校”,根据有关税法规定,用

于建设学校的土地免征契税、城镇土地使用税、房产税等，甲公司并不会多交税。但是，当地政府为了便于学校今后的管理，一般都是另外划拨土地建校，将来连同土地、学校一并划拨给学校。甲公司根据当地政府的城市规划斥资建设学校，支持教育事业的发展，是一种善举，应当予以支持，如果对善举予以征税，我国的慈善事业何以发展？

(1) 收到补偿款的会计分录：

借：银行存款	24 000 000
贷：开发产品	24 000 000

(2) 抵扣后的差额应调整当期应纳税所得额，计入“营业外支出”，不需要作捐赠处理。

借：营业外支出等	6 000 000
贷：开发产品	6 000 000

应当注意的是，调整当期应纳税所得额的 600 万元仍然属于无偿赠与地方政府、公用事业单位的设施，属于该项目的配套设施费，土地增值税清算时，可以分配计入有关可售面积成本中，享受计算土地增值税 30% 的附加扣除，否则会造成多交土地增值税。

8.39 项目营销设施建造费怎样进行会计核算？

学员提问：我公司在小区规划房屋之外临时建造的售楼部和样板房，小区销售结束后准备拆除，总投资 320 万元。现在，小区房产已经售罄，正在进行土地增值税的清算和企业所得税的最终汇算清缴。请问，我公司建造售楼部和样板房的支出应当如何进行税务处理？

老师答疑：

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31 号）规定：项目营销设施建造费计入开发间接费。项目营销设施包括项目的售楼部和样板房，售楼部和样板房的形成大体有以下几种情况：

(1) 项目规划内包括的房产（如商店、会所等），暂时作为售楼部或样板房使用，小区售完之后再对外出售或经营的房产。这类房产先在“开发成本”核算，包括装修费用，建成后转作“开发产品”。以后可以对外出售，或者房地产开发企业对外经营。

(2) 项目规划内包括的房产（如写字楼等），暂时用作售楼部或样板房，小区售完之后房地产开发企业自己使用的房产。这类房产先在“开发成本”核算，包括装修费用，建成后转作“开发产品”，开始作为售楼部或样板房使用时转为“固定资产”，次月开始计提折旧，折旧费用计入“开发间接费”科目中。

(3) 项目规划内包括的房产（如会所、物业管理用房等），暂时用作售楼部或样板房，小区售完之后产权归全体业主。这类房产先在“开发成本——建筑安装工程费”核算，包括装修费用，建成后转作“开发成本——公共配套设施费”，作为售楼部或样板房使用，小区竣工验收之后计算成本时，分配计入可售面积的成本中。

(4) 将规划建造的商品房装修成售楼部或样板房。这种情况一般是把一楼的商铺装修成售楼部，楼上装修几套房屋作为样板房，其全部装修费用计入开发成本。

(5) 不可以对外出售的临时建筑作为售楼部和样板房。这种房产是在规划之外的临时建筑，全部建筑成本，包括装修费计入“开发间接费”。小区售完之后，该临时建筑要拆除，其变价收入冲减“开发间接费”。

你公司的情况就属于这种情况了。

(6) 经营租赁的营销设施租金和装修费的核算。经营租赁的营销设施其租金按照租赁期限均匀计入“开发间接费”。装修费用先计入“长期待摊费用”，开始使用的次月起，按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销，计入“开发间接费”。

有的房地产公司提出，在装修样板房时，可否把为样板房购置的家用电器、家具计入装修费用？回答是肯定的：不可以。因为各个企业均有财务管理制度，制度中对固定资产、低值易耗品的标准均有规定，为样板房所购置的家用电器、家具等，属于固定资产的计入“固定资产”科目核算，属于低值易耗品的计入“低值易耗品”科目核算，固定资产的折旧，低值易耗品的摊销可以计入“销售费用”科目。

8.40 利用地下基础设施建成的停车场所怎样核算计税成本？

学员提问：我公司新建成的小区地下基础设施有两层，一层是人防工程，建成了车库，另一层有产权，我公司建成了超市，对外出租。请问，利用地下基础设施建设的建筑物应当怎样核算？

老师答疑：

首先，应当区分基础设施和人防工程。基础设施是承载整个大楼的，其成本由大楼的可售面积来分摊。人防工程是“平战结合”的地下建筑，应单独核算其成本。

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第三十三条规定：企业单独建造的停车场所，应作为成本对象单独核算。利用地下基础设施形成的停车场所，作为公共配套设施进行处理。

地下设施建设一般有以下三种情况：

（一）有产权的地下设施

有产权的地下设施应当作为成本对象单独核算，根据《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2009〕128号）第四条“关于地下建筑用地的城镇土地使用税问题”规定：“对在城镇土地使用税征税范围内单独建造的地下建筑用地，按规定征收城镇土地使用税。”为什么对单独建造的地下建筑用地征收土地使用税呢？原因是占用了土地。这样分析建在地下的建筑物为何不征收土地使用税呢？因为它没有单独占用土地，所以，可以不必承担土地成本。

有产权的地下建筑物，建成之后可以对外销售，也可以用作房地产企业自营或者

对外出租。

有的房地产企业老板反映，单独建造的地下车库销售时往往亏损。为何出售地下车库会亏损呢？问题出在没有把基础和车库的成本划分清楚。基础是承载整个大楼的，其成本应当由大楼来承担。什么是车库呢？四周有墙，下面有地面，还有水、电、通风等设施，连地下车库的顶板都不是车库，它属于一楼的地面，这样划分清楚，销售地下车库是不会亏本的。

（二）利用人防工程建造的车库

房地产开发企业利用人防工程建造的车库，应作为公共配套设施进行处理。

（1）《中华人民共和国人民防空法》规定：人防工程的产权属于国家，使用权、收益权归投资人所有。人防工程建造的车库投资人是谁？初始投资人是房地产开发企业，根据“31号文件”的规定，人防工程属于无偿赠与地方政府的设施，已经作为公共配套设施费分配计入可售面积的成本中，在售房过程中，房地产开发企业的投入已经收回，最终的投资人应当是全体业主。

（2）人防工程建造的车库如何经营可以降低税费支出？建议房地产开发企业在房产销售合同中明确：“利用人防工程建造的车库，产权属于国家，使用权、收益权归全体业主，委托物业公司代为管理。”由物业公司与车主签订《车位使用协议（合同）》，车主取得若干年的“车位使用权”，可以转让。物业公司收取“车位维护管理费”，弥补物业管理收费的不足，车位的维护管理属于营业税的应税劳务，缴纳营业税。由于车库没有收取租金，不需要缴纳房产税。

（三）无产权的地下车库

对于无产权的地下车库如何核算？会计制度、税法均无明确规定。建议房地产开发企业将其作为独立的成本核算对象——“车库”进行核算，建成之后，转做“投资性房地产”或“固定资产”，然后对外出租。

（1）转让“若干年的使用权”仍应按“租赁业”征营业税。有些房地产开发企业出售无产权的地下车库往往叫做转让若干年的车位使用权，根据《中华人民共和国企业所得税实施条例》规定：企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的收入属于租金收入，实质上转让车库使用权的本质就是租赁，租金收入应按照“服务业——租赁业”征收营业税和企业所得税。

（2）《财政部 国家税务总局关于具备房屋功能的地下建筑征收房产税的通知》（财税〔2005〕181号）规定，对于与地上房屋相连的地下建筑，应将地下部分与地上房屋视为一个整体按照地上房屋建筑的有关规定计算征收房产税。所以，无产权的地下车库出租应当按房产租赁征收房产税。

例如，2013年1月，甲房地产公司转让无产权的地下车库的使用权20年，取得收入600万元，应当怎样纳税？

[财税法规分析]

(1) 营业税:《中华人民共和国营业税暂行条例》第十二条规定:“营业税纳税义务发生时间为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产并收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天”,根据此项规定车库出租应当开具服务业发票,一次性按“服务业——租赁”缴纳营业税。

(2) 企业所得税:《国家税务总局关于贯彻企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号),如果租赁合同或协议中规定租赁期限跨年度,且租金提前一次性支付的,根据《实施条例》第九条规定的收入与费用配比原则,出租人可对上述已确认的收入,在租赁期内,分期均匀计入相关年度收入。

根据此项规定,甲公司取得的出租车库的租金收入应当分20年确认收入,会计处理是:

借:银行存款等科目	6 000 000
贷:其他业务收入	300 000
递延收益	5 700 000

此后19年间,每年将30万元由递延收益转作其他业务收入,计提的折旧可以计入“其他业务成本”。

(3) 房产税。既然确认为租赁,就应当按照租金收入的12%缴纳房产税。根据《房产税暂行条例》第七条规定:“房产税按年征收、分期缴纳。纳税期限由省、自治区、直辖市人民政府规定”,甲公司应当把全部租金收入除以租赁年限20年,每年按年租金收入30万元的12%缴纳房产税3.6万元。

(4) 土地增值税。租赁业务没有发生转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物的行为,不符合《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第二条规定,所以,不应当征收土地增值税。

(5) 城镇土地使用税,《关于房产税、城镇土地使用税有关问题的通知》(财税[2009]128号)第四条“关于地下建筑用地的城镇土地使用税问题”规定:对在城镇土地使用税征税范围内单独建造的地下建筑用地,按规定征收城镇土地使用税。已取得地下土地使用权证的,按土地使用权证确认的土地面积计算应征税款;未取得地下土地使用权证或地下土地使用权证上未标明土地面积的,按地下建筑垂直投影面积计算应征税款。对上述地下建筑用地暂按应征税款的50%征收城镇土地使用税。

无产权的地下车库没有占用土地,不交城镇土地使用税。

8.41 房地产开发企业借款利息是否可以计入开发产品成本?

学员提问:房地产开发企业属于资金密集型企业,从取得土地使用权开始就需要借款,一直到房产全部售出之后,所借款项才能陆续归还,所支付的利息金额较大。请问,对于房地产开发企业所支付的利息是计入开发产品的成本,还是计入当期损益?

老师答疑：

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第二十一条第（一）项规定：企业为建造开发产品借入资金而发生的符合税收规定的借款费用，可按企业会计准则的规定进行归集和分配，其中属于财务费用性质的借款费用，可直接在税前扣除。

《企业会计准则第17号——借款费用》规定：企业发生的借款费用，可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的，应当予以资本化，计入相关资产成本；其他借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。借款费用同时满足下列条件的，才能开始资本化：

（1）资产支出已经发生，资产支出包括为购建或者生产符合资本化条件的资产而以支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式发生的支出。

（2）借款费用已经发生。

（3）为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始。

符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常中断、中断时间连续超过3个月的，应当暂停借款费用的资本化。在中断期间发生的借款费用应当确认为费用，计入当期损益，直至资产的购建或者生产活动重新开始。

购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态时，借款费用应当停止资本化。符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之后所发生的借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第三十七条规定：企业在生产经营活动中发生的合理的不需要资本化的借款费用，准予扣除。企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过12个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的，在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用，应当作为资本性支出计入有关资产的成本，并依照本条例的规定扣除。

根据上述规定，房地产开发企业借款费用资本化开始的时间，应当为取得开发项目开始的时间，截止时间应当为开发项目竣工验收日。在此之前和之后的借款费用应当计入当期损益。如果在房产开发建造过程中发生了非正常中断、中断时间连续超过3个月的，应当暂停借款费用的资本化。

8.42 开发产品成本核算必须遵循的一般程序是什么？

学员提问：开发产品的生产周期较长，资金投入量大，工艺过程复杂，包含的内容多，土地增值税清算要求按照不同的房产类别分别清算，请问，做好开发产品的成本核算应当遵循哪些原则？

老师答疑：

房地产开发企业的最终产品是不同类别的房产，不同用途、不同类型、不同结构、不同价格的房产要经过一个复杂漫长的生产过程，它们都是从取得土地使用权开始，到装修完成、扫地出门结束。房地产企业成本核算的核心是不同类型的房产，所以，在成本核算方面采用的是制造成本法。制造成本法是以最终产品为核心，把成本划分为可以直接计入产品成本的人工费、材料费等直接成本，和不能直接计入成品成本的共同成本、间接成本。直接成本采取直接计入成本的方法，共同成本、间接成本采用一定的方法分配计入产品成本。

为正确核算房地产企业的产品成本，成本核算的一般程序如下：

(1) 对当期实际发生的各项支出，按其性质、经济用途及发生的地点、时间进行整理、归类，并将其区分为应计入成本对象的成本和应在当期税前扣除的期间费用。同时还应按规定对在有关预提费用和待摊费用进行计量与确认。

(2) 对应计入成本对象中的各项实际支出、预提费用、待摊费用等合理的划分为直接成本、间接成本和共同成本，并按规定将其合理的归集、分配至已完工成本对象、在建成本对象和未建成本对象。

1) 直接成本采用直接计入法。如建安工程费。

2) 间接成本和共同成本按一定的方法进行分配。

(3) 对期前已完工成本对象应负担的成本费用按已销开发产品、未销开发产品和固定资产进行分配，其中应由已销开发产品负担的部分，在当期纳税申报时进行扣除，未销开发产品应负担的成本费用计入“开发产品”，待其实际销售时再予扣除。

(4) 对本期已完工成本对象分类为开发产品和固定资产并对其成本进行结算。其中属于开发产品的，应按可售面积计算其单位工程成本，据此再计算已销开发产品成本和未销开发产品成本。对本期已销开发产品的成本，准予在当期扣除，未销开发产品成本待其实际销售时再予扣除。

(5) 对本期末完工和尚未建造的成本对象应当负担的成本费用，应分别建立明细台账，待开发产品完工后再予结算。

8.43 共同成本和间接成本如何进行分配？

学员提问：“开发成本”中的土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施建设费、公共配套设施费属于各类房产的共同成本，开发间接费属于间接成本，其发生的成本费用无法直接计入成本对象中，请问，如何将这些成本费用计入各类成本对象？

老师答疑：

税收对于会计核算具有一定的依附性，每个税种的征收都会依附一定的会计核算方法，《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）对房地产开发企业所得税的征收依附“制造成本法”，因此，开发产品应按“制造成本法”进行

计量与核算。

应当计入开发产品成本中的费用属于直接成本和能够分清成本对象的间接成本，直接计入成本对象。共同成本和不能分清负担对象的间接成本，应按受益的原则和配比的原则分配至各成本对象。具体分配方法可从以下方法中选择：

（1）占地面积法。占地面积法是指按已动工开发成本对象占地面积占开发用地总面积的比例进行分配。

占地面积又称“落地面积”，是指按某一建筑物基底的占地面积。

1）一次性开发的，按某一成本对象占地面积占全部成本对象占地总面积的比例进行分配。

2）分期开发的，首先按本期全部成本对象占地面积占开发用地总面积的比例进行分配，然后再按某一成本对象占地面积占期内全部成本对象占地总面积的比例进行分配。

期内全部成本对象应负担的占地面积为期内开发用地占地面积减除应由各期成本对象共同负担的占地面积。

占地面积法适用于土地征用费及拆迁补偿费的分摊。

（2）建筑面积法。建筑面积法是指按已动工开发成本对象建筑面积占开发用地内总建筑面积的比例进行分配。

1）一次性开发的，按某一成本对象建筑面积占全部成本对象建筑面积的比例进行分配。

2）分期开发的，首先按期内成本对象建筑面积占开发用地计划建筑面积的比例进行分配，然后再按某一成本对象建筑面积占期内成本对象总建筑面积的比例进行分配。

建筑面积法适用于按受益原则分摊的费用，例如，前期工程费、基础设施建设费、公共配套设施费，应当按建筑面积分摊。

（3）直接成本法。直接成本法是指按期内某一成本对象的直接开发成本占期内全部成本对象直接开发成本的比例进行分配。

直接成本法适用于开发间接费、借款费用的分摊。

（4）预算造价法。预算造价法是指按期内某一成本对象预算造价占期内全部成本对象预算造价的比例进行分配。

预算造价法适用于在同一个开发项目中各类房屋售价差异较大，各施工环节交叉进行，难以划分成本费用归属的情况下，进行成本费用的分配。

8.44 哪些成本费用的分配方法是必须遵守的？

学员提问：上面对共同成本、间接成本的分配采取了两项原则、四个方法，请问，这些方法是可以自主选择的吗？

老师答疑：

为了合理分配过渡性成本核算对象的成本费用，31号文件对土地成本、配套设施成本、借款费用的分配方法作了刚性规定，房地产企业在成本分配时必须遵守，其他

成本项目的分配方法可以由企业自行确定。

(1) 土地成本, 一般应按占地面积法进行分配。如果确需结合其他方法进行分配的, 应经税务机关同意。

土地开发同时联结房地产开发的, 属于一次性取得土地分期开发房地产的情况, 其土地开发成本经税务机关同意后可先按土地整体预算成本进行分配, 待土地整体开发完毕再行调整。

(2) 单独作为过渡性成本对象核算的公共配套设施开发成本, 应按建筑面积法进行分配。

(3) 借款费用属于不同成本对象共同负担的, 应按直接成本法或按预算造价法进行分配。

根据上述原则, 房地产企业开发商品房的成本核算对象可以划分为普通标准住宅、非普通标准住宅、别墅、商业用房、宾馆、会场、餐厅、文体场馆、车库等。对其应承担的上述共同成本、间接成本必须按 31 号文件规定的分配方法进行分配, 不得改变。

8.45 怎样对开发产品的成本进行分配?

学员提问: 我是房地产开发公司的财会人员, 自《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发〔2009〕31号)发布以来, 税务机关对企业所得税、土地增值税的征收均按照不同房产类别来计算。财会人员在日常核算中, 也只是把发生的成本费用按照成本项目进行归集, 至于怎样把成本费用计入各类房产, 一直很困惑。请问, 怎样对各类开发产品的成本进行分配计算?

老师答疑:

各类房产的售价不同, 开发成本也不同。房地产开发企业卖房时卖的是具体的某类房产, 根据配比原则, 应当相应地结转该类房产的成本, 而不可以结转综合成本。所以, 计算企业所得税的应纳税所得额, 要求按照不同房产类别核算成本, 按照不同房产类别相应地结转成本。《土地增值税清算管理规程》第十七条规定, 土地增值税清算时, 对不同类型房地产应当分别计算增值额、增值率, 缴纳土地增值税。所以, 在计算开发产品成本时一方面满足企业所得税管理的要求, 同时又要满足土地增值税清算的需要。为此, 对会计核算的开发成本项目作如下调整:

(1) 把“土地征用费及拆迁补偿费”分为“取得土地使用权所支付的金额”和“土地征用及拆迁补偿费”。

(2) 把已经计入开发成本的利息支出剔除。

(3) 把已经计入开发成本的土地闲置费剔除。

开发成本中的六个成本项目除建筑安装工程费可按直接计入法计入开发成本之外, 其他成本项目中土地征用费及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施建设费、公共配套设施费属于共同成本, 开发间接费属于间接成本。共同成本、间接成本需要通过一定的方法分配计入开发成本。

（一）正确归集各成本项目的实际发生额，具体方法介绍如下

（1）土地征用费及拆迁补偿费的核算。土地征用费及拆迁补偿费主要包括土地买价或出让金、契税、耕地占用税、土地使用费、拆迁补偿支出、农作物补偿费等，对拆迁旧房收回的残值应当冲减有关成本。对于支付的土地出让金及各种税费应该取得合法凭证，及时入账。对企事业单位支付的拆迁补偿费必须取得发票才可以计入成本；对支付给个人的拆迁补偿款应当与拆迁（回迁）合同和签收花名册或签收凭证一一对应，金额相符可以作为原始凭证计入成本。委托施工企业拆除的建筑物应及时与施工企业进行拆迁工程决算，取得发票可以计入成本。

（2）前期工程费、基础设施建设费的核算。这两个成本项目由于涉及与勘察设计、市政工程、园林绿化、建筑安装等多个部门的工程决算，应当及时决算、取得发票，据以入账。

（3）开发间接费，一般情况房地产开发企业应当设立直接组织和管理开发项目的项目管理部，项目管理部所发生的全部费用凭合法有效的凭证计入开发间接费，不得预提。

（4）公共配套设施费的核算。如果公共配套设施能够单独与施工企业结算，取得“工程价款结算单”和建筑安装工程发票，其成本可以直接计入公共配套设施费中。公共配套设施还要分配承担土地征用费及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施建设费、开发间接费。将这些共同成本和间接成本分配计入公共配套设施费后，再根据公共配套设施的使用或转让情况进行会计处理。如果属于房地产企业自用的转作“固定资产”，如果属于对外出售的或经营的转作“开发产品”。如果属于非营利性且产权属于全体业主的，或无偿赠与地方政府、公用事业单位的应作为公共配套设施费分配计入有关可售面积的成本中。这种成本核算方法会计上称其为“交互分配”。

如果公共配套设施费不能与施工企业单独结算，而是与其他房产统一结算，则将结算的工程款先计入“开发成本——建筑安装工程费”科目，待工程验收之后再由预算造价部计算公共配套设施的建筑安装成本，从“建筑安装工程费”转入到“开发成本——公共配套设施费”科目，等待二次分配。

（5）建筑安装工程费的核算。在开发项目的建设过程中，施工企业与房地产开发企业按照工程承包合同约定的工程价款结算方式与房地产开发企业进行工程价款的结算，编制“工程价款结算单”，经工程部、预算造价部审查同意之后，施工企业开具建筑安装工程发票，财会部凭以计入“开发成本——建筑安装工程费”科目。建筑安装工程费的最终工程决算有两个难点：一是工程决算的滞后性，大多数施工企业的工程决算比较拖延，为防止工程久拖不决，房地产公司在工程承包合同中，应当加入涉税条款：“工程验收之后，施工企业（乙方）应在 30 天内提供工程决算书。工程决算书经房地产开发公司（甲方）审查同意之后，乙方应在 10 个工作日内提供建筑业发票。否则，一切经济后果和法律后果由乙方承担。”二是“工程价款结算单”和发票不是按开发产品的类别开具的，而是针对全部工程的，财会部无法按成本核算对象记账，只能综合性地计入“开发成本——建筑安装工程费”。待工程验收合格、取得工程决算全

2. 按全部开发产品的建筑面积分配

将开发产品（包括可售的和不可售的）全部列于表（见表 8-6）上，按下列顺序进行分配：

（1）土地成本的分配。含取得土地使用权支付的金额和土地征用费及拆迁补偿费的分配，按占地面积法分配土地成本，但是，人防工程不分配土地成本，其原因是：

1）人防工程不征收土地使用税。《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2009〕128 号）规定：“对在城镇土地使用税征税范围内单独建造的地下建筑用地，按规定征收城镇土地使用税。”人防工程是建在建筑物的地下的，不是单独建筑的地下建筑物，所以，人防工程不承担土地成本。

2）如果人防工程采用缴纳人防统筹费的形式，所交费用列入开发产品成本的“土地征用费及拆迁补偿费”项目，是不可能再分配承担土地成本的，房地产企业建在房屋地下的人防工程，同样不应承担土地成本。

表 8-6 开发产品成本分配计算表

序号	成本项目	分配费用	分配方法	计算基数	分配率	可售面积				不可售面积				合计	总计
						普通住宅		非普通住宅		物业用房		人防工程			
						基数	分配额	基数	分配额	基数	分配额	基数	分配额		
1	一、取得土地使用权支付的金额														
	二、房地产开发产品的成本														
2	土地征用及拆迁补偿费														
3	前期工程费														
4	基础设施建设费														
5	建筑安装工程费														
	小 计														
6	开发间接费														
	其中：借款费用														
	不可售面积合计														
7	公共配套设施费														
	总 计														

（2）前期工程费的分配。按建筑面积法分配前期工程费，人防工程不承担此项费用。

（3）基础设施建设费的分配。按建筑面积法分配基础设施建设费，人防工程不承担此项费用。

（4）建筑安装工程费。由工程部、预算造价部按照公司已经确定的本项目开发产品分类，计算各类开发产品的建筑安装工程费，编制“建筑安装工程成本计算表”，总金额应与施工企业的工程决算总额相符。财会部采用直接计入法计入各有关成本核算对象中，包括公共配套设施和人防工程。

(5) 开发间接费的分配。将上述取得土地使用权支付的金额土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施费、建安工程费五个成本项目计算小计数额,但是,小计数额不包含“人防工程”。按照直接成本法把开发间接费分配到各个成本对象中,使可售的、不可售的开发产品(人防工程除外)全部承担开发间接费。

3. 公共配套设施费的分配(按可售面积分配)

(1) 根据《房地产开发业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)的规定,计算所有非营利性的且产权属于全体业主的,或无偿赠与地方政府、政府公用事业单位的已确认为公共配套设施的费用。公共配套设施的开发产品成本,包括人防工程费。

(2) 分配对象包括:可以销售的开发产品,准备出租的开发产品,房地产企业自用房产,经营性的配套设施。

(3) 将公共配套设施费按建筑面积法进行分配。

4. 按层高系数法计算开发成本

如果房地产企业不能按房产类别计算开发产品的建筑安装成本,还可以采用层高系数法来计算各类房产的建筑安装成本。具体计算步骤如下:

(1) 计算层高系数。在纳税人同一项目(包含不同类型房产)中,选取住宅层高为基数,设定为1。其他类型房产层高低于住宅的,以1为系数;其他类型房产层高高于住宅层高的,按其他类型房产层高与住宅层高之比,计算出各类型房产的层高系数。

某类型房产层高系数=该类型房产层高÷住宅层高

(2) 计算总层高系数面积。其计算公式为

总层高系数面积=∑(不同类型房产层高系数×该类型房产建筑面积)

(3) 房产建筑安装总成本在不同类型房产中分摊。其计算公式为

不同类型房产应分摊的建筑安装成本=[建筑安装总成本÷总层高系数面积]×(不同类型房产层高系数×该类型房产建筑面积)

(4) 其他成本项目的分配计算方法仍然执行《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)的规定。

开发产品成本计算程序示意图如图8-2所示。

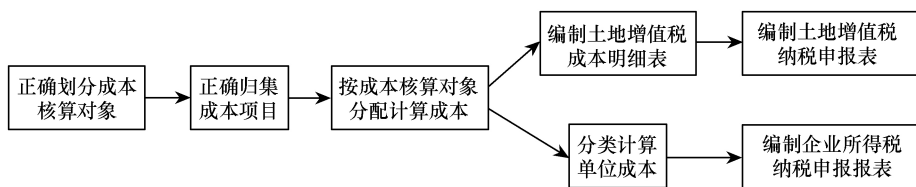


图 8-2 开发产品成本计算程序示意图

注：1. 会计的日常核算只需归集除“配套设施建设费”以外的五个成本项目。

2. 在计算土地增值税的成本时，应当剔除“开发成本”中的利息支出和土地闲置费。

3. 计算土地增值税时需要计算“开发产品成本明细表”作为“土地增值税纳税申报表”的过渡用表；计算企业所得税的主营业务成本时只按照房产类别计算单位成本。

8.46 计算开发成本时漏计的成本费用如何处理？

学员提问：房地产开发企业在开发项目结束的时候，由于与建筑施工企业的工程决算滞后，无法取得发票，后来通过各种手段进行了工程决算，施工企业补开了发票。另外，有的地区在项目结束之后，当地政府又补收一些费用，这些项目完工后发生的成本费用应当怎样处理？

老师答疑：

这种情况在房地产开发企业屡见不鲜，为此，《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）允许补记成本，文件第三十四条规定：房地产开发企业在结计税成本时其实际发生的支出应当取得但未取得合法凭据的，不得计入计税成本；待实际取得合法凭据时，再按规定计入计税成本。

成本对象完工后发生的成本费用，应计税成本计算的规定，首先在已完工成本对象和未完工成本对象之间进行分摊，然后再将应由已完工成本对象负担的部分，在已销开发产品和未销开发产品之间进行分摊，如图 8-3 所示。

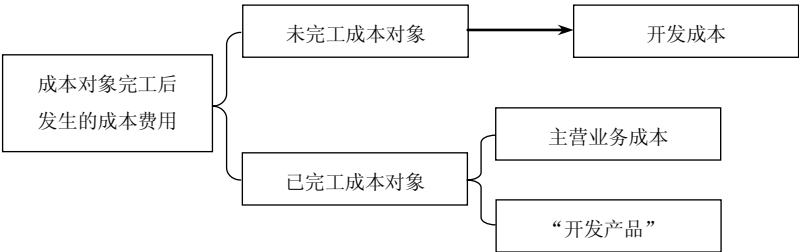


图 8-3 补记开发成本示意图

8.47 为了进行企业所得税的汇算清缴，可否预提成本？

学员提问：我公司预售的房产今年开始交房，但是，由于与建筑施工企业的工程决算正在进行中，不能全额取得发票，按现已取得的发票结计税成本，我公司会多交企业所得税，而且以后办理退税很麻烦，请问，我公司应当怎样计算成本？

老师答疑：

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第三十二条规定，除以下几项预提（应付）费用外，计税成本均应为实际发生的成本。

（1）出包工程未最终办理结算而未取得全额发票的，在证明资料充分的前提下，其发票不足金额可以预提，但最高不得超过合同总金额的 10%。

由于开发成本中的前期工程费、基础设施建设费、建筑安装工程费等都存在与施工企业进行工程决算的问题，由于工程决算的滞后而不能在年末取得发票的，可以按本条规定预提成本。

(2) 公共配套设施尚未建造或尚未完工的,可按预算造价合理预提建造费用。此类公共配套设施必须符合已在售房合同、协议或广告、模型中明确承诺建造且不可撤销,或按照法律法规规定必须配套建造的条件。

房地产企业在开发商品房的过程中,往往先建设商品房,后建设配套设施,在商品房达到销售确认条件时,配套设施还没建设,或者正在建设,为使得收入与成本配比,31号文件允许预提成本。

(3) 应向政府上交但尚未上交的报批报建费用、物业完善费用可以按规定预提。物业完善费用是指按规定应由企业承担的物业管理基金、公建维修基金或其他专项基金。

可以讲,以上三项预提成本费用的规定是考虑房地产公司在开发房地产过程中的实际困难而制定的,是对房地产企业的税收宽松政策。

《关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2011第34号)第六条“关于企业提供有效凭证时间问题”规定:企业当年度实际发生的相关成本、费用,由于各种原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证,企业在预缴季度所得税时,可暂按账面发生金额进行核算;但在汇算清缴时,应补充提供该成本、费用的有效凭证。

31号文件的宽松政策是否受34号公告的制约呢?作者认为不应当有了34号公告而否认31号文件的规定,34号公告讲的是季度预交企业所得税与年度汇算清缴发票处理的问题,31号文件讲的是年末汇算清缴时的发票处理问题。如果,房地产企业能够在汇算清缴时(次年5月31日之前)取得发票,也就无所谓预提了。

8.48 如何确定成本核算终结日? 企业交房与所得税汇算清缴有何关系?

学员提问:我公司在北京市近郊开发的一个项目,建筑总面积199 900m²,预计总投资102 300万元,2010年6月取得预售许可证之后开始预售。预售合同规定交房时间为2012年12月31日。到预定交房日,房屋建筑安装工程已经竣工验收,具备了交房的条件,只是和施工企业还没有进行最终工程决算,大约有19 000多万元的工程没有决算,无法取得发票,据工程部反映,工程决算在明年上半年也完成不了。现在面临的问题是交不交房?如果交房,因发票不全会多交企业所得税;如果不交房,我公司违约,大约需要支付罚金300万元以上。

老师答疑:

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)第三十五条规定:开发产品完工以后,企业可在完工年度企业所得税汇算清缴前选择确定计税成本核算的终止日,不得滞后。凡已完工开发产品在完工年度未按规定结算计税成本,主管税务机关有权确定或核定其计税成本,据此进行纳税调整,并按《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定对其进行处理。

房屋等开发产品符合下列条件之一的，应视为已经完工：

- (1) 开发产品竣工证明材料已报房地产管理部门备案。
- (2) 开发产品已开始投入使用。
- (3) 开发产品已取得了初始产权证明。

(一) 关于开发产品已开始投入使用

国家税务总局以下列文件作出规定：《国家税务总局关于房地产企业开发产品完工标准税务确认条件的批复》（国税函〔2009〕342号）规定，房地产开发企业建造、开发的开发产品无论工程质量是否通过验收合格，或是否办理完工（竣工）备案手续以及会计决算手续，只要开发产品开始投入使用就视为已经完工，即应按规定计算成本和收入缴纳企业所得税，其开始投入使用是指房地产开发企业开始办理开发产品交付手续（包括入住手续）或已开始实际投入使用。

《国家税务总局关于房地产开发企业开发产品完工条件确认问题的通知》（国税函〔2010〕201号）根据《国家税务总局关于房地产开发经营业务征收企业所得税问题的通知》（国税发〔2006〕31号）规定精神和《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》（国税发〔2009〕31号）第三条规定，房地产开发企业建造、开发的开发产品，无论工程质量是否通过验收合格，或是否办理完工（竣工）备案手续以及会计决算手续，当企业开始办理开发产品交付手续（包括入住手续）或已开始实际投入使用时，为开发产品开始投入使用，应视为开发产品已经完工。房地产开发企业应按规定及时结算开发产品计税成本，并计算企业当年度应纳税所得额。

可见，只要开发产品已经开始实际投入使用就判定为已经完工，房地产开发企业应当把预收账款确定为“主营业务收入”，同时，结转“主营业务成本”，计算应交企业所得税额纳税。如果你公司能在汇算清缴终结日前取得发票，便能够计算完整的开发产品成本，可以按照预售合同约定的交房日期交房，不至于交过头税。现在你公司的问题是工程决算尚未完成，在汇算清缴终结日拿不到全部发票，那么剩余的工程尾款假设按19000万元计算，就会虚增利润形成应纳税所得额，多交企业所得税4700多万元，而且，日后很难退税。对于这种情况应对的方法是，推迟交房日期4天，到2013年1月4日交房，你公司可能面临违约，如你所说需要支付违约金300多万元，这与多交4700多万元比较还是合算的。这样操作，你公司可以为自己争得一年的时间。在这一年里，可以与施工企业进行最终工程决算，进行土地增值税清算并在企业所得税前扣除，在2013年汇算清缴时再计算应纳税所得额和应纳所得税额，依法纳税。

(二) 关于开发产品竣工证明材料报房地产管理部门备案问题

这是指在开发项目竣工验收之后，将当地建设管理部门颁发的“建设工程竣工验收规划认定书”交给房地产主管部门备案。这项工作一般是由房地产企业的工程部去做的，需要注意的是在上报“建设工程竣工验收规划认定书”之前，公司应当召开一

次各业务部门参加的会议进行讨论，不但工程要完工，工程决算、会计核算等其他方面都应当完工才可以将资料上报房管部门。

（三）关于“初始产权证明”

（1）在开发小区竣工验收之后，由当地建设管理部门颁发“建设工程竣工验收规划确认书”。

（2）再由国家批准的测绘部门进行实地测量发给“实测报告”。

（3）然后，房地产开发企业到当地房产管理局办理取得“房屋所有权证”，即平常讲的“大产权证”，这才是“初始产权证明”。将来，用大产权证为购房人分割各户的产权证。

8.49 房地产开发企业预售收入如何缴纳企业所得税？

学员提问：《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）规定了房地产开发企业取得的预售收入计算应纳税额的毛利率，本地税务机关规定的毛利率高于31号文件。另外，在按照毛利额纳税时，当期已经缴纳的营业税及附加、土地增值税不允许扣除。请问，这样规定是否合理？

老师答疑：

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第八条规定：房地产开发企业销售未完工开发产品的计税毛利率由各省、自治区、直辖市国家税务局、地方税务局按下列规定进行确定：

（1）开发项目位于省、自治区、直辖市和计划单列市人民政府所在地城市城区和郊区的，不得低于15%。

（2）开发项目位于地级市城区及郊区的，不得低于10%。

（3）开发项目位于其他地区的，不得低于5%。

（4）属于经济适用房、限价房和危改房的，不得低于3%。

31号文件规定的毛利率是在《国家税务总局关于房地产开发企业所得税预缴问题的通知》（国税函〔2008〕299号，以下简称299号）规定的预计利润率基础上调整确定的。与299号文件有两点区别，第一，利润率下调了，这要分析31号文件出台的背景，是在全球性的经济危机席卷我国，为了应对经济危机，国家出台的带有救市性质的文件，文件所讲的“不低于”按照常规也就是本毛利率，各地一般不应当上调。但是，31号文件又授权各省、自治区、直辖市国家税务局、地方税务局按文件规定进行确定，当地把毛利率调高，也属于授权范围之内，房地产开发企业应当执行。第二，299号文件规定的预计利润率，按照常规，按照销售额和预计利润率计算出的是预计利润额，将其直接并入当期应纳税所得额计算纳税。而按照销售额与预计毛利率计算出的是毛利额，在计算应纳税所得额时允许扣除当期的期间费用、营业税及附加、土

地增值税等计算应纳税所得额。所以，31号文件第十二条规定，在计算应纳税所得额时，“企业发生的期间费用、已销开发产品计税成本、营业税及附加、土地增值税准予当期按规定扣除。”

国家税务总局公告2011年第64号修订的《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类）》（见表8-7）第4行“利润总额”，填报按照企业会计制度、企业会计准则等国家会计规定核算的利润总额。这里面已经扣除了期间费用、开发产品计税成本、营业税及附加、土地增值税等，在此基础上加上第5行“特定业务计算的应纳税所得额”，从事房地产开发业务的纳税人，本期取得销售未完工开发产品收入按照税收规定的预计计税毛利率计算的预计毛利额填入此行。

由于企业所得税年度汇算清缴时按实际应纳税所得额计税，开发产品完工后，企业应及时结算其计税成本并计算此前销售收入的实际毛利额，同时将其实际毛利额与其对应的预计毛利额之间的差额，计入当年度企业本项目与其他项目合并计算的应纳税所得额。在年度纳税申报时，企业须出具对该项开发产品实际毛利额与预计毛利额之间差异调整情况的报告以及税务机关需要的其他相关资料。

企业所得税年度汇算清缴时，在附表3纳税调整项目明细表第52行“五、房地产企业预售收入计算的预计利润”，第3列“调增金额”填报从事房地产开发业务的纳税人本期取得的预售收入，按照税收规定的毛利率计算的毛利额；第4列“调减金额”填报从事房地产开发业务的纳税人本期将预售收入转为销售收入，转回已按税收规定征税的毛利额。

表 8-7 中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类）

税款所属期间： 年 月 日至 年 月 日

纳税人识别号：□□□□□□□□□□□□□□□□

纳税人名称： (单位： ×元×角×分)

行次	项 目	本期金额	累计金额
1	一、按照实际利润额预缴		
2	营业收入		
3	营业成本		
4	利润总额		
5	加：特定业务计算的应纳税所得额		
6	减：不征税收入		
7	免税收入		
8	弥补以前年度亏损		
9	实际利润额（4行+5行-6行-7行-8行）		
10	税率（25%）		
11	应纳所得税额		
12	减：减免所得税额		
13	减：实际已预缴所得税额	—	

(续)

行次	项 目	本期金额	累计金额
14	减：特定业务预缴（征）所得税额		
15	应补（退）所得税额（11 行-12 行-13 行-14 行）	——	
16	减：以前年度多交在本期抵缴所得税额		
17	本期实际应补（退）所得税额	——	
18	二、按照上一纳税年度应纳税所得额平均额预缴		
19	上一纳税年度应纳税所得额	——	
20	本月（季）应纳税所得额（19 行×1/4 或 1/12）		
21	税率（25%）		
22	本月（季）应纳所得税额（20 行×21 行）		
行次	项 目	本期金额	累计金额
23	三、按照税务机关确定的其他方法预缴		
24	本月（季）确定预缴的所得税额		
25	总分机构纳税人		
26	总机构	总机构应分摊所得税额（15 行或 22 行或 24 行×总机构应分摊预缴比例）	
27		财政集中分配所得税额	
28		分支机构应分摊所得税额（15 行或 22 行或 24 行×分支机构应分摊比例）	
29		其中：总机构独立生产经营部门应分摊所得税额	
30		总机构已撤销分支机构应分摊所得税额	
31	分支	分配比例	
32	机构	分配所得税额	

谨声明：此纳税申报表是根据《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国企业所得税法实施条例》和国家有关税收规定填报的，是真实的、可靠的、完整的。

法定代表人（签字）： 年 月 日

纳税人公章：	代理申报中介机构公章：	主管税务机关受理专用章：
会计主管：	经办人：	受理人：
	经办人执业证件号码：	
填表日期： 年 月 日	代理申报日期： 年 月 日	受理日期： 年 月 日

国家税务总局监制

8.50 销售开发产品的计税成本如何计算？与土地增值税清算的成本有何区别？

学员提问：2012 年，我公司开发的一个居民小区具备土地增值税的清算条件，在土地增值税清算过程中，我公司根据税法规定已经列入“开发成本”的利息支出，被税务机关剔除，在计算土地增值税时不计算扣除。使得我们很困惑，企业所得税计算

的开发成本与土地增值税的成本到底有哪些区别？

老师答疑：

《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91号）第十七条规定，对不同类型房地产应当分别计算增值额、增值率，缴纳土地增值税。所以，本章 8.44 “哪些成本费用的分配方法是必须遵守的”是为了满足土地增值税清算的需要，按照不同类型房产来计算开发成本。《房地产开发业务企业所得税处理办法》第十四条规定，已销开发产品的计税成本，按当期已实现销售的可售面积和可售面积单位工程成本确认。可售面积单位工程成本和已销开发产品的计税成本按下列公式计算确定：

可售面积单位工程成本=成本对象总成本÷成本对象总可售面积

已销开发产品的计税成本=已实现销售的可售面积×可售面积单位工程成本

既然土地增值税清算时是按照不同房产类别计算成本，房地产企业售房也是按不同类别的房产来定价的，为了收入与成本配比，企业所得税的应纳税所得额也应当按不同房产类别计算。基于这一点，作者认为，企业所得税的成本计算可以在土地增值税计算成本的基础上进行如下调整：

（1）土地增值税清算时是把“土地征用费及拆迁补偿费”分为两个成本项目，即“取得土地使用权支付的金额”和“土地征用及拆迁补偿费”，计算企业所得税时应把二者合一。

（2）土地增值税清算时把计入土地成本的“土地闲置费”已经剔除，计算企业所得税时应当调整回来。

（3）土地增值税清算时，如果借款利息不能按项目分摊并不能取得金融企业借款证明的，借款利息不单独扣除，而且是并入“房地产开发费用”，按照取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本之和的 10% 计算扣除。为了不重复扣除，计算土地增值税的开发产品成本已经把计入开发成本的利息支出剔除，在计算企业所得税时应当予以恢复。

因此，经过上述三项调整，上述公式应当按照不同房产类别进行计算确定：

某类房产可售面积单位成本=某类房产总成本÷该类房产可售面积

某类房产已销面积计税成本=某类房产可售面积单位成本×该类房产实际销售面积

8.51 房地产开发企业售房时代收的住房专项维修资金如何核算，上交后可否扣除？

学员提问：我公司在销售房产的过程中，代收了当地政府规定的住房专项维修基金。请问，代收的住房专项维修基金可否计入房产的售价内，如何开具发票？如何进行会计核算？

老师答疑：

住房专项维修资金，是指专项用于住宅共用部位、共用设施设备保修期满后的维

修和更新、改造的资金。由商品住宅的业主、非住宅的业主按照所拥有物业的建筑面积交存，住房专项维修资金所有权归全体业主所有。

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第五条规定，开发产品销售收入的范围为销售开发产品过程中取得的全部价款，包括现金、现金等价物及其他经济利益。企业代有关部门、单位和企业收取的各种价内外基金、费用和附加等，凡纳入开发产品价内或由企业开具发票的，应按规定全部确认为销售收入；未纳入开发产品价内并由企业之外的其他收取部门、单位开具发票的，可作为代收代缴款项进行管理。

根据上述规定，房地产开发企业在售房时代收的住房专项维修资金属于代政府有关部门收取的费用，不应计入售价，由当地的住房专项维修基金管理中心出具发票，房地产企业作为“其他应付款”处理。但是，住房专项维修基金管理中心往往是在房地产企业缴纳代收款项时统一出具发票，房地产企业在代收住房专项维修资金时不得把住房专项维修资金计入房产售价，开具了发票，计入主营业务收入。31号文件第十六条规定：“房地产企业将已计入销售收入的共用部位、共用设施设备维修基金按规定移交给有关部门、单位的，应于移交时扣除。”房地产开发企业在上缴住房专项维修基金时再冲减“主营业务收入”。

8.52 房地产开发企业支付的待售房产维修费和已售出房产保修期内的保修费怎样核算？

学员提问：我公司是地处北方的房地产开发公司，由于近几年房产销售迟缓，公司有较长时间的房产待售期，在这期间，要发生一些维护费，冬季还要发生取暖费，这些费用可否计入开发产品的成本？

老师答疑：

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第十五条规定：企业对尚未出售的已完工开发产品和按照有关法律、法规或合同规定对已售开发产品（包括共用部位、共用设施设备）进行日常维护、保养、修理等实际发生的维修费用，准予在当期据实扣除。

维修费用不属于开发成本，不能列入开发成本，应当归入“销售费用”科目，在计算企业所得税时可以税前扣除。

8.53 房地产开发企业为按揭购房人提供担保支付的保证金怎样进行账务处理？

学员提问：我公司为了促销，为按揭贷款的购房人提供了担保，银行为确保信贷资产的安全，还要求我公司提供担保金，直接从我公司取得的贷款中扣除，我公司可

否作为借款费用扣除？担保是有风险的，如果出现担保风险，我公司如何处理？

老师答疑：

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第十九条规定：房地产开发企业采取银行按揭方式销售开发产品的，凡约定企业为购买方的按揭贷款提供担保的，其销售开发产品时向银行提供的保证金（担保金）不得从销售收入中减除，也不得作为费用在当期税前扣除，但实际发生损失时可据实扣除。

房地产提供的保证金应当作为“其他应收款——保证金”核算，不得作为费用在税前扣除。

与本企业生产经营活动有关的担保是指企业对外提供的与本企业应税收入、投资、融资、材料采购、产品销售等生产经营活动相关的担保。

房地产开发企业作为保证人为购房人提供担保，所发生的损失，可以根据下列文件，取得相应证据后，作为财产损失以专项申报的方式在企业所得税前扣除。

《财政部 国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税〔2009〕57号）第五条规定，企业经采取所有可能的措施和实施必要的程序之后，符合下列条件之一的贷款类债权，可以作为贷款损失在计算应纳税所得额时扣除：

“（一）借款人和担保人依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，并终止法人资格，或者已完全停止经营活动，被依法注销、吊销营业执照，对借款人和担保人进行追偿后，未能收回的债权；

“（五）由于借款人和担保人不能偿还到期债务，企业诉诸法律，经法院对借款人和担保人强制执行，借款人和担保人均无财产可执行，法院裁定执行程序终结或终止（中止）后，仍无法收回的债权；

“（六）由于借款人和担保人不能偿还到期债务，企业诉诸法律后，经法院调解或经债权人会议通过，与借款人和担保人达成和解协议或重整协议，在借款人和担保人履行完还款义务后，无法追偿的剩余债权；

“（八）开立信用证、办理承兑汇票、开具保函等发生垫款时，凡开证申请人和保证人由于上述（一）～（七）项原因，无法偿还垫款，金融企业经追偿后仍无法收回的垫款。”

《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》（国家税务总局公告2011年第25号）第四十四条规定，企业对外提供与本企业生产经营活动有关的担保，因被担保人不能按期偿还债务而承担连带责任，经追索，被担保人无偿还能力，对无法追回的金额，比照本办法规定的应收款项损失进行处理。

25号公告规定，企业应收及预付款项坏账损失应依据以下相关证据材料确认：

（1）相关事项合同、协议或说明。

（2）属于债务人破产清算的，应有人民法院的破产、清算公告。

（3）属于诉讼案件的，应出具人民法院的判决书或裁决书或仲裁机构的仲裁书，或者被法院裁定终（中）止执行的法律文书。

（4）属于债务人停止营业的，应有工商部门注销、吊销营业执照证明。

(5) 属于债务人死亡、失踪的, 应有公安机关等有关部门对债务人个人的死亡、失踪证明。

(6) 属于债务重组的, 应有债务重组协议及其债务人重组收益纳税情况说明。

(7) 属于自然灾害、战争等不可抗力而无法收回的, 应有债务人受灾情况说明以及放弃债权申明。

企业逾期三年以上的应收款项在会计上已作为损失处理的, 可以作为坏账损失, 但应说明情况, 并出具专项报告。

8.54 房地产开发企业委托房地产销售公司销售房产, 支付的佣金或手续费怎样扣除?

学员提问: 我公司的房产是委托房产经销公司来代销的, 请问, 我公司对销售公司支付的委托代销费可否在税前扣除?

老师答疑:

《财政部 国家税务总局关于企业手续费及佣金支出税前扣除政策的通知》(财税[2009] 29 号) 规定: 除保险企业以外的其他企业发生与生产经营有关的手续费及佣金支出, 不超过以下规定计算限额以内的部分, 准予扣除; 超过部分, 不得扣除。手续费及佣金按与具有合法经营资格中介服务机构或个人(不含交易双方及其雇员、代理人和代表人等) 所签订服务协议或合同确认的收入金额的 5% 计算限额。企业应与具有合法经营资质中介服务企业或个人签订代办协议或合同, 并按国家有关规定支付手续费及佣金。除委托个人代理外, 企业以现金等非转账方式支付的手续费及佣金不得在税前扣除。企业应当如实向当地主管税务机关提供当年手续费及佣金计算分配表和其他相关资料, 并依法取得合法真实凭证。

考虑到现在房地产开发企业房地产销售业务已经拓展到境外, 为了支持房地产企业在境外销售房地产, 《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009] 31 号) 第二十条规定: “企业委托境外机构销售开发产品的, 其支付境外机构的销售费用(含佣金或手续费) 不超过委托销售收入 10% 的部分, 准予据实扣除。”

8.55 国家无偿收回土地使用权而形成的损失可否在税前扣除?

学员提问: 我公司取得土地使用权以后, 由于国家宏观调控政策的影响, 房地产销售市场萎缩, 建好以后也会没销路, 公司决定暂不开发。现在已经超过两年, 县土地管理部门报经县政府批准, 无偿收回国有建设用地使用权, 使得我公司损失上千万元, 这些损失可否在税前扣除?

老师答疑:

闲置土地, 是指国有建设用地使用权人超过国有建设用地使用权有偿使用合同或

者划拨决定书约定、规定的动工开发日期满一年未动工开发的国有建设用地。

已动工开发但开发建设用地面积占应动工开发建设用地总面积不足 1/3 或者已投资额占总投资额不足 25%，中止开发建设满一年的国有建设用地，也可以认定为闲置土地。

《闲置土地处理办法》（中华人民共和国国土资源部令第 53 号）第十四条（二）项规定：“未动工开发满两年的，由市、县国土资源主管部门按照《中华人民共和国土地管理法》第三十七条和《中华人民共和国城市房地产管理法》第二十六条的规定，报经有批准权的人民政府批准后，向国有建设用地使用权人下达《收回国有建设用地使用权决定书》，无偿收回国有建设用地使用权。闲置土地设有抵押权的，同时抄送相关土地抵押权人。”

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31 号）第二十二条规定：“企业因国家无偿收回土地使用权而形成的损失，可作为财产损失按有关规定在税前扣除。”

《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》（国家税务总局公告〔2011〕25 号）第三十二条规定：“在建工程停建、报废损失，为其工程项目投资账面价值扣除残值后的余额，应依据以下证据材料确认：

“（1）工程项目投资账面价值确定依据。

“（2）工程项目停建原因说明及相关材料。

“（3）因质量原因停建、报废的工程项目和因自然灾害和意外事故停建、报废的工程项目，应出具专业技术鉴定意见和责任认定、赔偿情况的说明等。”

8.56 开发产品的报废损失可否在税前扣除？

学员提问：房地产开发公司在建造商品房的过程中，有时会发生一部分工程报废损失，我们应当怎样核算，这些损失可否在企业所得税前扣除？

老师答疑：

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31 号）第二十三条规定：“企业开发产品（以成本对象为计量单位）整体报废或毁损，其净损失按照《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》（国家税务总局公告 2011 年第 25 号公告）的规定专项向主管税务机关申报，准予在税前扣除。”

成本对象在建造过程中如果单项工程或单位工程发生报废和毁损，减去残料价值和过失人或保险公司赔偿后的净损失，可以计入继续施工的工程成本。

8.57 待售开发产品企业自用或出租可否计提折旧？

学员提问：我公司开发的写字楼已于 2012 年 7 月竣工并验收合格，原来准备出售，但是，因为当前房地产市场不景气，我公司把写字楼转作固定资产核算，一部分

房屋自用，一部分房屋出租。年末汇算清缴时我们准备计提折旧在税前扣除，请问，这样做是否符合税法规定？

老师答疑：

如果你公司开发的写字楼准备长期自用或者出租，可以按规定转为固定资产或投资性房地产，从结转次月起可以计提折旧，其折旧额允许在税前扣除。如果是临时性的自用或者待售开发产品出租，根据《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第二十四条规定：“房地产企业开发产品转为自用的，其实际使用时间累计未超过12个月又销售的，不得在税前扣除折旧费用。”

8.58 自建自用的房产如何确定固定资产的计税基础？

学员提问：我公司2012年自建的写字楼已经竣工验收，2013年2月1日搬到新楼办公，新写字楼建造成本为2180万元。请问自建自用的写字楼需要交哪些税？是否缴纳契税？如何确定计税基础？

老师答疑：

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第五条 纳税人有下列情形之一的，视同发生应税行为：

- （1）单位或者个人将不动产或者土地使用权无偿赠送其他单位或者个人。
- （2）单位或者个人自己新建（以下简称自建）建筑物后销售，其所发生的自建行为。
- （3）财政部、国家税务总局规定的其他情形。

你公司自建写字楼自用不属于《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》所规定的无偿赠送和自建建筑物后销售，不交营业税。财政部、国家税务总局至今尚无其他视同销售的规定，自建自用房产不交营业税。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十五条规定：“企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。”在上述视同销售的规定中不包括企业自产自用的产品，那么，企业自产自用的商品不做视同销售，又该如何处理呢？

《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函〔2008〕828号）规定，企业改变资产用途（如自建商品房转为自用或经营），除将资产转移至境外以外，由于资产所有权属在形式和实质上均不发生改变，可作为内部处置资产，不视同销售确认收入，相关资产的计税基础延续计算。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十八条第（二）项规定，企业自行建造的固定资产，以竣工结算前发生的支出为计税基础。

我国《中华人民共和国契税暂行条例》第一条规定，在中华人民共和国境内转移

土地、房屋权属，承受的单位和个人为契税的纳税人。企业自建自用写字楼的行为不符合契税的规定，不征收契税。

你公司把自建的写字楼自用，在把开发产品转为固定资产环节不交任何税费，写字楼的计税基础 2 180 万元要延续计算，写字楼的会计成本与计税基础相同，按计税基础计提折旧允许税前扣除。

8.59 企业接受投资取得的资产可否计提折旧或摊销？

学员提问：A 房地产公司是由甲、乙两个公司投资注册的房地产开发企业，实收资本 10 000 万元，双方各占 50% 的股份。甲公司投入货币资金 5 000 万元，乙公司以非货币资产投资，其中：房产评估价值 2 000 万元，原账面价值 1 500 万元；土地使用权评估价值 3 000 万元，原账面价值 1 000 万元。乙公司没有给 A 房地产公司开具发票，A 公司已经按照“资产评估报告书”的评估价值缴纳了契税。现在，乙公司投入的房地产 A 公司已经开始使用，请问，A 公司取得的房产可否计提折旧，土地使用权可否摊销？

老师答疑：

《国有资产评估管理办法》（国务院令第 91 号）规定，企业资产拍卖、转让；企业兼并、出售、联营、股份经营等应当进行资产评估。经主管部门确认的“资产评估报告书”可以作为财务会计账务处理的依据。

《财政部关于股份有限公司进行资产评估增值处理的复函》（财会二字〔1995〕25 号）规定：资产重估增值只有在法定重估和企业产权变动的情况下，才能调整被重估资产账面价值。

《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》第三条规定，非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本：①该项交换具有商业实质。②换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量。

因此，A 房地产公司取得乙公司投入的房产可以按 2 000 万元及缴纳的契税作为入账价值，取得的土地使用权可以按 3 000 万元及缴纳的契税作为入账价值。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十八条（五）项规定，通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。第六十六条（三）项规定，通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

所称公允价值，是指按照市场价格确定的价值。评估价值也属于公允价值。

根据税法规定，A 房地产公司接受投资取得的资产可以按照评估价值及其缴纳的契税作为计税基础，其折旧和摊销允许税前扣除。

8.60 企业如何确定固定资产的折旧年限和净残值率？

学员提问：我公司受传统观念的影响，固定资产的核算仍然沿用过去的长期做法，净残值率为5%，房屋及建筑物折旧年限40年，汽车折旧年限10年。请问，我公司的固定资产核算是否可以这样继续下去？

老师答疑：

《企业会计准则第4号——固定资产》第十五条规定：“企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的使用寿命和预计净残值。固定资产的使用寿命、预计净残值一经确定，不得随意变更。”

显然，《企业会计准则》将固定资产折旧年限、净残值的确定权限授予企业。如果各企业均自行确定折旧年限和净残值，将给税收征管增加困难，因此，《中华人民共和国企业所得税法实施条例》规定：企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的预计净残值。固定资产的预计净残值一经确定，不得变更。

除国务院财政、税务主管部门另有规定外，固定资产计算折旧的最低年限如下：

- (1) 房屋、建筑物，为20年。
- (2) 飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备，为10年。
- (3) 与生产经营活动有关的器具、工具、家具等，为5年。
- (4) 飞机、火车、轮船以外的运输工具，为4年。
- (5) 电子设备，为3年。

首先，应当强调的是这里讲的最低折旧年限即是法定折旧年限，不得缩短也不得延长。其次，新税法与原税法相比有三点变化：

- (1) 飞机折旧年限由5年延长为10年。

(2) 飞机、火车、轮船以外的运输工具是指汽车、摩托车、游艇、机帆船等固定资产的折旧年限由5年缩短为4年。

(3) 电子设备的折旧年限由5年缩短为3年，使得电子设备折旧年限与国际上电子设备更新周期同步，有利于促进企业设备的更新改造和我国科技事业的发展。

《财政部 国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》（财税〔2012〕27号）规定：“企业外购的软件，凡符合固定资产或无形资产确认条件的，可以按照固定资产或无形资产进行核算，其折旧或摊销年限可以适当缩短，最短可为2年（含）。”电子设备的最短折旧年限可以是2年。

为了贯彻企业所得税法，搞好新旧税法的衔接，规范固定资产的折旧年限和净残值率，《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》（国税函〔2009〕98号）第一条“关于已购置固定资产预计净残值和折旧年限的处理问题”规定：新税法实施前已投入使用的固定资产，企业已按原税法规定预计净残值并计提的折旧，不作调整。新税法实施后，对此类继续使用的固定资产，可以重新确定其残值，并就其尚未计提折旧的余额，按照新税法规定的折旧年限减去已经计提折旧的年限后的剩余

年限，按照新税法规定的折旧方法计算折旧。新税法实施后，固定资产原确定的折旧年限不违背新税法规定原则的，也可以继续执行。

该文件就企业计提折旧的净残值、固定资产的余额、剩余折旧年限、折旧方法的四项要素强调不得违背新税法的规定。企业固定资产净残值以多少为宜？可以是零，也可以是1%，由企业自行确定，一经确定不可改变。

例如 某房地产公司于1996年建成一栋办公楼，造价1200万元，1996年12月投入使用，1997年1月开始计提折旧。2007年以前固定资产的折旧执行《企业财务制度》规定，净残值率5%，使用年限40年。2008年1月1日实施新《中华人民共和国企业所得税法》之后，重新确定固定资产净残值率为1%，计算2008年计提折旧与原来的差别。

已提折旧=1200×(1-5%)÷40×11=313.5(万元)

房产余额=1200-313.5=886.5(万元)

尚可使用年限=20-11=9(年)

2008年应提折旧=(886.5-1200×1%)÷9=97.17(万元)

比原来多提折旧费=97.17-28.5=68.67(万元)

8.61 企业如何选择固定资产的折旧方法？可否采用加速折旧的方法？

学员提问：

甲房地产公司直属采石场2012年利润总额1000万元，当年会计折旧额600万元，无其他纳税调整因素。由于采石场的设备属于常年处于强震动、强腐蚀的设备，准备采用加速折旧的方法。经过测算比较，如果该公司采用双倍余额递减法，当年可多提折旧费用200万元（税收折旧额800万元）。总经理是外聘的职业经理，担心多提折旧会降低利润总额，影响自己的业绩。能否采用加速折旧法计提折旧只降低企业所得税，不影响利润总额呢？

老师答疑：

《企业会计准则第4号——固定资产》规定：企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理选择固定资产折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法及年数总和法等。固定资产折旧方法一经确定，不得随意变更。

根据上述规定可以看到，《企业会计准则》对折旧方法不作统一规定，由企业自行选择。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十九条规定：“固定资产按照直线法计算的折旧准予扣除。”体现出税法对固定资产的折旧方法是有统一规定的，但是，税法又规定，固定资产具备一定条件可以加速折旧。

《中华人民共和国企业所得税法》第三十二条规定：企业的固定资产由于技术进步

等原因，确需加速折旧的，可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九十八条解释为：企业所得税法第三十二条所称可以采取缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法的固定资产，包括：

（1）由于技术进步，产品更新换代较快的固定资产。

（2）常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产。

采取缩短折旧年限方法的，最低折旧年限不得低于实施条例第六十条规定折旧年限的60%；采取加速折旧方法的，可以采取双倍余额递减法或者年数总和法。

应当注意的是在《中华人民共和国企业所得税法》及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》中用以表述的是企业“可以采取”，意思是说企业可以自行选择缩短折旧年限或者加速折旧的方法，无需经过税务机关审批。

为规范加速折旧的税务管理，《国家税务总局关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》（国税发〔2009〕81号，以下简称《通知》）作出具体操作的规定。

《通知》第二条规定，企业拥有并使用的固定资产符合缩短折旧年限或者采取加速折旧方法规定的，可按以下情况分别处理：

（1）企业过去没有使用过与该项固定资产功能相同或类似的固定资产，但有充分的证据证明该固定资产的预计使用年限短于《中华人民共和国企业所得税法实施条例》规定的计算折旧最低年限的，企业可根据该固定资产的预计使用年限和通知的规定，对该固定资产采取缩短折旧年限或者加速折旧的方法。

（2）企业在原有的固定资产未达到《中华人民共和国企业所得税法实施条例》规定的最低折旧年限前，使用功能相同或类似的新固定资产替代旧固定资产的，企业可根据旧固定资产的实际使用年限和《通知》的规定，对新替代的固定资产采取缩短折旧年限或者加速折旧的方法。

《通知》第三条规定，企业采取缩短折旧年限方法的，对其购置的新固定资产，最低折旧年限不得低于《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第六十条规定的折旧年限的60%；若为购置已使用过的固定资产，其最低折旧年限不得低于《中华人民共和国企业所得税法实施条例》规定的最低折旧年限减去已使用年限后剩余年限的60%。最低折旧年限一经确定，一般不得变更。

企业确需对固定资产采取缩短折旧年限或者加速折旧方法的，应在取得该固定资产后一个月内，向其企业所得税主管税务机关（以下简称主管税务机关）备案，并报送以下资料：

（1）固定资产的功能、预计使用年限短于《中华人民共和国企业所得税法实施条例》规定计算折旧的最低年限的理由、证明资料及有关情况的说明。

（2）被替代的旧固定资产的功能、使用及处置等情况的说明。

（3）固定资产加速折旧拟采用的方法和折旧额的说明。

（4）主管税务机关要求报送的其他资料。

企业主管税务机关应在企业所得税年度纳税评估时，对企业采取加速折旧的固定资产的使用环境及状况进行实地核查。对不符合加速折旧规定条件的，主管税务机关

有权要求企业停止该项固定资产加速折旧。

（一）所得税汇算清缴时的纳税调整

企业会计核算的固定资产折旧仍然采用直线折旧法，年折旧额为 600 万元，利润总额为 1 000 万元。企业经过向主管税务机关备案后，在年度纳税申报时可选择采用双倍余额递延法计提折旧，年折旧额为 800 万元。会计折旧与税收折旧的差额为 200 万元。

在企业所得税年度纳税申报表附表 9 “资产折旧、摊销纳税调整明细表”第 3 行“机器机械和其他生产设备”第 5 列“会计折旧”填 600 万元，第 6 列“税收折旧”填 800 万元。

第（7）列“纳税调整额”=（5）“会计折旧”600-（6）“税收折旧”800=-200（万元）

该数额结转到附表 3 “纳税调整项目明细表”第 43 行“固定资产折旧”第 4 列“调减金额”200 万元。附表 3 第 4 列“调减金额”合计结转到主表第 15 行“减：纳税调整减少额”200 万元。

调减后的“企业所得税年度纳税申报表”各行数字如下：

第 13 行“利润总额”1 000 万元；

第 15 行“减：纳税调整减少额”200 万元；

第 25 行“应纳税所得额”为 800 万元；

第 26 行“税率 25%”；

第 27 行“应纳所得税额”为 200 万元。

（二）所得税会计处理

把纳税调减的 200 万元登记在“纳税调整台账”的收入方。在加速折旧的后半期，调减的 200 万元仍然会形成应纳税所得额和应纳所得税额，会计核算与税收的差异属于“应纳税暂时性差异”。把 200 万元乘以 25%确认为“递延所得税负债”。

（1）2012 年度当期所得税。

应纳税所得额=1 000-200=800（万元）

应交所得税额=800×25%=200（万元）

（2）2012 年度递延所得税。

递延所得税资产：0

递延所得税负债=200×25%=50（万元）

递延所得税=递延所得税负债-递延所得税资产=50-0=50（万元）

（3）利润表中应确认的所得税费用

所得税费用=当期所得税+递延所得税=200+50=250（万元）

编制如下会计分录：

借：所得税费用 2 500 000

贷：应交税费——应交所得税	2 000 000
递延所得税负债	500 000

沉淀在企业的 50 万元税费作为固定资产更新改造之用。

8.62 计提的固定资产减值准备可否在企业所得税前扣除？

学员提问：我公司是上市公司，根据《企业会计准则》的规定，2013 年计提固定资产减值准备 21 万元，请问，计提的固定资产减值准备可否在税前扣除？

老师答疑：

《企业会计准则第 8 号—资产减值》规定，企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象。存在下列迹象的，表明资产可能发生了减值：

(1) 资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌。

(2) 企业经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化，从而对企业产生不利影响。

(3) 市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高，从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低。

(4) 有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏。

(5) 资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。

(6) 企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润（或者亏损）远远低于（或者高于）预计金额等。

(7) 其他表明资产可能已经发生减值的迹象。

可收回金额的计量结果表明，资产的可收回金额低于其账面价值的，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。资产减值损失确认后，减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整，以使该资产在剩余使用寿命内，系统地分摊调整后的资产账面价值（扣除预计净残值）。资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

根据《企业会计准则》的规定，上市公司在资产负债表日必须对资产进行减值测试，一旦发生减值，应计提减值准备，减值的金额计入当期损益。

《中华人民共和国企业所得税法》第十条规定，在计算应纳税所得额时，下列支出不得扣除：其中第（7）项规定：“未经核定的准备金支出不得扣除”。

你公司计提的固定资产减值准备 210 000 元税法不允许扣除，企业所得税汇算清缴时，应当通过“企业所得税年度纳税申报表”附表 10“资产减值准备项目调整明细表”进行纳税调增，调增的金额缴纳企业所得税；同时，将调增的金额登记在“纳税调整台账”的收入方。这时，固定资产计提折旧的账面价值与计税基础就会形成两个成本。

由于企业会计准则规定,“资产减值损失确认后,减值资产的折旧费用应当在未来期间作相应调整”,会计计提折旧的固定资产账面价值小于固定资产的计税基础,造成会计折旧额比税收折旧额少,多计了应纳税所得额。这项差额在企业所得税汇算清缴时,应当通过企业所得税年度纳税申报表附表 9“资产折旧、摊销纳税调整明细表”进行纳税调减,调减应纳税所得额;将调减的金额登记在“纳税调整台账”的付方,最终使其结平。

当该项固定资产报废或处置时,会计核算应当转销固定资产减值准备,转销的准备减少了固定资产清理成本,使会计计算的固定资产清理所得大于税收计算的固定资产清理所得,其差额需要进行纳税调减处理。

8.63 固定资产折旧范围企业会计准则与税法有何差异?

学员提问:我公司为了搞好职工福利,设有职工食堂,请问职工食堂所使用的房屋及设备固定资产的折旧费用在计算企业所得税时如何在税前扣除?

老师答疑:

在计提折旧的固定资产范围方面,企业会计准则与税法规定不同。

《企业会计准则第 4 号——固定资产》第十四条规定,企业应当对所有固定资产计提折旧。但是,已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地除外。

《中华人民共和国企业所得税法》第十一条规定,下列固定资产不得计算折旧扣除:

- (1) 房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产。
- (2) 与经营活动无关的固定资产。

企业在计算应纳税所得额时,实际发生的与取得收入有关的、合理的支出允许扣除。企业未投入使用的固定资产与取得应税收入无关,因此,其折旧额不得扣除。但是,考虑到房屋和建筑物等固定资产无论是否使用,均有较大的自然损耗,因此,未使用的房屋和建筑物的折旧允许扣除;即企业应当对所有房屋和建筑物计提折旧在税前扣除。

什么是与经营活动无关的固定资产?《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》(国税函[2009]3号)第三条“关于职工福利费扣除问题”规定,企业职工福利费包括以下内容:尚未实行分离办社会职能的企业,其内设福利部门所发生的设备、设施和人员费用,包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院等集体福利部门的设备、设施及维修保养费用和福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等。

企业职工福利利用固定资产即是与经营活动无关的固定资产,包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院等集体福利部门的设备、设施,集体福利部门使用的设备、设施(不含房屋及建筑物)折旧额应当计入“职工福利费”核算,在不超过工资薪金总额 14%的部分扣除,而不得直接计入“管理费用”的折旧费扣除。

会计核算对全部固定资产计提了折旧,税法不允许扣除的固定资产的折旧应当通

过“企业所得税年度纳税申报表”附表9“资产折旧、摊销纳税调整明细表”进行纳税调整。

8.64 房屋的改建支出是否计入房产原价？

学员提问：我公司有一栋20世纪80年代建造的旧房，已经提完折旧，账面只剩净残值。2013年上半年我公司对该旧房进行加固，支付修理费89万元，这笔修理费应当如何进行会计核算和纳税处理？

老师答疑：

《企业会计准则第4号——固定资产》规定，企业发生的固定资产后续支出，同时满足下列条件的，应当计入固定资产成本；不能满足下列条件的，应当在发生时计入当期损益。

(1) 与固定资产有关的经济利益很可能流入企业。

(2) 该固定资产的成本能够可靠的计量。

《中华人民共和国企业所得税法》第十三条规定，在计算应纳税所得额时，企业发生的下列支出作为长期待摊费用，按照规定摊销的，准予扣除：

(1) 已足额提取折旧的固定资产的改建支出。

(2) 租入固定资产的改建支出。

(3) 固定资产的大修理支出。

(4) 其他应当作为长期待摊费用的支出。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十八条规定，改建的固定资产，除《中华人民共和国企业所得税法》第十三条第（一）项和第（二）项规定的支出外，以改建过程中发生的改建支出增加计税基础。

所称改建支出，是指改变房屋或者建筑物结构、延长使用年限等发生的支出。已经足额提取折旧的固定资产，记录固定资产原价的载体已经不复存在，对其进行改建发生的费用无法计入固定资产原价。经营租赁的固定资产，企业仅仅取得一定时期的使用权，固定资产不在本企业核算，发生的改建支出也无法增加固定资产原价。因此，企业将已经足额提取折旧的固定资产的改建支出、经营租赁租入固定资产的改建支出作为“长期待摊费用”，按照规定摊销的准予扣除。税前扣除方法如下：

(1) 企业将已经提足折旧的房屋及建筑物进行改建，改建支出计入“长期待摊费用”科目，在改建后估计其尚可使用年限，按照固定资产预计尚可使用年限分期摊销，准予扣除。

(2) 企业将经营租赁的房屋及建筑物进行改建（包括装饰工程），改建支出计入“长期待摊费用”科目，按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销，准予扣除。

企业将没有提足折旧的房屋及建筑物进行改建（不包括装饰工程），根据税法规定，改建支出增加房屋及建筑物的价值。改建后的固定资产能够延长使用年限的，应适当延长折旧年限。

你公司的旧房已经足额提取折旧，发生的改建支出应当在“长期待摊费用”科目核算，按照估计的尚可使用年限摊销，可以在税前扣除。

8.65 机械设备的大修理支出应当如何核算并在税前扣除？

学员提问：我公司是建筑施工企业，每年对大型施工设备的维护修理支出金额较大，请问，企业固定资产的日常维修与大修理有何区别？怎样在税前扣除？

老师答疑：

《企业会计准则第4号——固定资产》规定，企业发生的固定资产后续支出，同时满足下列条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除。

(1) 与固定资产有关的经济利益很可能流入企业。

(2) 该固定资产的成本能够可靠的计量。

不能满足上述规定条件的，应当在发生时计入当期损益。

《企业会计准则》对固定资产大修理支出没有明确规定，但是，企业设备的修理费用支出有时会很大，一次扣除会使企业成本不均衡，应纳税所得额忽高忽低，不便于管理。因此，《中华人民共和国企业所得税法》第十三条第（三）项规定，企业的固定资产大修理支出作为长期待摊费用，按照规定摊销的准予扣除。对于什么是固定资产大修理支出，需要有明确的界定，以增强企业所得税法的可操作性。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第六十九条规定，《中华人民共和国企业所得税法》第十三条第（三）项所称固定资产的大修理支出，是指同时符合下列条件的支出：

(1) 修理支出达到取得固定资产时的计税基础50%以上。

(2) 修理后固定资产的使用寿命延长2年以上。

《中华人民共和国企业所得税法》第十三条第（三）项规定的支出，按照固定资产尚可使用年限分期摊销。具体摊销方法如下：

(1) 固定资产经过大修理之后，如果不能延长使用寿命的，大修理支出在前后两次大修理间隔之内摊销。

(2) 如果固定资产经过大修理可以延长使用寿命的，大修理支出在尚可使用年限内分期摊销。

8.66 房屋建筑物在未足额提取折旧前拆除重建，如何进行税务处理？

学员提问：甲企业有一幢写字楼，原价1000万元，已经提取折旧600万元，余额为400万元。根据公司业务发展的需要，2012年7月，公司决定将原写字楼拆除，在原址重建，重建费用800万元，以银行存款支付，2012年12月31日，已验收合格交付使用，应当如何进行税务处理？

老师答疑：

《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 34 号）第四条关于房屋、建筑物固定资产改扩建的税务处理问题规定：“企业对房屋、建筑物固定资产在未足额提取折旧前进行改扩建的，如属于推倒重置的，该资产原值减除提取折旧后的净值，应并入重置后的固定资产计税基础，并在该固定资产投入使用后的次月起，按照税法规定的折旧年限，一并计提折旧。”

固定资产发生可资本化的后续支出，如果属于推倒重置的，一般应对固定资产进行清理，转销固定资产的原价、累计折旧和减值准备，计算固定资产净值。重建时，将固定资产的账面净值转入在建工程，并在此基础上重新核算新的固定资产原值，在重建完工并达到预定可使用状态时，从在建工程转作固定资产。

（1）旧写字楼拆除，将净值转入固定资产清理。

借：固定资产清理	4 000 000
累计折旧	6 000 000
贷：固定资产——写字楼	10 000 000

（2）转入重建阶段，将固定资产清理成本转入“在建工程”，并支付重建费 800 万元。

借：在建工程——新写字楼	4 000 000
贷：固定资产清理	4 000 000
借：在建工程——新写字楼	8 000 000
贷：银行存款	8 000 000

（3）竣工验收后转作固定资产。

借：固定资产——新写字楼	12 000 000
贷：在建工程——新写字楼	12 000 000

根据《中华人民共和国企业所得税法》的规定，新写字楼折旧年限为 20 年。

8.67 房屋建筑物在未足额提取折旧前进行改扩建，如何进行税务处理？

学员提问：乙公司有一幢房屋，账面原值 1 200 万元，折旧年限 20 年，已经计提折旧 12 年，累计折旧 720 万元。该公司为提升该房屋的功能、增加建筑面积，于 2013 年上半年进行改扩建，以银行存款支付改扩建费用 300 万元，现在改扩建工程已经完成，应当如何进行税务处理？

老师答疑：

《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 34 号）第四条关于房屋、建筑物固定资产改扩建的税务处理问题：“企业对房屋、建筑物等固定资产在未足额提取折旧前进行改扩建的，如属于提升功能、增加面积的，

该固定资产的改扩建支出，并入该固定资产计税基础，并从改扩建完工投入使用后的次月起，重新按税法规定的该固定资产折旧年限计提折旧，如改扩建后的固定资产尚可使用的年限低于税法规定最低年限的，可以按尚可使用的年限计提折旧。”

固定资产发生可资本化的后续支出，一般应将固定资产的原价、累计折旧和减值准备转销，将固定资产的账面净值转入在建工程，并在此基础上重新核算固定资产原值，在后续支出完工并达到预定可使用状态时，从在建工程转为固定资产。

(1) 开始进行改扩建。

借：在建工程——房屋	4 800 000
累计折旧	7 200 000
贷：固定资产——房屋	12 000 000
借：在建工程——房屋	3 000 000
贷：银行存款	3 000 000

(2) 改扩建完工，验收合格后转回固定资产科目。

借：固定资产——房屋	7 800 000
贷：在建工程——房屋	7 800 000

(3) 折旧年限由企业自行选择。可以按税法规定的最低折旧年限——20 年计提折旧；也可以按照尚可使用年限计提折旧，企业自行选择。

8.68 未办理竣工验收的房产出租可否计提折旧？

学员提问：2012 年 9 月，我公司将一栋已建成的商用楼开始对外出租，承租方已经开业。但是，该商用楼尚未办理竣工验收手续，我公司与建筑施工企业的工程决算正在进行中。由于该房产已经达到预定可使用状态，我公司根据《企业会计准则》的规定，按照工程预算价格暂估入账，并从次月起计提折旧。请问我公司这样操作是否符合《中华人民共和国企业所得税法》的规定？

老师答疑：

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》规定：企业自行建造的固定资产，以竣工结算前发生的支出为计税基础。企业应当自固定资产投入使用月份的次月起计算折旧；停止使用的固定资产，应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。固定资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。

根据税法规定可以看出，企业自建的固定资产是以竣工结算前发生的实际支出作为计税基础计提折旧的。

《企业会计准则第 4 号——固定资产》应用指南第一条“固定资产折旧”规定：

(1) 固定资产应当按月计提折旧，当月增加的固定资产，当月不计提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月仍计提折旧，从下月起不计提折旧。

(2) 已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照估计价值

确定其成本，并计提折旧；待办理竣工决算后，再按实际成本调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。

《企业会计准则》对于已经达到预定可使用状态尚未办理竣工决算的固定资产，允许按照估计价值确定其成本并计提折旧。

《企业会计准则》的此项规定不符合税前扣除的确定性原则，所称确定性原则是指纳税人可扣除的成本费用不论何时扣除，其金额必须是确定的。《中华人民共和国企业所得税法》第二十一条规定：“在计算应纳税所得额时，企业财务、会计处理办法与税收法律、行政法规的规定不一致的，应当依照税收法律、行政法规的规定计算纳税。”

对于估价入账的固定资产是否允许计提折旧的问题，税法与企业会计准则的差异由来已久，如何解决这一差异？《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）第五条“关于固定资产投入使用后计税基础确定问题”规定：“企业固定资产投入使用后，由于工程款项尚未结清未取得全额发票的，可暂按合同规定的金额计入固定资产计税基础计提折旧，待发票取得后进行调整。但该项调整应在固定资产投入使用后12个月内进行。”此项规定，既与企业会计准则趋同，允许已经投入使用未进行工程决算的固定资产估价入账计提折旧；又与企业会计准则有两点差异：第一，12个月之内必须进行工程决算取得发票；第二，待取得发票后进行调整，包括固定资产的账面价值和已提折旧额，都应当调整，以免误记企业所得税。

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第二十四条规定，企业开发产品转为自用的，其实际使用时间累计未超过12个月又销售的，不得在税前扣除折旧费用。

你公司出租的商用楼，如果房产租赁合同规定的出租期限为12个月以上，你公司应当将该商用楼估价转作“固定资产”或者“投资性房地产”科目核算，计提折旧税前扣除；如果租赁期限不足12个月，属于待售开发产品的临时性租赁，不必转作“固定资产”等科目，也不得计提折旧税前扣除。

8.69 企业购买已使用过的固定资产如何确定折旧年限？

学员提问：最近，我公司从一个准备注销的建筑施工企业购买了一些建筑机械，取得了对方开具的增值税普通发票。购进的设备新旧程度不同，我公司应当如何确定这些设备的折旧年限？

老师答疑：

国家税务总局曾经规定，企业取得已使用过的固定资产的折旧年限，主管税务机关首先应当根据已使用过固定资产的新旧磨损程度、使用情况以及是否进行改良等因素合理估计新旧程度，然后与该固定资产的法定折旧年限相乘。如果有关固定资产的新旧程度难以准确估计，主管税务机关有权采取其他合理方法。

《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》（国税函〔2009〕

98号)规定:新税法实施前,已投入使用的固定资产,企业已按原税法规定预计净残值并计提的折旧,不作调整。新税法实施后,对此类继续使用的固定资产,可以重新确定其残值,并就其尚未计提折旧的余额,按照新税法规定的折旧年限减去已经计提折旧的年限后的剩余年限,按照新税法规定的折旧方法计算折旧。新税法实施后,固定资产原确定的折旧年限不违背新税法规定原则的,也可以继续执行。

你公司购买的这批固定资产,可以按照《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第六十条规定的折旧年限和固定资产的新旧程度的乘积确定折旧年限,难于确定折旧年限的可与主管税务机关协商确定。

8.70 房地产开发企业如何核算开办费?

学员提问:我公司于2012年1月成立,3月通过“招拍挂”取得一项土地使用权,支付土地出让金4600万元。由于要办理复杂的审批手续,一直到2013年3月1日才破土动工。公司自成立以来共发生各种费用215万元。请问,这些费用是否应当计入开办费?

老师答疑:

《中华人民共和国企业所得税法》第十三条规定,在计算应纳税所得额时,企业发生的其他应当作为长期待摊费用的支出作为长期待摊费用,按照规定摊销的,准予扣除。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第七十条规定,《中华人民共和国企业所得税法》第十三条第(四)项所称其他应当作为长期待摊费用的支出,自支出发生月份的次月起,分期摊销,摊销年限不得低于3年。

长期以来,企业在筹建期间发生的开办费是作为“长期待摊费用”核算的,但是,在企业所得税法及其实施条例中并没有明确规定。正因为如此,《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》(国税函[2009]98号)第九条“关于开(筹)办费的处理”规定:新税法中开(筹)办费未明确列作长期待摊费用,企业可以在开始经营之日的当年一次性扣除,也可以按照新税法有关长期待摊费用的处理规定处理,但一经选定,不得改变。企业在新税法实施以前年度的未摊销完的开办费,也可根据上述规定处理。

《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)规定:企业自开始生产经营的年度,为开始计算企业损益的年度。企业从事生产经营之前进行筹办活动期间发生筹办费用支出,不得计算为当期的亏损,应按照《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》(国税函[2009]98号)第九条规定执行。

(1)开(筹)办费,是指企业在筹建期发生的费用,包括人员工资、职工福利费、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费以及不计入固定资产和无形资产成本的汇兑损益和利息等支出。

(2) 筹建期,是指从企业被批准筹建之日起至开始生产、经营(包括试生产、试营业)之日的期间。

(3) 摊销方法,企业在筹建期发生的开办费,可以一次性扣除。也可以选择从开始生产、经营月份的次月起,在不少于3年的期限内分期摊销。

很显然,企业的筹建期有弹性,可以从批准成立之日到开始生产经营之日,也可以到试生产、试营业之日,企业自行确定。摊销期限有弹性,所称不低于3年,可以是3年,也可以大于3年,企业自行确定。摊销方法有弹性,可以一次扣除,也可以分期摊销;而且没有要求平均摊销,只要不间断摊销即可,可以多摊,也可以少摊,企业自行确定。

根据《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)关于前期工程费的规定,房地产开发企业取得土地使用权之后再发生的费用,就属于开发成本的核算范围。所以,你公司自成立到取得土地使用权阶段发生的费用应当计入“长期待摊费用——开办费”,开始生产经营时可以一次计入损益,也可以不短于3年分期摊销。取得土地使用权到破土动工阶段发生的费用应分清项目管理部和公司本部的费用,项目管理部发生的费用计入“开发成本——前期工程费”,公司本部发生的费用计入“管理费用”。

8.71 企业单独购置的软件形成无形资产怎样摊销?

学员提问: 为了加强企业管理,2012年我公司购入一套ERP软件,作为无形资产管理。请问,这个软件怎样摊销可在企业所得税前扣除?

老师答疑:

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》规定:无形资产,是指企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产,包括专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术、商誉等。

企业单独购买的软件属于无形资产。

无形资产按照以下方法确定计税基础:

(1) 外购的无形资产,以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础。

(2) 自行开发的无形资产,以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础。

(3) 通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产,以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

无形资产按照直线法计算的摊销费用,准予扣除。无形资产的摊销年限不得低于10年。作为投资或者受让的无形资产,有关法律规定或者合同约定了使用年限的,可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。

《财政部 国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》（财税〔2012〕27号）规定：“企业外购的软件，凡符合固定资产或无形资产确认条件的，可以按照固定资产或无形资产进行核算，其折旧或摊销年限可以适当缩短，最短可为2年（含）。”

《企业会计准则第6号——无形资产》规定：使用寿命有限的无形资产，其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销，无形资产的摊销金额应当计入当期损益。

使用寿命不确定的无形资产不应摊销。企业应当在每个会计期间对使用寿命不确定的无形资产的使用寿命进行复核。可收回金额的计量结果表明，资产的可收回金额低于其账面价值的，应当将资产的账面价值减至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。

《中华人民共和国企业所得税法》第十条规定，在计算应纳税所得额时，未经核定的准备金支出不得扣除。

根据上述财税法规分析，企业单独购买的软件属于使用寿命有限的无形资产，可以按10年摊销；有关法律规定或者合同约定了使用年限的，也可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。财税〔2012〕27号文件的规定单独购置的软件摊销年限可以适当缩短，最短可为2年（含）。

你公司购买的ERP管理软件，可以作为无形资产按2年摊销，计入费用，在税前扣除。

8.72 股权投资取得的股息、红利所得怎样纳税？

学员提问：甲房地产企业以1100万元投资乙公司，占有55%的股份，对长期股权投资采用权益法核算。2011年乙公司税后净利润500万元，没有进行利润分配，甲企业按照持股比例计算投资收益275万元，甲企业当年会计利润总额为2084万元。2012年7月，经过股东大会决议，将以前年度的累计未分配利润、累计盈余公积1000万元进行分配，甲企业分得现金股利550万元。请问：甲企业2011年、2012年如何缴纳企业所得税？

老师答疑：

权益性投资收益（又称持有收益），是指企业通过股权投资从被投资企业所得税后累计未分配利润和累计盈余公积金中分配取得股息、红利性质的投资收益。

（一）投资收益的确认

《企业会计准则第2号——长期股权投资》第十条规定：投资企业取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额，确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。投资企业按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利

计算应分得的部分，相应减少长期股权投资的账面价值，并确认为应收股利。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》规定，股息、红利等权益性投资收益，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。

《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号），企业权益性投资取得股息、红利等收入，应以被投资企业股东会或股东大会作出利润分配或转股决定的日期，确定收入的实现。被投资企业将股权（票）溢价所形成的资本公积转为股本的，不作为投资方企业的股息、红利收入，投资方企业也不得增加该项长期投资的计税基础。

在投资收益确认方面，企业会计准则与税法存在差异，准则要求在会计期末按照持股比例确认投资损益，税法规定在被投资方作出利润分配决定的日期确认投资收益。

（二）投资收益的税收优惠

《中华人民共和国企业所得税法》第二十六条（二）项规定：符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。条件是：

（1）居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。

（2）居民企业连续持有其他居民企业公开发行并上市流通的股票超过12个月取得的投资收益。

《中华人民共和国企业所得税法》第二十六条（三）项规定：在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益属于免税收入；不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。

〔操作实务〕

（一）2011年会计处理与纳税调整

（1）会计处理。2011年被投资方乙公司不分配，但甲房地产公司仍然按权益法计算投资收益。

甲公司的投资收益=500×55%=275（万元）

借：长期股权投资——损益调整	2 750 000
贷：投资收益	2 750 000
借：投资收益	2 750 000
贷：本年利润	2 750 000

（2）纳税调整。《企业会计准则》规定在会计期末按持股比例确认投资收益，而税法规定在被投资方作出利润分配决定的日期确认投资收益，二者存在差异，应当进行

纳税调整。

通过“企业所得税年度纳税申报表”附表 11“长期股权投资所得（损失）明细表”进行纳税调整。第 8 列“税收确认的股息红利”填 0，第 7 列“会计投资损益”填 275 万元。

第 10 列“会计与税收的差异”为

税收确认的股息红利 0-会计投资损益 275 万元=-275（万元）

此数结转至附表 3“纳税调整项目明细表”第 7 行“按权益法核算的长期股权投资持有期间的投资损益”第 4 列“调减金额”。再结转至主表第 15 行“减：纳税调整减少额”275 万元。

（3）所得税会计处理。把 275 万元登记在“纳税调整台账”的收方，长期股权投资的账面价值为 1 375 万元（1 100+275），计税基础仍然是 1 100 万元。将来股权转让时，其差额 275 万元仍然会形成应纳税所得额，乘以 25%等于应纳税所得额，会产生企业经济利益的流出，会计核算与税收形成的差异属于“应纳税暂时性差异”。将 68.75 万元（275×25%）确认为“递延所得税负债”。

1) 2011 年当期所得税。

应纳税所得额=2 084-275=1 809（万元）

应交所得税额=1 809×25%=452.25（万元）

2) 2011 年递延所得税。

递延所得税资产=0

递延所得税负债=275×25%=68.75（万元）

递延所得税=递延所得税负债-递延所得税资产=68.75-0=68.75（万元）

3) 利润表中应确认的所得税费用

所得税费用=当期所得税+递延所得税=452.25+68.75=521（万元）

编制会计分录如下：

借：所得税费用	5 210 000
贷：应交税费——应交所得税	4 522 500
递延所得税负债	687 500

（二）2012 年被投资企业宣布分配现金股利的会计处理与纳税调整

（1）2012 年分配红利的会计处理：

借：应收股利	5 500 000
贷：长期股权投资——损益调整	5 500 000

（2）纳税调整。在被投资方作出利润分配的决定时，会计确认为应收股利，税法要求确认投资收益，二者存在差异。在附表 11“股权投资所得（损失）明细表”中：第 8 列“税收确认的股息红利”填 550 万元，第 7 列“会计投资损益”填 0，第 10 列“会计与税收的差异”=“税收确认的股息红利”550 万元-“会计投资损益”0=+550（万元）。

此数结转到附表3“纳税调整项目明细表”第7行“按权益法核算的长期股权投资持有期间的投资损益”第3列“调增金额”中。

附表3第3列的合计数550万元结转到主表的第14行“加：纳税调整增加额”550万元。这就解决了会计不确认收入、税法要求确认收入的差异。

(3) 享受税收优惠的调整。《中华人民共和国企业所得税法》第二十六条(二)项的规定，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入，不征税，这是一项税收优惠政策。

把550万元填在附表5“税收优惠明细表”第3行“符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益”，享受税收优惠，作纳税调减处理。结转到附表3第15行“免税收入”第4列“调减金额”550万元。

由于会计不确认投资收益，税收先确认投资收益再享受免税待遇，先调增再调减也没有确认收益，因此，不需要做所得税会计处理。

(三) 在投资收益确认方面，会计准则与税法的差异

(1) 采用成本法对股权投资收益进行核算，税收与会计核算无差异。

(2) 采用权益法对股权投资收益进行核算，税收与会计核算有如下差异：

1) 投资收益时间确认上的差异。会计在期末计算损益，税收在被投资方作出利润分配决定时确认收益。

2) 投资收益金额确认上的差异。会计按照持股比例和被投资方税后净利润计算收益，税收按照持股比例与实际分配金额确认收益。

8.73 权益性投资损失是否允许税前扣除？

学员提问：A房地产公司是B公司的股东，持股30%，自取得投资之日起派人参与B公司的生产经营管理，对长期股权投资采用权益法核算。2012年B公司由于经营决策失误，亏损1000万元。根据“长期股权投资准则”规定，被投资企业发生的经营亏损，按持股比例确认投资损失，调减长期股权投资的账面价值，A公司确认股权投资损失300万元后，当年会计利润总额为2000万元。请问，A公司确认股权投资损失可否在税前扣除？

老师答疑：

《中华人民共和国企业所得税法》第十八条规定：“企业纳税年度发生的亏损，准予向以后年度结转，用以后年度的所得弥补，但结转年限最长不得超过五年。”

作为投资方，当被投资企业发生经营亏损，按持股比例计算的股权投资持有损失可否扣除，税法原来规定在《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》(国税发[2000]118号)中。《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》

(国家税务总局公告 2011 年第 34 号, 以下简称 34 号公告) 又重新作出规定: “被投资企业发生的经营亏损, 由被投资企业按规定结转弥补; 投资方企业不得调整减少其投资成本, 也不得确认投资损失”, 使得此项规定具有连续性。

《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》第十条规定: 投资企业取得长期股权投资后, 应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额, 确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。

(1) 会计处理:

借: 投资收益 3 000 000
 贷: 长期股权投资——损益调整 3 000 000

A 公司会计核算确认的投资损失 300 万元, 企业所得税法不允许税前扣除, 需要作纳税调整。

(2) 纳税调整:

根据 34 号公告的规定, 股权投资损失 300 万元, 税法不允许在税前扣除。在年末所得税汇算清缴时, 通过企业所得税年度纳税申报表附表 11 “股权投资所得(损失) 明细表” 作调整处理。第 8 列“税收确认收益” 填 0, 第 7 列“会计确认收益” 填(-300)。第 10 列“会计与税收的差异” = “税收确认收益” 0 - “会计确认收益” (-300) = +300 (万元)。此数结转至附表 3 “纳税调整项目明细表” 的第 7 行“按权益法核算的长期股权投资持有期间的投资损益” 第 3 列“调增金额” 300 万元。再结转至“企业所得税年度纳税申报表” 第 14 行“加: 纳税调整增加额” 300 万元, 形成应纳税所得额缴纳企业所得税。

(3) 所得税会计处理。会计确认的股权投资损失, 税法不允许扣除, 调增了应纳税所得额缴纳企业所得税, 但是, 在股权投资转让时这 300 万元仍然允许扣除, 扣除时减少应纳税所得额和应纳税所得额, 减少企业经济利益的流出, 税收与会计核算的这种差异, 属“可抵扣暂时性差异”, 把 75 万元 ($300 \times 25\%$) 确认为“递延所得税资产”。并将 300 万元登记“纳税调整台账” 的收方。

1) 2011 年当期企业所得税。

应纳税所得额 = $2\,000 + 300 = 2\,300$ (万元)

应交所得税额 = $2\,300 \times 25\% = 575$ (万元)

2) 2011 年递延所得税。

递延所得税资产 = $300 \times 25\% = 75$ (万元)

递延所得税负债 = 0

递延所得税 = 递延所得税负债 - 递延所得税资产 = $0 - 75 = -75$ (万元)

3) 确认利润表中的所得税费用。

所得税费用 = 当期所得税 + 递延所得税 = $575 + (-75) = 500$ (万元)

编制会计分录如下:

借: 所得税费用 5 000 000

递延所得税资产	750 000
贷：应交税费——应交所得税	5 750 000

8.74 股权投资转让损失可否在税前扣除？

学员提问：锦富房地产公司为解决小区用电，于1999年投资2 000万元建设了一座火力发电厂，由于规模小，耗能大，污染严重，2004年当地政府下令拆除，形成股权投资清理损失1 600万元，公司会计核算已经确认为长期股权投资损失，税收不允许扣除；会计将已交税款528万元（ $1\,600 \times 33\%$ ）挂在“递延所得税资产”科目借方。但是，发电厂是锦富房地产公司唯一的子公司，投资损失因为没有股权投资收益和股权投资转让所得，在税收上长期得不到弥补。2009年锦富房地产公司实现利润总额6 000万元，应当怎样纳税？

老师答疑：

企业转让股权投资取得的收入总额，扣除有关股权投资的计税基础，如果为负数，就构成股权转让损失。即：

股权转让损失=（股权转让收入总额-计税基础）<0

《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》（国税发〔2000〕118号）第二条（三）项规定，企业因收回、转让或清算处置股权投资而发生的股权投资损失，可以在税前扣除，但每一纳税年度扣除的股权投资损失，不得超过当年实现的股权投资收益和投资转让所得，超过部分可无限期向以后纳税年度结转扣除。

根据上述文件，锦富房地产公司2004年股权投资转让损失1 600万元，当年不得扣除，调增了应纳税所得额，缴纳企业所得税528万元，挂在了“递延所得税资产”的借方。

（一）纳税申报表的填报

2009年末企业所得税汇算清缴计算应交企业所得税额时，把1 600万元填在附表11《股权投资所得（损失）明细表》“补充资料”——“以前年度结转在本年度税前扣除的股权投资转让损失”，再加上本表补充资料的“第一年本年度弥补金额”后的合计数结转至附表3《纳税调整项目明细表》第47行“投资转让、处置所得”的第4列“调减金额”；该列的合计数结转至《企业所得税年度纳税申报表》第15行“减：纳税调整减少额”1 600万元，使得第25行“应纳税所得额”为4 400万元（ $6\,000 - 1\,600$ ）。

2009年应纳税所得额= $4\,400 \times 25\% = 1\,100$ （万元）

（二）所得税会计处理

（1）2009年当期所得税

应纳税所得额= $6\,000 - 1\,600 = 4\,400$ （万元）

应交所得税额=4 400×25%=1 100（万元）

（2）递延所得税

期末递延所得税资产=128（万元）

期初递延所得税资产=528（万元）

递延所得税资产增加=128-528=-400（万元）

递延所得税=递延所得税负债-递延所得税资产=0-（-400）=400（万元）

（3）确认利润表中的“所得税费用”

所得税费用=当期所得税+递延所得税=1 100+400=1 500（万元）。

编制会计分录如下：

借：所得税费用	15 000 000
贷：递延所得税资产	4 000 000
应交税费——应交所得税	11 000 000

（三）递延所得税资产借方余额 128 万元的会计处理

《国家税务总局关于企业股权投资损失所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告 2010 年第 6 号，以下简称 6 号公告）规定：根据《中华人民共和国企业所得税法》第八条及有关规定，现就企业股权投资损失所得税处理问题公告如下：

（1）企业对外进行权益性（股权）投资所发生的损失，在经确认的损失发生年度，作为企业损失在计算企业应纳税所得额时一次性扣除。

（2）本规定自 2010 年 1 月 1 日起执行。本规定发布以前，企业发生的尚未处理的股权投资损失，按照本规定，准予在 2010 年度一次性扣除。

对 6 号公告的解读：

（1）股权投资损失分为两类：包括股权投资持有损失和股权投资转让损失。根据《中华人民共和国企业所得税法》第十八条和 34 号公告的规定，股权投资持有损失是不得扣除的，所以，6 号公告“权益性（股权）投资所发生的损失”仅指股权投资转让损失，不包括股权投资持有损失。

（2）股权转让损失税前扣除需报经主管税务机关确认，其实质是必须报经主管税务机关审批。

（3）6 号公告发布以前，企业发生的尚未处理的股权投资损失，准予在 2010 年度一次性扣除。以后年度再发现非当年的损失则不能扣除。

根据 6 号公告的规定，锦富房地产“递延所得税资产”借方余额 128 万元在 2010 年企业所得税汇算清缴时应作如下会计处理：

借：应交税费——应交所得税	1 280 000
贷：递延所得税资产	1 280 000

这样处理，就将因税率变化所造成的多交的企业所得税，在 2010 年度所得税汇算清缴时，予以抵扣。

（四）如果以前年度股权投资转让损失在 2010 年度没能抵扣，是否还有补救办法

《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 15 号）第六条“关于以前年度发生应扣未扣支出的税务处理问题”规定：根据《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定，对企业发现以前年度实际发生的，按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出，企业作出专项申报及说明后，准予追补至该项目发生年度计算扣除，但追补确认期限不得超过 5 年。

企业由于上述原因多交的企业所得税税款，可以在追补确认年度企业所得税应纳税款中抵扣，不足抵扣的，可以向以后年度递延抵扣或申请退税。亏损企业追补确认以前年度未在企业所得税前扣除的支出，或盈利企业经过追补确认后出现亏损的，应首先调整该项支出所属年度的亏损额，然后再按照弥补亏损的原则计算以后年度多交的企业所得税款，并按前款规定处理。

如果企业以前年度股权投资转让损失，在 2010 年也没有抵扣，可以根据 15 号公告的规定，在不超过 5 年的时间内，向主管税务机关专项申报后，可以抵扣。

8.75 投资企业从被投资企业撤回或减少投资怎样纳税？

学员提问：A 公司 2008 年以 1 000 万元投资 M 公司，占 M 公司 30% 股份，2011 年 9 月经股东会决议，同意 A 公司抽回其投资，A 公司抽回投资时分得现金 2 500 万元。截止 2011 年 8 月 31 日，M 公司共有累计未分配利润和盈余公积 3 000 万元。A 公司计算的投资收益为：1 500 万元（2 500-1 000），请问，这样计算是否正确？

老师答疑：

《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 34 号）第五条“投资企业撤回或减少投资的税务处理”规定：“投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为投资收回；相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得；其余部分确认为投资资产转让所得。”

〔操作实务〕

（1）收回投资 1 000 万元。

借：银行存款	10 000 000
贷：长期股权投资——成本	10 000 000

（2）按照 A 公司在 M 公司的持股比例 A 公司应该享有留存收益。

$3\,000 \times 30\% = 900$ （万元）

借：银行存款	9 000 000
贷：投资收益	9 000 000

根据《中华人民共和国企业所得税法》第二十六条（二）款的规定，居民企业直接投资于其他居民企业取得的股息红利等权益性投资收益为免税收入，企业所得税汇算清缴时作纳税调减处理，享受税收优惠。

（3）A 公司股权投资转让所得。

$2\,500 - 1\,000 - 900 = 600$ （万元）

借：银行存款 6 000 000

贷：投资收益 6 000 000

这部分股权投资转让所得，应当缴纳企业所得税。

8.76 什么是资产损失？资产损失税前扣除应遵循什么原则？

学员提问：我公司是一个成立时间较长的房地产开发企业，由于历史的原因，企业有一些长期挂账的应收账款、固定资产等，已经不能再为企业带来经济效益，我公司准备作为资产损失处理。请问，企业资产损失税前扣除有什么新的规定？

老师答疑：

《企业会计准则——基本准则》规定：资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。资产的定义应当从三个方面加以理解：

（1）资产是企业过去的交易或者事项形成的，企业过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或其他交易或者事项。预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。

（2）由企业拥有或者控制，是指企业享有某项资源的所有权，（包括占有权、使用权、收益权、处分权）或者虽然不享有某项资源的所有权，但该资源能被企业所控制。

（3）预期会给企业带来经济利益，是指直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。

在日常工作中，有些所谓的“资产”已经不再具有资产确认的三个条件，例如，有的设备已经陈旧落后不再使用，企业已经用新设备替代，由于该项资产的折旧没有提足，仍然作固定资产管理。再如有的长期股权投资，被投资单位由于长期亏损，已经资不抵债，近期又无重组计划，企业还在“长期股权投资”科目核算。请问，这些还能算资产吗？显然，它已不具备资产的条件，应当从资产科目中剔除。为此，国家税务总局《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》（国家税务总局公告 2011 年第 25 号文件）对资产损失作出新的规定。

（一）资产损失的定义

资产损失是指企业在生产经营活动中实际发生的、与取得应税收入有关的资产损失，包括现金损失，存款损失，坏账损失，贷款损失，股权投资损失，固定资产

和存货的盘亏、毁损、报废、被盗损失，自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失。

（二）资产损失的分类

（1）实际资产损失，是指企业在实际处置、转让上述资产过程中发生的合理损失。

（2）法定资产损失，企业虽未实际处置、转让上述资产，但符合《财政部 国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税〔2009〕57号，以下简称《通知》）和国家税务总局下发的《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》（国家税务总局公告2011年第25号，以下简称《办法》）规定条件计算确认的损失。

（三）资产损失税前扣除的原则

（1）企业实际资产损失，应当在其实际发生且会计上已作损失处理的年度申报扣除。

（2）法定资产损失，应当在企业向主管税务机关提供证据资料证明该项资产已符合法定资产损失确认条件，且会计上已作损失处理的年度申报扣除。

8.77 企业对资产损失应当如何申报？

学员提问：房地产开发企业的资产损失怎样向税务机关申报，才可以作为资产损失在税前扣除？

老师答疑：

《办法》规定，企业发生的资产损失，应按规定的程序和要求向主管税务机关申报后方能在税前扣除。未经申报的损失，不得在税前扣除。企业在进行企业所得税年度汇算清缴申报时，可将资产损失申报材料和纳税资料作为企业所得税年度纳税申报表的附件一并向税务机关报送。

企业资产损失按其申报内容和要求的不同，分为清单申报和专项申报两种申报形式。

（一）清单申报的资产损失

属于清单申报的资产损失，企业可按会计核算科目进行归类、汇总，然后再将汇总清单报送税务机关，有关会计核算资料和纳税资料留存备查。以清单申报方式申报扣除的资产损失包括：

（1）企业在正常经营管理活动中，按照公允价格销售、转让、变卖非货币资产的损失。

（2）企业各项存货发生的正常损耗。

（3）企业固定资产达到或超过使用年限而正常报废清理的损失。

（4）企业生产性生物资产达到或超过使用年限而正常死亡发生的资产损失。

(5) 企业按照市场公平交易原则, 通过各种交易场所、市场等买卖债券、股票、期货、基金以及金融衍生产品等发生的损失。

企业应当建立健全资产损失内部核销管理制度, 及时收集、整理、编制、审核、申报、保存资产损失税前扣除证据材料, 方便税务机关检查。

(二) 专项申报的资产损失

除上述以外的资产损失, 应以专项申报的方式向税务机关申报扣除。

(1) 属于专项申报的资产损失, 企业应逐项(或逐笔)报送申请报告, 同时附送会计核算资料及其他相关的纳税资料。

(2) 企业无法准确判别是否属于清单申报扣除的资产损失, 可以采取专项申报的形式申报扣除。

(3) 属于专项申报的资产损失, 企业因特殊原因不能在规定的时限内报送相关资料的, 可以向主管税务机关提出申请, 经主管税务机关同意后, 可适当延期申报。

(三) 税务机关对申报的管理

企业在申报资产损失税前扣除过程中不符合上述要求的, 税务机关应当要求其改正, 企业拒绝改正的, 税务机关有权不予受理。

(1) 税务机关应按分项建档、分级管理的原则, 建立企业资产损失税前扣除管理台账和纳税档案, 及时进行评估。

(2) 税务机关对资产损失金额较大或经评估后发现不符合资产损失税前扣除规定、或存疑点、异常情况的资产损失, 应及时进行核查。

(3) 税务机关对有证据证明申报扣除的资产损失不真实、不合法的, 应依法作出税收处理。

《办法》最大的亮点是取消了审批制, 代之以申报制, 税务机关保留了评估权、核查权和处罚权。

8.78 企业资产损失税前扣除需要提供哪些证据?

学员提问: 我公司是 20 世纪 90 年代成立的房地产开发企业, 由于成立时间较长, 有一些长期挂账的待处理流动资产损失和非流动资产损失, 今年 5 月, 公司董事会在审查 2012 年年度会计决算时, 提出把长期挂账的待处理资产进行清理。请问, 我在申报资产损失需要提供哪些证据?

老师答疑:

企业资产损失相关的证据包括具有法律效力的外部证据和特定事项的企业内部证据。

(一) 具有法律效力的外部证据,是指司法机关、行政机关、专业技术鉴定部门等依法出具的与本企业资产损失相关的具有法律效力的书面文件,主要包括:

- (1) 司法机关的判决或者裁定。
- (2) 公安机关的立案结案证明、回复。
- (3) 工商部门出具的注销、吊销及停业证明。
- (4) 企业的破产清算公告或清偿文件。
- (5) 行政机关的公文。
- (6) 专业技术部门的鉴定报告。
- (7) 具有法定资质的中介机构的经济鉴定证明。
- (8) 仲裁机构的仲裁文书。
- (9) 保险公司对投保资产出具的出险调查单、理赔计算单等保险单据。
- (10) 符合法律规定的其他证据。

(二) 特定事项的企业内部证据,是指会计核算制度健全、内部控制制度完善的企业,对各项资产发生毁损、报废、盘亏、死亡、变质等内部证明或承担责任的声明,主要包括:

- (1) 有关会计核算资料和原始凭证。
- (2) 资产盘点表。
- (3) 相关经济行为的业务合同。
- (4) 企业内部技术鉴定部门的鉴定文件或资料。
- (5) 企业内部核批文件及有关情况说明。
- (6) 对责任人由于经营管理责任造成损失的责任认定及赔偿情况说明。
- (7) 法定代表人、企业负责人和企业财务负责人对特定事项真实性承担法律责任的声明。

8.79 企业无法收回的应收预付款项作为坏账损失在税前扣除应具备哪些条件? 提供什么证据?

学员提问: 长期以来,我公司账面有一些对施工企业的工程预付款,由于不及时进行工程决算,一直挂账,而且,有些施工企业早已经销声匿迹,无处查寻,公司董事会已经做出决定,把这些长期挂账的预付账款作为坏账损失处理掉。请问,应收预付款项具备哪些条件可以作为坏账损失处理? 我公司应准备哪些资料作为坏账损失的依据?

老师答疑:

(1) 企业的应收、预付账款符合下列条件之一的,减除可收回金额后确认的无法收回的应收、预付款项,可以作为坏账损失在计算应纳税所得额时扣除。

- 1) 债务人依法宣告破产、关闭、解散、被撤销,或者被依法注销、吊销营业执照,

其清算财产不足清偿的。

- 2) 债务人死亡，或者依法被宣告失踪、死亡，其财产或者遗产不足清偿的。
- 3) 债务人逾期 3 年以上未清偿，且有确凿证据证明已无力清偿债务的。
- 4) 与债务人达成债务重组协议或法院批准破产重整计划后，无法追偿的。
- 5) 因自然灾害、战争等不可抗力导致无法收回的。
- 6) 国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。

(2) 企业应收及预付款项坏账损失应依据以下相关证据材料确认：

- 1) 相关事项合同、协议或说明。
- 2) 属于债务人破产清算的，应有人民法院的破产、清算公告。
- 3) 属于诉讼案件的，应出具人民法院的判决书或裁决书或仲裁机构的仲裁书，或者被法院裁定终（中）止执行的法律文书。
- 4) 属于债务人停止营业的，应有工商部门注销、吊销营业执照证明。
- 5) 属于债务人死亡、失踪的，应有公安机关等有关部门对债务人个人的死亡、失踪证明。
- 6) 属于债务重组的，应有债务重组协议及其债务人重组收益纳税情况说明。
- 7) 属于自然灾害、战争等不可抗力而无法收回的，应有债务人受灾情况说明以及放弃债权申明。

(3) 企业逾期三年以上的应收款项在会计上已作为损失处理的，可以作为坏账损失，但应说明情况，并出具专项报告。

(4) 企业逾期一年以上，单笔数额不超过五万或者不超过企业年度收入总额万分之一的应收款项，会计上已经作为损失处理的，可以作为坏账损失，但应说明情况，并出具专项报告。

《办法》第四十五条规定，企业按独立交易原则向关联企业转让资产而发生的损失，或向关联企业提供借款、担保而形成的债权损失，准予扣除，但企业应作专项说明，同时出具中介机构出具的专项报告及其相关的证明材料。

应当指出的是，《办法》与《国家税务总局关于印发〈企业资产损失税前扣除管理办法〉的通知》（国税发〔2009〕88 号）存在较大的不同点在于企业对关联企业提供符合独立交易原则的借款、担保发生损失允许税前扣除。这也是《办法》的另一亮点。

8.80 房地产企业为购房人提供担保发生的损失可否在税前扣除？

学员提问：我公司于 2006 年为购买我公司商铺的企业提供了银行贷款担保 3 500 万元，因该商业公司经营不好，无力偿还银行贷款，我公司作为第二债务人被银行强行扣款 1 800 万元。2011 年该商业企业被众债权人起诉，2012 年 11 月被法院裁定为依法清算，作为债权人，我公司仅收回应收款项 500 万元，其余的 1 300 万元无法收回，

请问，这笔应收款项可否作为坏账损失扣除？

老师答疑：

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第十九条规定：“房地产开发企业采取银行按揭方式销售开发产品的，凡约定企业为购买方的按揭贷款提供担保的，其销售开发产品时向银行提供的保证金（担保金）不得从销售收入中减除，也不得作为费用在当期税前扣除，但实际发生损失时可据实扣除。”

《办法》第四十四条规定，企业对外提供与本企业生产经营活动有关的担保，因被担保人不能按期偿还债务而承担连带责任，经追索，被担保人无偿还能力，对无法追回的金额，比照本办法规定的应收款项损失进行处理。与本企业生产经营活动有关的担保是指企业对外提供的与本企业应税收入、投资、融资、材料采购、产品销售等生产经营活动相关的担保。

你公司对购房人提供购房资金的担保发生损失1300万元，符合《办法》和《财政部 国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税〔2009〕57号）第四条（一）项规定的“债务人依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，或者被依法注销、吊销营业执照，其清算财产不足清偿的，应收款项减除可收回金额后确认的无法收回的应收预付款项，可以作为坏账损失在计算应纳税所得额时扣除”的规定，允许在税前扣除。你公司应当准备下列资料，向主管税务机关专项申报扣除：

- （1）你公司为购房企业提供担保的合同、协议或说明。
- （2）债务人破产清算的，人民法院出具的破产、清算公告。
- （3）属于诉讼案件的，应出具人民法院的判决书或裁决书或仲裁机构的仲裁书，或者被法院裁定终（中）止执行的法律文书。
- （4）属于债务人停止营业的，应有工商部门注销、吊销营业执照证明。
- （5）属于债务人死亡、失踪的，应有公安机关等有关部门对债务人个人的死亡、失踪证明。

8.81 企业固定资产损失确认的条件和应提供的证据包括哪些？

学员提问：我所在的房地产公司是一家老国有企业，原来有施工资质，具有房地产开发和建筑施工的双资质。在企业改制过程中，已经把施工队伍分立出去。但是，在企业分立时，施工队伍把一些可以使用的固定资产带走，一些陈旧设备留在了我公司。现在，这批设备已经没有使用价值，公司想处理又不知道税务机关要求提供什么资料，请老师指教。

老师答疑：

（1）对企业盘亏的固定资产，以该固定资产的账面净值减除责任人赔偿后的余额，作为固定资产盘亏损失在计算应纳税所得额时扣除。应依据以下证据材料确认：

- 1) 企业内部有关责任认定和核销资料。

- 2) 固定资产盘点表。
- 3) 固定资产的计税基础相关资料。
- 4) 固定资产盘亏、丢失情况说明。

5) 损失金额较大的, 应有专业技术鉴定报告或法定资质中介机构出具的专项报告等。

(2) 对企业毁损、报废的固定资产, 以该固定资产的账面净值减除残值、保险赔款和责任人赔偿后的余额, 作为固定资产毁损、报废损失, 在计算应纳税所得额时扣除。需依据以下证据材料确认:

- 1) 固定资产的计税基础相关资料。
- 2) 企业内部有关责任认定和核销资料。
- 3) 企业内部有关部门出具的鉴定材料。
- 4) 涉及责任赔偿的, 应当有赔偿情况的说明。

5) 损失金额较大的或自然灾害等不可抗力原因造成固定资产毁损、报废的, 应有专业技术鉴定意见或法定资质中介机构出具的专项报告等。

(3) 对企业被盗的固定资产, 以该固定资产的账面净值减除保险赔款和责任人赔偿后的余额, 作为固定资产被盗损失在计算应纳税所得额时扣除, 应依据以下证据材料确认:

- 1) 固定资产计税基础相关资料。
- 2) 公安机关的报案记录, 公安机关立案、破案和结案的证明材料。
- 3) 涉及责任赔偿的, 应有赔偿责任的认定及赔偿情况的说明等。

8.82 房地产开发企业发生工程报废损失可否在税前扣除?

学员提问: 2012 年冬季, 为了抢工程进度, 我公司施工了一个机械车间的基础工程, 由于防冻技术处理不当, 今年春天经过质量鉴定, 基础强度达不到设计有求, 决定报废。请问, 这种工程整体报废应当提供哪些证据? 履行什么程序?

老师答疑:

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)第二十三条规定: 房地产开发企业开发产品(以成本对象为计量单位)整体报废或毁损, 其净损失按有关规定审核确认后准予在税前扣除。

《办法》第三十二条规定, 在建工程停建、报废损失, 为其工程项目投资账面价值扣除残值后的余额, 应依据以下证据材料确认:

- (1) 工程项目投资账面价值确定依据。
- (2) 工程项目停建原因说明及相关材料。
- (3) 因质量原因停建、报废的工程项目和因自然灾害和意外事故停建、报废的工

程项目，应出具专业技术鉴定意见和责任认定、赔偿情况的说明等。

另外，还要按照《办法》第十七条规定提供具有法律效力的外部证据；按照《办法》第十八条规定提供特定事项的企业内部证据，向税务机关进行专项申报。

8.83 哪些长期股权投资损失允许扣除，应提供什么证据？

学员提问：我公司于2010年投资100万元注册了一家全资子公司，经营建材生意。由于经营不善，长期亏损，资不抵债，从2007年开始已经停止经营，公司董事会决定将这家子公司破产清算，我公司作长期股权损失处理。请问，长期股权投资损失需要具备哪些条件？提供什么证明材料？

老师答疑：

(1) 企业的长期股权投资符合下列条件之一的，减除可收回金额后确认的无法收回的股权投资，可以作为股权投资损失在计算应纳税所得额时扣除：

1) 被投资方依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，或者被依法注销、吊销营业执照的。

2) 被投资方财务状况严重恶化，累计发生巨额亏损，已连续停止经营3年以上，且无重新恢复经营改组计划的。

3) 对被投资方不具有控制权，投资期限届满或者投资期限已超过10年，且被投资单位因连续3年经营亏损导致资不抵债的。

4) 被投资方财务状况严重恶化，累计发生巨额亏损，已完成清算或清算期超过3年以上的。

5) 国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。

(2) 企业长期股权投资损失应依据以下相关证据材料确认：

1) 股权投资计税基础证明材料。

2) 被投资企业破产公告、破产清偿文件。

3) 工商行政管理部门注销、吊销被投资单位营业执照文件。

4) 政府有关部门对被投资单位的行政处理决定文件。

5) 被投资企业终止经营、停止交易的法律或其他证明文件。

6) 被投资企业资产处置方案、成交及入账材料。

7) 企业法定代表人、主要负责人和财务负责人签章证实有关投资（权益）性损失的书面申明。

8) 会计核算资料等其他相关证据材料。

被投资企业依法宣告破产、关闭、解散或撤销、吊销营业执照、停止生产经营活动、失踪等，应出具资产清偿证明或者遗产清偿证明。上述事项超过三年以上且未能完成清算的，应出具被投资企业破产、关闭、解散或撤销、吊销等的证明以及不能清算的原因说明。

8.84 以前年度实际发生的未扣除的资产损失可否扣除？

学员提问：

甲公司有一台 2004 年 1 月购入的设备，原价 20 万元，预计使用年限 10 年，不留净残值。由于该设备耗能大、效率低，2009 年 1 月经专家鉴定，提前报废，购置新设备替换，形成固定资产报废损失 10 万元。由于《企业资产损失税前扣除管理办法》相对滞后，使得该项损失未能在当时扣除。在 2012 年汇算清缴期间甲公司已经把这笔资产损失专项上报主管税务机关申报扣除。请问，2012 年汇算清缴时应当怎样进行税务处理？

老师答疑：

《办法》第六条规定，企业以前年度发生的资产损失未能在当年税前扣除的，可以按照本办法的规定，向税务机关说明并进行专项申报扣除。其中，属于实际资产损失，准予追补至该项损失发生年度扣除，其追补确认期限一般不得超过五年，但因计划经济体制转轨过程中遗留的资产损失、企业重组上市过程中因权属不清出现争议而未能及时扣除的资产损失、因承担国家政策性任务而形成的资产损失以及政策定性不明确而形成资产损失等特殊原因形成的资产损失，其追补确认期限经国家税务总局批准后可适当延长。属于法定资产损失，应在申报年度扣除。

企业因以前年度实际资产损失未在税前扣除而多交的企业所得税税款，可在追补确认年度企业所得税应纳税款中予以抵扣，不足抵扣的，向以后年度递延抵扣。企业实际资产损失发生年度扣除追补确认的损失后出现亏损的，应先调整资产损失发生年度的亏损额，再按弥补亏损的原则计算以后年度多交的企业所得税税款，并按前款办法进行税务处理。企业以前年度发生的资产损失未能在当年税前扣除的，可以按照《办法》的规定，向税务机关说明并进行专项申报扣除。

2009 年，该设备提前报废的账务处理：

借：待处理财产损失	100 000
累计折旧	100 000
贷：固定资产	200 000

2012 年汇算清缴期间，根据税务总局第 25 号公告，对 2009 年度企业所得税年度纳税申报表进行补正申报，经主管税务机关确认后的账务处理：

借：以前年度损益调整	100 000
贷：待处理财产损失	100 000
借：应交税费——应交所得税	25 000
利润分配——未分配利润	75 000
贷：以前年度损益调整	100 000

8.85 房地产开发企业总机构与二级分支机构的资产损失如何申报扣除？

学员提问：2008年，我公司在临近一个县城取得了一项土地使用权，设立了一个项目管理部，准备进行住宅开发。由于取得的是毛地，地上有两户居民，本公司虽然做了很多工作，就是不准拆迁，这个项目一直无法开发建设。时间已经过了5年，我公司先后投资1300多万元，现在，准备放弃该项目，如果县政府能把土地收回，会给我公司一些补偿，我公司损失会小一些，否则，损失较大。请问对于二级机构的损失应当如何报损？

老师答疑：

《国家税务总局跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法》（国家税务总局公告2012年第57号文件）第二十五条“汇总纳税企业发生的资产损失，应按以下规定申报扣除”规定：

（1）总机构及二级分支机构发生的资产损失，除按专项申报和清单申报的有关规定各自向所在地主管税务机关申报外，二级分支机构还应同时上报总机构；三级及以下分支机构发生的资产损失无需向所在地主管税务机关申报，应并入二级分支机构，由二级分支机构统一申报。

（2）总机构对各分支机构上报的资产损失，除税务机关另有规定外，应以清单申报的形式向所在地主管税务机关申报。

（3）总机构将分支机构所属资产捆绑打包转让所发生的资产损失，由总机构向所在地主管税务机关专项申报。

二级分支机构所在地主管税务机关应对二级分支机构申报扣除的资产损失强化后续管理。

请你公司积极做县政府的工作，收回土地使用权，给予适当的补偿，减少损失，同时，积极准备资料，征得所在地税务机关同意后，由总公司汇总报损。

8.86 如何理解企业发生的合理的工资薪金支出准予扣除？

学员提问：《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以下简称《实施条例》）只是原则规定，企业发生的合理的工资薪金支出，准予扣除。但是，何谓合理的工资薪金支出并没有明确规定。房地产开发企业人员流动性较大，对于工资薪金支出的税前列支，常常与税务机关产生分歧。所以，请问，什么是合理的工资薪金支出，税前扣除应当如何掌握？

老师答疑：

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第三十四条规定，企业发生的合理的工资薪金支出，准予扣除。

所称工资薪金，是指企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者受雇的员工的所有现金形式或者非现金形式的劳动报酬，包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资，以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。

(1) 合理工资薪金《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》(国税函[2009]3号)第一条“关于合理工资薪金问题规定”：《实施条例》第三十四条所称的“合理工资薪金”，是指企业按照股东大会、董事会、薪酬委员会或相关管理机构制订的工资薪金制度规定实际发放给员工的工资薪金。税务机关在对工资薪金进行合理性确认时，可按以下原则掌握：

- 1) 企业制订了较为规范的员工工资薪金制度。
- 2) 企业所制订的工资薪金制度符合行业及地区水平。
- 3) 企业在一定时期所发放的工资薪金是相对固定的，工资薪金的调整是有序进行的。
- 4) 企业对实际发放的工资薪金，已依法履行了代扣代缴个人所得税义务。
- 5) 有关工资薪金的安排，不以减少或逃避税款为目的。

对于该文件的理解请注意以下几点：

第一，合理的工资薪金必须是实际发给员工的工资薪金，表明工资薪金的税前扣除执行的是收付实现制，而不是权责发生制。如果企业对工资薪金执行权责发生制，计入成本费用的同时，挂在“应付职工薪酬”账户，则不得税前扣除。

第二，“符合行业和地区水平”，根据(财税[2006]10号)文件规定，是指企业的平均工资不超过当地平均工资的三倍。

第三，企业在支付给职工工资薪金时应履行代扣代缴个人所得税的义务。

(2) 工资薪金总额，是指企业按照上述第一条规定实际发放的工资薪金总和，不包括企业的职工福利费、职工教育经费、工会经费以及养老保险费、医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金。属于国有性质的企业，其工资薪金，不得超过政府有关部门给予的限定数额；超过部分，不得计入企业工资薪金总额，也不得在计算企业应纳税所得额时扣除。

国家税务总局公告2012年第15号第一条“关于季节工、临时工等费用税前扣除问题”明确：企业因雇用季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员以及接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用，应区分为工资薪金支出和职工福利费支出，并按《中华人民共和国企业所得税法》规定在企业所得税前扣除。其中属于工资薪金支出的，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据。

8.87 企业为职工缴纳的“五险一金”可否在税前扣除？补充养老保险、补充医疗保险可否在税前扣除？

学员提问：《中华人民共和国企业所得税法》规定，企业为职工缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和

住房公积金，准予扣除。请问，企业按当地政府规定为职工支付的补充养老保险、补充医疗保险是政策有所变化不许扣除？还是另有规定，可以在税前扣除？

老师答疑：

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第三十五条规定，企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为职工缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金，准予扣除。

企业为投资者或者职工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，在国务院财政、税务主管部门规定的范围和标准内，准予扣除。

具体标准规定在《财政部 国家税务总局关于补充养老保险费补充医疗保险费有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2009〕27号）文件中，自2008年1月1日起，企业根据国家有关政策规定，为在本企业任职或者受雇的全体员工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，分别在不超过职工工资总额5%标准内的部分，在计算应纳税所得额时准予扣除；超过的部分，不予扣除。

根据上述规定企业不但要给全体员工缴纳基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金，还要给全体员工支付补充养老保险费、补充医疗保险费。

8.88 企业为职工支付的商业保险可否在税前扣除？

学员提问：我公司是建筑施工企业，除按照国家规定给职工缴纳了“五险一金”等基本社会保险费和住房公积金外，还为建筑施工过程中高空作业的架子工缴纳了商业保险。请问，我公司为高空作业人员缴纳的商业保险可否在税前扣除？

老师答疑：

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第三十六条规定：“除企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外，企业为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除。”

所称特殊工种职工支付的人身安全保险费，根据《高危行业企业安全生产费用财务管理暂行办法》（财企〔2006〕478号）第十八条规定，企业应当为从事高空、高压、易燃、易爆、剧毒、放射性、高速运输、野外、矿井等高危作业的人员办理团体人身意外伤害保险或个人意外伤害保险。所需保险费用直接列入成本（费用），不在安全费用中列支。

《国家税务总局关于做好2009年度企业所得税汇算清缴工作的通知》（国税函〔2010〕148号）规定，根据《中华人民共和国企业所得税法》精神，在计算应纳税所得额及应纳税所得时，企业财务、会计处理办法与税法规定不一致的，应按照企业所得税法规定计算。企业所得税法规定不明确的，在没有明确规定之前，暂按企业财务、

会计规定计算。

目前财政部、国家税务总局尚没有对“其他商业保险费”和“特殊工种职工”进行界定，只有《国家税务总局大企业税收管理司关于 2009 年度税收自查有关政策问题的函》（企便函〔2009〕33 号）第一条第（八）款规定，如为从事高危工种职工投保的工伤保险和为因公出差的职工按次投保的航空意外险列入税前扣除范围。

依据上述规定，你公司为从事高空、高压、易燃、易爆、剧毒、放射性、高速运输、野外、矿井等高危作业的人员办理团体人身意外伤害保险或个人意外伤害保险，以及为因公出差的职工按次投保的航空意外险，可以税前扣除。但为其他职工购买的意外伤害险、意外医疗险及意外门诊险不能在税前扣除。

8.89 企业职工差旅费津贴，误餐补助有标准吗？

学员提问：我公司经过董事会批准的《财务管理办法》规定，公司职工因公出差每人每天补助 100 元，在市内出差，每餐补助 30 元。但是，主管税务机关检查时认为，我公司为职工报销的出差补助和午餐补助不得在税前扣除，如果扣除，应提供发票，并代扣代缴个人所得税。请问，出差补助和午餐补助是否可在税前扣除？是否征收个人所得税？

老师答疑：

企业发生的与其经营活动有关的合理的差旅费可在税前扣除。

税法要求企业应提供的合法凭证，差旅费的证明材料包括：出差人员的姓名、地点、时间、任务、支付凭证等。这里没有要求提供出差补助标准，这是因为，员工出差补助标准早在 1993 年“两则两制”时，就已经把权力交给了企业，制度规定“差旅费标准由企业参照当地政府规定的标准，结合企业的具体情况，自行确定”。企业所得税法对差旅费标准没有涉及，原规定仍然有效。实际上多年来企业差旅费的标准，财政部已不再做统一规定，各地财政部门因没有财政部的统一规定也不擅自制定差旅费标准，现在的差旅费标准就应由企业“自行确定”，把标准写入企业财务管理办法，经过董事会或者总经理办公会议批准就可以执行。

具体标准可以参照财政部关于印发《中央国家机关和事业单位差旅费管理办法的通知》（财行〔2006〕313 号）规定的标准，即出差人员的伙食补助费按出差自然（日历）天数实行定额包干，每人每天 50 元。出差人员的公杂费按出差自然（日历）天数实行定额包干，每人每天 30 元，用于补助市内交通、通信等支出，合计每人每天 80 元。

与出差补助标准类似的还有职工的误餐补助，是指个人因公在城区、郊区工作，不能在工作单位或返回就餐，确实需要在外就餐的，根据实际误餐顿数，按规定的标准领取的误餐费（见《财政部 国家税务总局关于误餐补助范围确定问题的通知》财税字〔1995〕082 号）。计入差旅费项目，允许税前扣除。

根据《国家税务总局关于印发〈征收个人所得税若干问题的规定〉的通知》（国税

发〔1994〕089号)文件的规定,差旅费津贴、误餐补助、独生子女补贴、托儿补助费等均不征个人所得税。

8.90 如何掌握职工福利费的支出标准?

学员提问:改革开放以来,随着我国经济的发展和企业经济效益的提高,各企业为了提高企业的凝聚力,留住人才,纷纷制定一些办法提高职工福利,遇到节假日给职工发放实物、购物卡等,还要搞一些集体活动,这些费用可否计入职工福利费。职工福利费的开支范围包括哪些,如何核算?怎样在税前扣除?

老师答疑:

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第四十条规定:“企业发生的职工福利费支出,不超过工资薪金总额14%的部分,准予扣除。”

《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》(国税函〔2009〕3号)规定:

(一) 职工福利费包括以下内容

(1) 尚未实行分离办社会职能的企业,其内设福利部门所发生的设备、设施和人员费用,包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院等集体福利部门的设备、设施及维修保养费用和福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等。

(2) 为职工卫生保健、生活、住房、交通等所发放的各项补贴和非货币性福利,包括企业向职工发放的因公外地就医费用、未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴、供暖费补贴、职工防暑降温费、职工困难补贴、救济费、职工食堂经费补贴和职工交通补贴等。

(3) 按照其他规定发生的其他职工福利费,包括丧葬补助费、抚恤费、安家费、探亲假路费等。

(二) 关于职工福利费核算问题

企业发生的职工福利费,应该单独设置账册,进行准确核算。没有单独设置账册准确核算的,税务机关应责令企业在规定的期限内进行改正。逾期仍未改正的,税务机关可对企业发生的职工福利费进行合理的核定。

(三) 关于财税差异的处理问题

《财政部关于企业加强职工福利费财务管理的通知》(财企〔2009〕242号)规定,企业职工福利费是指企业为职工提供的除职工工资、奖金、津贴、纳入工资总额管理

的补贴、职工教育经费、社会保险费和补充养老保险费（年金）、补充医疗保险费及住房公积金以外的福利待遇支出。该文件还详细列举了发放给职工或为职工支付的应该作为职工福利费核算和管理的各项现金补贴和非货币性集体福利。如，该文件规定：“企业为职工提供的交通、住房、通信待遇，已经实行货币化改革的，按月按标准发放或支付的住房补贴、交通补贴或者车改补贴、通信补贴，应当纳入职工工资总额，不再纳入职工福利费管理。尚未实行货币化改革的，企业发生的相关支出作为职工福利费管理，但根据国家有关企业住房制度改革政策的统一规定，不得再为职工购建住房。企业给职工发放的节日补助、未统一供餐而按月发放的午餐费补贴，应当纳入工资总额管理。”由此可见，税法与会计制度对职工福利费范围的界定存在差异。

企业在进行职工福利费扣除的税务处理时，只要是实际发生的符合国税函[2009]3号文件规定范围而且不超过工资、薪金总额14%的职工福利费，可直接列作职工福利费支出，用足税收政策。

需要注意的是，对于国税函[2009]3号文件已经明确属于职工福利费范围的支出，在进行税务处理时，必须列入职工福利费范畴，而不应再按照会计处理方法或以往的习惯方法列入其他范围。如对国税函[2009]3号文件已经明确规定的供暖费补贴、职工防暑降温费等，即使企业已经按照会计准则或会计制度的规定直接计入了“生产成本”或“管理费用”等科目，在汇算清缴时，也应该按照税法规定，调整到职工福利费中列支，并不得超过工资薪金总额14%的标准，如果超过标准，超过部分不得在税前扣除。

8.91 企业拨缴的工会经费，如何在税前扣除？

学员提问：我公司是房地产开发企业，根据当地市总工会的规定已经成立了工会组织，公司拨付的工会经费怎么扣除？现在，工会经费改由地税局代扣，代扣的工会经费以什么凭证扣除？

老师答疑：

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第四十一条企业拨缴的工会经费，不超过工资薪金总额2%的部分，准予扣除。

根据《中华人民共和国工会法》、《中国工会章程》和财政部颁布的《工会会计制度》，以及财政票据管理的有关规定，全国总工会决定从2010年7月1日起，启用财政部统一印制并套印财政部票据监制章的“工会经费收入专用收据”，同时废止‘工会经费拨缴款专用收据’。为此，《国家税务总局关于工会经费企业所得税税前扣除凭据问题的公告》（国家税务总局公告2010年第24号）规定：“自2010年7月1日起，企业拨缴的职工工会经费，不超过工资薪金总额2%的部分，凭工会组织开具的‘工会经费收入专用收据’在企业所得税税前扣除。”

《国家税务总局关于税务机关代收工会经费企业所得税税前扣除凭据问题的公告》（国家税务总局公告2011年第30号）规定：自2010年1月1日起，在委托税务机关

代收工会经费的地区，企业拨缴的工会经费，也可凭合法、有效的工会经费代收凭据依法在税前扣除。

“合法、有效的工会经费代收凭据”，应包括各级工会交由税务机关使用的《工会经费（筹备金）专用缴款书》（用于银行转账）、《工会经费（筹备金）专用缴款凭证》（用于收取现金）、《代收工会经费通用缴款书》和《中华人民共和国专用税收缴款书》等相关扣缴凭证，也就是说，企业今后可凭上述凭证进行税前扣除。

需要说明的是，根据《中华全国总工会关于调整工会经费上缴办法的通知》（总工发〔2004〕9号）和关于贯彻中华全国总工会《关于调整工会经费上缴办法的通知》（工财字〔2004〕42号）的规定，从2004年起，基层工会经费分成比例，由原规定不少于60%调整为不少于40%。根据上述分成原则，已建立工会组织的企业60%部分工会经费由地税部门代收后，凭地税部门开具的缴款凭证依法税前列支；留用的40%部分工会经费，仍必须凭工会部门开具的“工会经费收入专用收据”，方可在税前扣除。

因此，纳税人在工会经费的税前扣除方面除应在扣除原则、计提基数、扣除范围等方面符合税收的相关规定外，在扣除凭证方面还应对企业自行拨缴的工会经费及税务机关代征的工会经费在扣除凭证的规定上予以区分处理，并从2010年1月1日起执行。

8.92 职工教育经费，如何在税前扣除？

学员提问：改革开放以来，企业很重视对职工的业务培训，经常送职工参加各种形式的培训，使得企业的职工教育经费很紧张。请问，企业职工教育经费的开支标准是多少？开支范围包括哪些？过去结存的职工教育经费是否可以继续使用？

老师答疑：

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第四十二条规定：除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额2.5%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。税法的此项规定就等于实际上允许企业发生的职工教育经费支出全额在税前扣除，只是在扣除时间上作了相应递延，并将其扩大统一到所有纳税人，包括内资企业和外资企业。

实施条例对职工教育经费的税前扣除采取不超过工资薪金总额2.5%的部分据实列支扣除的办法。税制改革之前，职工教育经费采取的是按照计税工资总额的1.5%计算扣除，计提的职工教育经费计入“其他应付款——职工教育经费”科目核算。对于核算方法的改变，《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》（国税函〔2009〕98号）规定：对于在2008年以前已经计提但尚未使用的职工教育经费余额，2008年及以后新发生的职工教育经费应先从余额中冲减。仍有余额的，留在以后年度继续使用。

《财政部 国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》（财税〔2012〕27号）规定：集成电路设计企业和符合条件软件企业

的职工培训费用，应单独进行核算并按实际发生额在计算应纳税所得额时扣除。

《财政部 国家税务总局关于技术先进型服务企业有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2010〕65号）规定：经认定的技术先进型服务企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额8%的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

《企业财务通则》（财政部令第41号）规定：“职工教育经费按照国家规定的比例提取，专项用于企业职工后续职业教育和职业培训”，如果企业执行了《企业财务通则》的规定，按比例计提后没有用完的部分不得扣除，应当进行纳税调整。

财政部、全国总工会等十一部委联合印发的《关于印发〈关于企业职工教育经费提取与使用管理的意见〉的通知》（财建〔2006〕317号）规定，企业职工教育培训经费列支范围包括上岗和转岗培训、各类岗位适应性培训、岗位培训、职业技术等级培训、高技能人才培训、专业技术人员继续教育、特种作业人员培训、企业组织的职工外送培训的经费支出、职工参加的职业技能鉴定、职业资格认证等经费支出、购置教学设备与设施、职工岗位自学成才奖励费用、职工教育培训管理费用、有关职工教育的其他开支。经单位批准或按国家和省、市规定必须到本单位之外接受培训的职工，与培训有关的费用由职工所在单位按规定承担。经单位批准参加继续教育以及政府有关部门集中举办的专业技术、岗位培训、职业技术等级培训、高技能人才培训所需经费，可从职工所在企业职工教育培训经费中列支。

该文件规定，为保障企业职工的学习权利和提高他们的基本技能，职工教育培训经费的60%以上应用于企业一线职工的教育和培训。当前和今后一个时期，要将职工教育培训经费的重点投向技能型人才特别是高技能人才的培养以及在岗人员的技术培训和继续学习。

该文件同时规定，企业职工参加社会上的学历教育以及个人为取得学位而参加的在职教育，所需费用应由个人承担，不能挤占企业的职工教育培训经费。因此上述支出不同于规定范围内的职工岗位自学成才奖励费用，对此不应混淆。财建〔2006〕317号同时规定，企业的职工教育培训经费提取、列支与使用必须严格遵守国家有关财务会计和税收制度的规定，而不能仅仅以是否影响企业所得税为由作为是否可以列支的条件，同时还应特别指出的是，表面上看，不影响企业所得税，实际上职工教育经费的提取还是由管理费用来负担，不合规定的开支也必将影响到企业所得税。

8.93 企业自有房产装修费怎样在税前扣除？

学员提问：2013年上半年，我公司对自有的写字楼进行装修并新增设了电梯（原来没有电梯），装修费支出180万元，电梯安装支出23万元，两项支出共计203万元。主管税务机关要求我公司把全部支出计入房产成本，计算缴纳房产税。请问，这两笔支出应当如何核算？

老师答疑：

（一）关于装修费用的核算

《中华人民共和国企业所得税法》及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》对自有房产装修的税前扣除并没有明确规定，《国家税务总局关于做好 2009 年度企业所得税汇算清缴工作的通知》（国税函〔2010〕148 号）第三条规定：“根据企业所得税法精神，在计算应纳税所得额及应纳所得税时，企业财务、会计处理办法与税法规定不一致的，应按照企业所得税法规定计算。企业所得税法规定不明确的，在没有明确规定之前，暂按企业财务、会计规定计算”。既然，税法对企业自有房产装修费用税前扣除无规定，可以按照财政部印发《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答（二）》的通知（财会〔2003〕10 号）的规定；固定资产装修费用，符合上述原则可予资本化的，应当在“固定资产”科目下单设“固定资产装修”明细科目核算，并在两次装修期间与固定资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。如果在下次装修时，该项固定资产相关的“固定资产装修”明细科目仍有余额，应将该余额一次全部计入当期营业外支出。

（二）新增电梯的核算和纳税处理

《企业会计准则第 4 号——固定资产》第五条规定：固定资产的各组成部分具有不同使用寿命或者以不同方式为企业提供经济利益，适用不同折旧率或折旧方法的，应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。

新安装的电梯可以单独按“固定资产——电梯”核算。

《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》（国税发〔2005〕173 号）规定：“为了维持和增加房屋的使用功能或使房屋满足设计要求，凡以房屋为载体，不可随意移动的附属设备和配套设施，如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等，无论在会计核算中是否单独记账与核算，都应计入房产原值，计征房产税。”

你公司将电梯单独作为固定资产核算后，在计算缴纳房产税的房产原价时应当包括电梯等不可随意移动的附属设备和配套设施的原价。

8.94 母公司向子公司收取的管理费用可否在税前扣除？

学员提问：我公司是 A 房地产开发公司的全资子公司，取得了“法人营业执照”。根据总公司的规定，我公司独立核算、自计盈亏，每年按销售收入的 3% 向总公司缴纳管理费用。总公司给我公司开具内部收据，请问，我公司支付的管理费用可否在税前扣除？

老师答疑：

《国家税务总局关于母子公司间提供服务支付费用有关企业所得税处理问题的通知》（国税发〔2008〕86号）规定：属于不同独立法人的母子公司之间提供服务支付费用按以下规定处理：

（1）母公司为其子公司（以下简称子公司）提供各种服务而发生的费用，应按照独立企业之间公平交易原则确定服务的价格，作为企业正常的劳务费用进行税务处理。母子公司未按照独立企业之间的业务往来收取价款的，税务机关有权予以调整。

（2）母公司向其子公司提供各项服务，双方应签订服务合同或协议，明确规定提供服务的内容、收费标准及金额等，凡按上述合同或协议规定所发生的服务费，母公司应作为营业收入申报纳税；子公司作为成本费用在税前扣除。

（3）母公司向其多个子公司提供同类项服务，其收取的服务费可以采取分项签订合同或协议收取；也可以采取服务分摊协议的方式，即由母公司与各子公司签订服务费用分摊合同或协议，以母公司为其子公司提供服务所发生的实际费用并附加一定比例利润作为向子公司收取的总服务费，在各服务受益子公司（包括盈利企业、亏损企业和享受减免税企业）之间按照独立交易原则合理分摊。

（4）母公司以管理费形式向子公司提取费用，子公司因此支付给母公司的管理费，不得在税前扣除。

（5）子公司申报税前扣除向母公司支付的服务费用，应向主管税务机关提供与母公司签订的服务合同或者协议等与税前扣除该项费用相关的材料。不能提供相关材料的，支付的服务费用不得税前扣除。

根据国税发〔2008〕86号文件的规定，你公司给母公司缴纳的管理费用不得税前扣除。

8.95 企业与企业之间、企业内部机构之间支付的管理费用可否在税前扣除？

学员提问：根据总公司的安排，我公司的财务部兼管了一个即将破产的关联企业A公司的会计核算，每月A公司给财务部一些补贴，我公司应当如何处理？另外，我公司为了明确各部门和分公司的职责，划分核算单位，分公司之间使用房产采取租赁的形式，内部开具的租赁收据可否在税前扣除？

老师答疑：

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第四十九条规定：“企业之间支付的管理费、企业内营业机构之间支付的租金和特许权使用费，以及非银行企业内营业机构之间支付的利息，不得在税前扣除。”此项规定包括两重意思：

（1）企业之间支付的管理费用不得扣除。企业（独立法人）之间直接支付的管理

费用不得扣除，如果能够证明提供了真实管理劳务，购、销双方均应按独立交易原则确认管理劳务的购、销，分别确定劳务收入和成本。

根据上述规定，你公司财务部代A公司进行财务管理，应当签订合同，你公司按收费金额开具发票，缴纳营业税，计入收入总额，缴纳企业所得税，A公司可以凭发票在税前扣除。

（2）企业内部机构之间支付的费用，包括企业内部营业机构之间支付的租金和特许权使用费，以及非银行企业内部营业机构之间支付的利息，不得扣除。

《中华人民共和国企业所得税法》第一条规定，“在中华人民共和国境内，企业和其他取得收入的组织（以下统称企业）为企业所得税的纳税人，依照本法的规定缴纳企业所得税。”此项规定明确了企业所得税以法人为企业所得税的纳税人，企业内部设立的不具有法人资格的营业机构，实行汇总计算缴纳企业所得税的办法，因此，内设营业机构之间支付的租金、利息、特许权使用费等所开具的内部收据，在计算应纳税所得额时不得扣除。

8.96 房地产开发企业的业务招待费如何在税前扣除？

学员提问：房地产开发企业的业务招待费怎样在税前扣除？按照税法规定，房地产开发企业预售房产取得的预售收入已经预交了营业税及附加、土地增值税和企业所得税等，那么，在计算业务招待费时，预收账款可否作为计算业务招待费的基数？

老师答疑：

《中华人民共和国企业所得税实施条例》第四十三条规定：企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出，按照发生额的60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的5‰。

（一）什么是业务招待费

业务招待费是指企业在学习经营活动中发生的与交际应酬有关的费用和对外馈赠的礼品等交际应酬费用。用于对外赠送的带有本单位标志的自产产品或专门定做的礼品，应作为业务宣传费用。若无任何标志的赠送礼品，属于捐赠支出。

（二）计算业务招待费的销售（营业）收入范围

计算业务招待费的销售（营业）收入是指销售或营业收入净额，一般应当包括主营业务收入、其他业务收入和视同销售收入，不含营业外收入、投资收益。

（三）业务招待费的会计核算

业务招待费属于交际应酬性质，不得计入相关资产的成本，按照《企业会计准则——应用指南》的规定，应当统一在“管理费用”科目中核算。

（四）企业筹建期间的业务招待费如何处理

国家税务总局公告 2012 年第 15 号规定，企业在筹建期间发生的与筹办活动有关的业务招待费支出，可按实际发生额的 60% 计入企业筹办费，并按有关规定在税前扣除。

根据上述规定可以推断，企业在清算期间发生的业务招待费，不受比例限制，在计算清算所得时按实际发生额的 60% 扣除。

（五）预售收入可否作为计算业务招待费的基数

你提的问题具有普遍意义，按道理讲，预售收入已经预征了营业税及附加、土地增值税、企业所得税等，预售收入就应当作为计算业务招待费的基数，但是，在国家税务总局的文件中规定得不够清楚，各地理解存在差异。

北京市国家税务局北京市地方税务局转发《国家税务总局关于印发房地产开发经营业务企业所得税处理办法的通知》（京国税发〔2009〕92 号）第二条“关于计算广告和业务宣传费、业务招待费的基数问题”规定：“房地产开发企业通过正式签订‘房地产销售合同’或‘房地产预售合同’所取得的收入（含销售收入和预售收入），可作为广告和业务宣传费、业务招待费的计算基数。”

该文件附件四“房地产企业所得税纳税申报表填报口径”规定：

（1）企业取得销售未完工开发产品收入时的填报。

1）季度预缴申报时的处理。企业本期取得的销售未完工开发产品收入额按照规定的计税毛利率计算的预计毛利额，季度预缴申报时填报在企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A 类）第 4 行“利润总额中”。

2）年度汇算清缴申报时的处理。销售未完工开发产品收入额的填报。企业取得的销售未完工开发产品收入额，年度汇算清缴申报时填报在企业所得税年度纳税申报表（A 类）第 1 行“营业收入”栏和附表 1 收入明细表第 4 行“销售货物”栏及附表 3 纳税调整项目明细表第 19 行“其他”栏第 4 列“调减金额”。

（2）企业销售未完工开发产品完工结转销售收入时的填报。

1）季度预缴申报时的处理

已按照上列第一条第一款调增处理的预计毛利额，季度预缴申报时在企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A 类）第 4 行“利润总额”栏减除。

2）年度汇算清缴申报时的处理。企业所得税年度纳税申报表（A 类）第 1 行“营业收入”栏和附表 1 收入明细表第 4 行“销售货物”栏不包括已按照上列第 1 条第（2）款第一项处理的销售未完工开发产品的收入额，年度汇算清缴申报时将其填入附表 3 纳税调整项目明细表第 19 行“其他”栏第 3 列“调增金额”。

（六）从事股权投资业务企业的业务招待费

《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79 号）规定：对从事股权投资业务的企业（包括集团公司总部、创业投资企业等），

其从被投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入，可以按规定的比例计算业务招待费扣除限额。

8.97 企业租入固定资产发生的租赁费如何在税前扣除？

学员提问：我公司自2011年成立以来，一直是租用写字楼。租赁合同规定，租赁年限5年，年租金50万元，租金总额250万元一次支付，出租方开具服务业发票。请问，我公司一次支付5年的租金怎样在税前扣除？如果是融资租赁，租金怎样扣除？

老师答疑：

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第四十七条规定，企业根据生产经营活动的需要租入固定资产支付的租赁费，按照以下方法扣除：

(1) 以经营租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照租赁期限均匀扣除。

(2) 以融资租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照规定构成融资租入固定资产价值的部分应当提取折旧费用，分期扣除。

租赁，是指在约定的期间内，出租人将资产使用权让与承租人，以获取租金的协议。在市场经济条件下，租赁业务作为企业融资的重要形式，需求日益增长，越来越多的企业通过租赁的形式获取相关资产的使用权。按租赁双方对租赁资产所承担的风险和报酬为标准将租赁划分为融资租赁和经营租赁。所称融资租赁，是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁。其所有权最终可能转移，也可能不转移。符合下列一项或数项标准的，应当认定为融资租赁：在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人；承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款由于低于行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权；承租人在租赁开始日的最低租赁付款额现值，几乎相当于（90%以上）租赁开始日租赁资产公允价值；出租人在租赁开始日的最低租赁收款额现值，几乎相当于（90%以上）租赁开始日租赁资产公允价值；租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。除融资租赁以外的租赁，属于经营租赁。

根据实施条例的规定，租赁费的扣除分为：

(1) 以经营租赁方式租入固定资产发生的租赁费，按照租赁期限均匀扣除。主要是因为经营租赁方式下，承租企业将来不会拥有该租赁资产的所有权，所以，支付的租赁费应按租赁年限分期均匀扣除。

你公司一次支付5年的租金250万元，可以分5年在税前均匀扣除。

(2) 以融资租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照规定计入固定资产的价值，并提取折旧费用，予以分期扣除。这是因为税法规定融资租赁方式租入的固定资产允许企业计提折旧扣除，所以其租赁费用构成租赁资产的计税基础，与租赁固定资产的价值一起，计提折旧予以扣除。

(3) 融资租赁固定资产折旧扣除税法与企业会计准则的差异。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十八条（三）项规定：“融资租入的固定资产，以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础，租赁合同未约定付款总额的，以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础”，按计税基础计提折旧，允许税前扣除。

《企业会计准则第 21 号——租赁》规定：在租赁期开始日，承租人应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入资产的入账价值，将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值，其差额作为未确认融资费用。

企业所得税法对融资租赁固定资产是以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订合同过程中发生的相关费用作为计税基础，计提的折旧可以扣除。而企业会计准则将支付的租赁费用总额分成固定资产入账价值和未确认融资费用。固定资产价值计提折旧计入损益，未确认融资费用在租赁期内进行分摊，通过“财务费用”计入损益。企业会计准则将租赁费用总额分为两项费用扣除，这必然产生会计计算的损益与税收计算的应纳税所得额的差异，其差异应当进行纳税调整。

如果房地产开发企业是非上市公司，融资租赁固定资产按照税法的规定计算比较简单，而且不必作纳税调整。

8.98 房地产开发企业的劳动保护费怎样扣除？

学员提问：我公司为了树立企业形象，促进房产销售，为售楼部的工作人员定做了西装，要求售楼部的员工上班时必须着装。在 2012 年税收专项检查时，税务人员认为，我公司为员工定做的西装档次太高，属于职工福利，在计算企业所得税时不允许税前扣除；而且，要求我公司将西装折成现金，计入员工的工资薪金所得扣缴个人所得税。请问，我公司为售楼部人员制作的工作服可否在税前扣除？

老师答疑：

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第四十八条规定：“企业发生的合理的劳动保护支出，准予扣除。”劳动保护支出是指确因工作需要为雇员配备或提供工作服、手套、安全保护用品、防暑降温用品等所发生的支出。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十七条规定：“《企业所得税法》第八条所称有关的支出，是指与取得收入直接相关的支出。《企业所得税法》第八条所称合理的支出，是指符合生产经营活动常规，应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出。”

《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 34 号）第二条关于企业员工服饰费用支出扣除问题规定：企业根据其工作性质和特点，由企业统一制作并要求员工工作时统一着装所发生的工作服饰费用，根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十七条的规定，可以作为企业合理的支出给予税前扣除。

你公司为售楼部工作人员配备的工作服确属因为工作需要，至于工作服的标准税

法没办法作统一规定,随着我国经济的发展,工作服的档次会逐渐提高,劳动保护费税前扣除的关键点是确因工作需要和与取得收入直接相关的支出,可以扣除。

8.99 税法对捐赠支出税前扣除的标准和条件是怎样规定的?

学员提问: 我公司的老板热衷于慈善事业,当我国的部分地区发生自然灾害时,公司都要捐款资助。汶川地震之后,我公司就多次捐款捐物,2009年春节前夕,为帮助汶川地震灾区人民过好春节,又捐赠了20万元。但是,在2009年企业所得税汇算清缴时,这笔捐款税务机关不允许在税前扣除,要求我公司调增应纳税所得额交税,请问,这样处理对吗?

老师答疑:

《中华人民共和国企业所得税法》第九条:企业发生的公益性捐赠支出,在年度利润总额12%以内的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除。年度利润总额,是指企业依照国家统一会计制度的规定计算的年度会计利润。

公益性捐赠,是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门,用于《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。

所称公益性社会团体,是指同时符合下列条件的基金会、慈善组织等社会团体:

- (1) 依法登记,具有法人资格。
- (2) 以发展公益事业为宗旨,且不以营利为目的。
- (3) 全部资产及其增值为该法人所有。
- (4) 收益和营运结余主要用于符合该法人设立目的的事业。
- (5) 终止后的剩余财产不归属任何个人或者营利组织。
- (6) 不经营与其设立目的无关的业务。
- (7) 有健全的财务会计制度。
- (8) 捐赠者不得以任何形式参与社会团体财产的分配。
- (9) 国务院财政、税务主管部门会同国务院民政部门等登记管理部门规定的其他条件。

(一) 公益性捐赠的范围

《财政部 国家税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》(财税[2008]160号)进一步明确:企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门,用于公益事业的捐赠支出,在年度利润总额12%以内的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除,具体范围包括:

- (1) 救助灾害、救济贫困、扶助残疾人等困难的社会群体和个人的活动。
- (2) 教育、科学、文化、卫生、体育事业。
- (3) 环境保护、社会公共设施建设。
- (4) 促进社会发展和进步的其他社会公共和福利事业。

（二）公益性捐赠需要取得票据

公益性社会团体和县级以上人民政府及其组成部门和直属机构在接受捐赠时，应按照行政管理级次分别使用由财政部或省、自治区、直辖市财政部门印制的公益性捐赠票据，并加盖本单位的印章；对个人索取捐赠票据的，应予以开具。

（三）对汶川灾区捐赠的范围和时限

《财政部、海关总署、国家税务总局关于支持汶川地震灾后恢复重建有关税收政策问题的通知》（财税〔2008〕104号）第四条 关于鼓励社会各界支持抗震救灾和灾后恢复重建的税收政策措施：

（1）自2008年5月12日起，对单位和个体经营者将自产、委托加工或购买的货物通过公益性社会团体、县级以上人民政府及其部门捐赠给受灾地区的，免征增值税、城市维护建设税及教育费附加。

（2）自2008年5月12日起，对企业、个人通过公益性社会团体、县级以上人民政府及其部门向受灾地区的捐赠，允许在当年企业所得税前和当年个人所得税前全额扣除。

（3）财产所有人将财产（物品）直接捐赠或通过公益性社会团体、县级以上人民政府及其部门捐赠给受灾地区或受灾居民所书立的产权转移书据，免征应缴纳的印花税。

（4）对专项用于抗震救灾和灾后恢复重建、能够提供由县级以上（含县级）人民政府或其授权单位出具的抗震救灾证明的新购特种车辆，免征车辆购置税。符合免税条件但已经征税的特种车辆，退还已征税款。

该文件第七条关于税收政策措施的执行期限：以上政策措施，除增值税扩大抵扣范围政策外，凡未注明期限的，一律执行至2008年12月31日。

你公司超过财税〔2008〕104号文件规定的捐赠时限进行捐赠，税务机关不允许税前扣除是符合税法规定的。实际上，对发生自然灾害进行捐赠国家一般都规定有时限。例如，《关于支持玉树地震灾后恢复重建有关税收政策问题的通知》（财税〔2010〕59号）：关于鼓励社会各界支持抗震救灾和灾后恢复重建的税收政策中也规定，凡未注明具体期限的，一律执行至2012年12月31日。这一点请捐赠单位多加关注。

8.100 企业发生的广告费和业务宣传费如何扣除？

学员提问：房地产开发企业发生的广告费和业务宣传费税前扣除有何规定？房地产开发企业在筹建期间往往发生数额较大的广告费和业务宣传费用，怎样在税前扣除？

老师答疑：

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第四十四条规定，企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售（营业）收入15%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

广告费支出必须符合下列条件：

- (1) 广告是通过经工商部门批准的专门机构制作的。
- (2) 已实际支付费用，并已取得相应发票。
- (3) 通过一定的媒体传播。

这里请注意“已实际支付费用，并已取得相应发票”，二者必须兼备，否则不能扣除。房地产开发企业往往只取得发票，费用并没有支付或者没有全部支付，没支付费用部分的广告费不能扣除。

房地产开发企业在筹建期发生的广告费和业务宣传费的扣除问题。国家税务总局公告 2012 年第 15 号第五条关于筹办期业务招待费等费用税前扣除问题规定，企业在筹建期间，发生的与筹办活动有关的广告费和业务宣传费，可按实际发生额计入企业筹办费，并按有关规定在税前扣除。

另外，房地产开发企业取得的预收房款也可以作为计算广告费和业务宣传费的基数。

8.101 企业赞助支出可否在税前扣除？

学员提问：2012 年 1 月，我公司在省城取得一项土地使用权，进行商住综合开发。为树立公司形象、扩大宣传，我公司赞助了省电视台新拍的一部电视剧，支付赞助费 20 万元，取得了省电视台开具的发票。现在，这部电视剧已经开始播映，在电视片的结尾赞助单位中写有我公司名称。请问，这笔赞助费可否在税前扣除？

老师答疑：

《中华人民共和国企业所得税法》第十条规定，赞助支出不得在税前扣除。但是，《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十四条解释为，《中华人民共和国企业所得税法》第十条第（六）项所称赞助支出不得税前扣除，是指企业发生的与生产经营活动无关的各种非广告性支出不得在税前扣除。既然非广告性质的赞助支出不可以在税前扣除，你公司支付的赞助支出，树立了公司的形象，宣传了公司的业务，已经起到了广告的作用，取得的发票可以在广告费和业务宣传费中列支扣除。

8.102 企业发生借款费用怎样在税前扣除？

学员提问：房地产开发企业是资金密集型企业，在房地产开发过程中会多方筹集资金，发生一些借款费用，这些借款费用哪些可以在税前扣除，哪些不能在税前扣除？哪些可以计入成本，哪些计入当期损益？

老师答疑：

（一）借款费用的范围

借款费用是纳税人为经营活动的需要承担的，与借入资金相关的利息费用，包括：

- (1) 长期、短期借款的利息。

- (2) 与债券相关的折价或溢价的摊销。
- (3) 安排借款时发生的辅助费用的摊销。
- (4) 与借入资金有关，作为利息费用调整额的外币借款产生的差额。

(二) 借款利息的扣除标准

《中华人民共和国企业所得税实施条例》第三十八条规定：“企业在生产经营活动中发生的下列利息支出，准予扣除：

“（1）非金融企业向金融企业借款的利息支出、金融企业的各项存款利息支出和同业拆借利息支出、企业经批准发行债券的利息支出。

“（2）非金融企业向非金融企业借款的利息支出，不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分可以扣除。”

以上规定从两方面理解：第一，这里讲的金融企业既包括银行，也包括非银行金融机构，非金融企业向农村信用社、信托公司、财务公司、小额贷款公司等非银行金融机构的借款，只要有借款合同，贷款方为借款方开具了利息收入凭证，利息支出也准予全额扣除，税法无利率水平的限定。第二，非金融企业之间的借贷，只要利率不高于金融企业同期同类贷款利率计算的利息可以扣除。这里讲的“金融企业同期同类贷款利率”包括人民银行规定的基准利率，也包括浮动利率，均可以扣除。

何谓“金融企业同期同类贷款利率”。《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 34 号）第一条关于金融企业同期同类贷款利率确定问题规定：根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第三十八条规定，非金融企业向非金融企业借款的利息支出，不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分，准予税前扣除。鉴于目前我国对金融企业利率要求的具体情况，企业在按照合同要求首次支付利息并进行税前扣除时，应提供“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”，以证明其利息支出的合理性。

“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”中，应包括三方面的内容：

（1）如何选择金融机构。在签订该借款合同时，本省内的任何一家金融企业提供同期同类贷款利率情况。该金融企业应为经政府有关部门（人民银行）批准成立的有权从事贷款业务的金融企业，包括银行、财务公司、信托公司等金融机构。

（2）“同期同类贷款利率”。这是指在贷款金额、贷款期限、贷款担保以及企业信誉等四个条件基本相同情况下，金融企业提供贷款的利率。

（3）利率的选择有较大的弹性。利率既可以是金融企业公布的同期同类贷款的平均利率，也可以是金融企业对某些企业提供贷款的实际利率，由借款方自行选择。

(三) 关于借款费用资本化或费用化的问题

《企业会计准则第 17 号——借款费用》第四条规定：企业发生的借款费用，可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的，应当予以资本化，计入相关资产

成本；其他借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。符合资本化条件的资产，是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预期可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第三十七条规定：“企业在生产经营活动中发生的合理的不需要资本化的借款费用，准予扣除。

“企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过 12 个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的，在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用，应当作为资本性支出计入有关资产的成本，并依照本条例的规定扣除。”

税法把《企业会计准则》规定的“需要经过相当长时间”量化为 12 个月以上。需要注意的是，经过 12 个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生的借款费用，必须限于这些资产的购建期间，购建完成或存货达到预定可销售状态后发生借款费用，不允许计入资产的成本。根据上述规定，房地产开发企业为开发房地产而借入资金发生的借款费用，在房地产工程完工前，应计入有关房地产的开发成本。

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31 号文件）文件第二十一条规定：企业为建造开发产品借入资金而发生的符合税收规定的借款费用，可按《企业会计准则》的规定进行归集和分配，其中属于财务费用性质的借款费用，可直接在税前扣除。

企业安排借款发生的辅助费用，是指企业在借款过程中发生的诸如手续费、佣金等费用，由于这些费用是因安排借款而发生的，也属于借入款项所付出的代价，是借款费用的构成部分。因此，国家税务总局公告 2012 年第 15 号第二条规定，企业为取得贷款而发生的合理的费用支出，符合资本化条件的，应计入相关资产成本；不符合资本化条件的，应作为财务费用，准予在企业所得税前据实扣除。

8.103 何谓“资本弱化”，税法有何防止资本弱化的规定？

学员提问：A 房地产公司是刚成立不久的房地产开发企业，实收资本 3 000 万元，通过“招拍挂”取得一项土地使用权，土地出让金 20 000 万元，为筹集土地款向母公司等关联企业借入资金 18 000 万元。请问，A 公司向关联方借入资金的利息是否可以在税前扣除？

老师答疑：

资本弱化，是指关联企业为了达到少纳税或者不纳税的目的，采用贷款方式替代募股方式进行的投资或者融资。其主要目的是增加利息的所得税前扣除，同时减少股息所得税负担，从而取得税收上的好处。造成的结果是企业实收资本占营运资金比例偏低，这就是所说的“资本弱化”。为防止资本弱化，《中华人民共和国企业所得税法》第四十六条规定：“企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的利息支出，不得在计算应纳税所得额时扣除。”

所称关联方，是指与企业有下列关联关系之一的企业、其他组织或者个人：

- (1) 在资金、经营、购销等方面存在直接或者间接的控制关系。
- (2) 直接或者间接地同为第三者控制。
- (3) 在利益上具有相关联的其他关系。

《财政部 国家税务总局关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知》（财税〔2008〕121号）规定：

(1) 在计算应纳税所得额时，企业实际支付给关联方的利息支出，不超过以下规定比例和税法及其实施条例有关规定计算的部分，准予扣除，超过的部分不得在发生当期和以后年度扣除。

- 1) 金融企业为 5:1；
- 2) 其他企业为 2:1。

(2) 企业如果能够按照税法及其实施条例的有关规定提供相关资料，并证明相关交易活动符合独立交易原则的；或者该企业的实际税负不高于境内关联方的，其实际支付给境内关联方的利息支出，在计算应纳税所得额时准予扣除。

企业自关联方取得的不符合规定的利息收入应按照有关规定缴纳企业所得税。

债权性投资与权益性投资的比例（简称“债资比例”）可按下列公式计算：

债资比例=年度各月平均债权性融资之和÷年度各月平均权益性融资之和

其中：

各月平均债权性融资=（债权性融资的月初账面余额+月末账面余额）÷2

各月平均权益性融资=（权益性融资月初账面余额+月末账面余额）÷2

根据财税〔2008〕121号文件的规定，虽然 A 公司向母公司的借款超过了 2:1 的比例标准，但是，只要提供充分证据，证明贷款利率符合公平交易原则，遵循市场利率，不抬高，也不压低利率。另外，证明 A 公司的税负不高于母公司，不需要进行“税负转移”。只要符合这两点，其利息就可以在税前扣除。

8.104 “统借统还”的利息可否在税前扣除？对房地产开发企业有何特殊规定？

学员提问：因为当前存在着对中小企业的贷款歧视，中小房地产企业向金融企业借款比较困难，已经成立集团公司的房地产企业就会由母公司出面向金融企业借款，然后在集团内部调剂使用。集团母公司需要向使用借款的子公司收取利息用以支付金融企业利息，请问，集团母公司向成员企业收取利息是否缴纳营业税？使用借款的子公司要向母公司支付利息，所付利息是否受债权性投资与权益性投资比例的限制？

老师答疑：

根据《国家税务总局关于贷款业务征收营业税问题的通知》（国税发〔2002〕13号）的规定，“统借统还”，是指企业主管部门、企业集团中的核心企业或企业主管部

门、企业集团中的核心企业委托企业集团所属财务公司统一向金融机构办理贷款业务（简称“统借统还单位”）。从金融机构取得统借统还贷款后，“统借统还单位”再与分配贷款的企业集团或集团内的下属企业签订统借统还贷款合同并分拨贷款。“统借统还单位”按支付给金融机构的借款利率向企业集团或集团内的下属企业收取用于归还金融机构的借款利息，统一归还金融机构。

（一）统借方将向下属单位收取利息不征营业税

《财政部 国家税务总局关于非金融机构统借统还业务征收营业税问题的通知》（财税字〔2000〕007号）规定：为缓解中小企业融资难的问题，对企业主管部门或企业集团中的核心企业等单位（以下简称统借方）向金融机构借款后，将所借资金分拨给下属单位（包括独立核算单位和非独立核算单位），并按支付给金融机构的借款利率水平向下属单位收取用于归还金融机构的利息不征收营业税。统借方将资金分拨给下属单位，不得按高于支付给金融机构的借款利率水平向下属单位收取利息，否则，将视为具有从事贷款业务的性质，应对其向下属单位收取的利息全额征收营业税。

（二）成员企业使用统借统还资金支付的利息允许扣除

《国家税务总局关于中国农业生产资料集团公司所属企业借款利息税前扣除问题的通知》（国税函〔2002〕837号）规定：集团公司统一向金融机构借款，所属企业申请使用，只是资金管理方式的变化，不影响所属企业使用的银行信贷资金的性质，不属于关联企业之间的借款，因此，对集团公司所属企业从集团公司取得使用的金融机构借款支付的利息，不受《企业所得税税前扣除的办法》第三十六条“纳税人从关联方取得的借款金额超过规定比例的，超过部分的利息支出，不得在税前扣除”的限制，凡集团公司能够出具从金融机构取得贷款的证明文件，其所属企业使用集团公司转贷的金融机构借款支付的利息，不高于金融机构同类同期贷款利率的部分，允许在税前全额扣除。

（三）房地产开发企业统借统还范围的扩大

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第二十一条规定：“企业集团或其成员企业统一向金融机构借款分摊集团内部其他成员企业使用的，借入方凡能出具从金融机构取得借款的证明文件，可以在使用借款的企业间合理地分摊利息费用，使用借款的企业分摊的合理利息准予在税前扣除。”该文件将国税发〔2002〕13号文件规定的统借统还必须由企业主管部门、企业集团中的核心企业主办，扩大到企业集团中的任何一家成员企业，使统借统还更具有可操作性。

（四）利息凭证

房地产开发企业主营房地产开发与销售，作为统借统还的经办方有可能没有利息收入的发票。《发票管理办法》第二十四条规定：“任何单位和个人应当按照发票管理

规定使用发票，不得扩大发票使用范围，不得以其他凭证代替发票使用。”

利息收入发票如何取得？《国家税务总局关于加强和规范税务机关代开普通发票工作的通知》（国税函〔2004〕1024号）规定：代开发票，是指由税务机关根据收款方（或提供劳务服务方）的申请，依照法规、规章以及其他规范性文件的规定，代为向付款方（或接受劳务服务方）开具发票的行为。

1. 申请代开发票的范围与对象

在销售货物、提供应税劳务服务、转让无形资产、销售不动产以及税法规定的其他商事活动（餐饮、娱乐业除外）中有下列情形之一的，凭有关证明材料可以向主管税务机关申请代开普通发票：纳税人虽已领购发票，但临时取得超出领购发票使用范围或者超过领用发票开具限额以外的业务收入，需要开具发票的。

2. 应提供的有关证明材料

（1）申请代开发票人的合法身份证件。

（2）付款方（或接受劳务服务方）对所购物品品名（或劳务服务项目）、单价、金额等出具的书面确认证明。

3. 给使用借款的成员企业开具“原始凭证分割单”

在实际工作中，如果委托税务机关代开发票不方便，另一个解决办法是由统借统还的主办方根据金融机构利息发票给使用借款的成员企业开具“原始凭证分割单”。

《会计基础工作规范》（财会字〔1996〕19号）第五十一条的规定：一张原始凭证所列支出需要几个单位共同负担的，应当将其他单位负担的部分，开给对方“原始凭证分割单”，进行结算。原始凭证分割单必须具备原始凭证的基本内容：凭证名称、填制凭证日期、填制凭证单位名称或者填制人姓名、经办人的签名或者盖章、接受凭证单位名称、经济业务内容、数量、单价、金额和费用分摊情况等。还应当把原发票的复印件作为“原始凭证分割单”的附件。

8.105 因投资未到位而发生的利息支出可否扣除？

学员提问：甲房地产公司于2011年12月成立，注册资本500万元。公司成立时注入资金200万元；2012年4月1日又注入资金100万元；10月1日又注入资金80万元。截至2012年12月31日，还差120万元没有到位。为了适应业务的需要，2012年1月1日，甲公司向银行借款600万元，借款期限12个月，年利率8%，按季支付利息。在企业所得税汇算清缴时，甲公司应如何进行纳税调整？

老师答疑：

《国家税务总局于企业投资者投资未到位而发生的利息支出企业所得税前扣除问题的批复》（国税函〔2009〕312号）规定：凡企业投资者在规定期限内未缴足其应缴资本额的，该企业对外借款所发生的利息，相当于投资者实缴资本额与在规定期限内应缴资本额的差额应计付的利息，其不属于企业合理的支出，应由企业投资者负担，

不得在计算企业应纳税所得额时扣除。计算不得扣除的利息公式为

企业每一计算期不得扣除的借款利息=该期间借款利息额×该期间未缴足注册资本额÷该期间借款额

(1) 2012年1月1日—3月31日不得扣除的利息为

$$600 \times 8\% \times 3 \div 12 \times (500 - 200) \div 600 = 6 \text{ (万元)}$$

(2) 2012年4月1日—9月30日不得扣除的利息为

$$600 \times 8\% \times 6 \div 12 \times (500 - 200 - 100) \div 600 = 8 \text{ (万元)}$$

(3) 2012年10月1日—12月31日不得扣除的利息为

$$600 \times 8\% \times 3 \div 12 \times (500 - 200 - 100 - 80) \div 600 = 2.4 \text{ (万元)}$$

(4) 2012年甲公司不得扣除的借款利息为

$$6 + 8 + 2.4 = 16.4 \text{ (万元)}$$

甲房地产公司因投资不到位发生的利息支出16.4万元，在计算应纳税所得额时不得在税前扣除，应当由投资者承担。

8.106 企业向自然人借款的利息支出可否在税前扣除？

学员提问：我公司因为资金紧张向本公司股东及内部职工借款用于项目开发，公司与贷款方签订了借款合同，现在，已近年末，公司准备按借款合同约定利率向个人支付利息，请问，向个人支付的利息可否在税前扣除？

老师答疑：

为防止纳税人通过关联交易进行避税，《中华人民共和国企业所得税法》第四十六条规定，企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的利息支出，不得在计算应纳税所得额时扣除。

《财政部 国家税务总局关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知》（财税〔2008〕121号）规定，在计算应纳税所得额时，企业实际支付给关联方的利息支出，不超过以下规定比例和税法及其实施条例有关规定计算的部分，准予扣除，超过的部分不得在发生当期和以后年度扣除。企业接受关联方债权性投资与其权益性投资比例为：金融企业为5:1；其他企业为2:1。

《国家税务总局关于企业向自然人借款的利息支出企业所得税税前扣除问题的通知》（国税函〔2009〕777号）规定：

(1) 企业向股东或其他与企业有关联的自然人借款的利息支出，应根据《中华人民共和国企业所得税法》第四十六条及财税〔2008〕121号文件规定的条件，计算企业所得税扣除额。

(2) 企业向除第一条规定以外的内部职工或其他人员借款的利息支出，其借款情况同时符合以下条件的，其利息支出在不超过金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分，准予扣除。

1) 企业与个人之间的借贷是真实、合法、有效的，并且不具有非法集资目的或其他违反法律、法规的行为。

2) 企业与个人之间签订了借款合同。

该文件执行中应注意以下三个问题：

(1) 个人需要到当地地方税务局给房地产公司开具利息收入发票，在开票时缴纳营业税及附加。你公司无发票不得扣除。

(2) 房地产公司在向个人支付利息时要履行代扣代缴个人所得税的义务。

(3) 向个人支付的利息不超过按金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分可以扣除，超过部分不得扣除。并应按照国家税务总局公告 2011 年第 34 号规定，提供“金融企业同期同类贷款利率情况说明”，以证明其利息支出的合理性。

8.107 房地产开发企业向其他企业借款支付利息以什么作为扣除凭证？

学员提问：我公司在项目开发过程中，由于缺乏资金，向其他企业借入资金，贷款人收到我公司支付的利息之后，给我公司开的是普通收据，请问，我公司能税前扣除吗？应该使用什么凭证作为合法有效凭证？

由于近几年国家加强了对房地产行业的宏观调控，我公司不能直接向金融企业借款，现在，我公司通过股东个人向金融企业借款，然后，将资金划拨给我公司使用，借款的股东将金融企业的计息发票拿到我公司来报销，这样可以吗？

老师答疑：

（一）你公司应凭利息发票扣除

《营业税问题解答之一》（国税函发〔1995〕156 号）第十条规定：根据《营业税税目注释》规定，贷款属于“金融保险业”税目的征收范围，而贷款是指将资金贷与他人使用的行为，包括自有资金贷款和转贷。根据这一规定，不论是金融机构还是其他单位，只要发生将资金贷与他人使用的行为，均应视为发生贷款行为，按“金融保险业”税目征收营业税，并给借款人开具利息收入发票。

《发票管理办法》第二十四条规定：“不得以其他凭证代替发票使用”。

根据上述规定，你公司支付给贷款人的利息，贷款人必须给你公司开具利息收入发票，你公司凭发票在税前扣除，开的普通收据你公司不能扣除。如果贷款公司没有利息收入发票，可以带着贷款的有关证明材料和法人营业执照复印件到税务机关代开发票。

（二）个人转贷信贷资金属于违反信贷政策，利息支出不得在税前扣除

国家加强房地产行业的宏观调控，防止房地产业投资过热，紧缩信贷，《国务院关

于坚决遏制部分城市房价过快上涨的通知》(国发[2010]10号)规定:“房地产开发企业在参与土地竞拍和开发建设过程中,其股东不得违规对其提供借款、转贷、担保或其他相关融资便利。”而你公司通过股东个人转贷套取金融企业信贷资金,不管通过何种方式取得的票据,你公司所支付的利息都不得在税前扣除。

8.108 企业以长期借款对外投资发生的利息如何在税前扣除?

学员提问: 甲房地产公司向乙企业投资,投资总额3000万元,由于自有资金不足,于2012年7月1日从银行借入长期借款1000万元向乙企业投资,年利率8%,9月30日银行计息清单通知,应付利息20万元,请问,应怎样作税务处理?

老师答疑:

《中华人民共和国企业所得税法》第十四条规定:企业对外投资期间,投资资产的成本在计算应纳税所得额时不得扣除。

如果企业以固定资产、无形资产对外投资,由于该资产已经脱离本企业,其折旧、摊销不能在税前扣除。对外股权投资的长期借款利息与固定资产、无形资产是不一样的。如何在税前扣除,作如下分析:

《国家税务总局企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号)第三十七条规定:“纳税人为对外投资而借入资金发生的借款费用,应计入有关投资的成本,不得在税前扣除。”试想一下,企业对外长期股权投资的成本采用历史成本原则计量,在投资时,其成本已经确定,不可能随着银行按季计息变动其成本,这项规定根本无法执行。

《国家税务总局关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》(国税发[2003]45号)第一条关于企业投资的借款费用规定,纳税人为对外投资而发生的借款费用,符合《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第六条和《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号)第三十七条规定的,可以直接扣除,不需要资本化计入有关投资的成本。

《企业所得税法实施条例》第三十七条规定,企业在生产经营活动中发生的合理的不需要资本化的借款费用,准予扣除。

企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过12个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的,在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用,应当作为资本性支出计入有关资产的成本,并依照《企业所得税法实施条例》的规定扣除。

很显然,企业对外投资发生的借款费用不属于为购置、建造固定资产、无形资产和经过12个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生的借款费用,因此,不能资本化计入“长期股权投资”成本,只能归入合理的不需要资本化的借款费用,在当期扣除。

8.109 房地产开发企业发生的汇兑损益应当如何进行税务处理？

学员提问：甲房地产开发公司在开发某别墅小区过程中，于2012年11月30日，从国外进口一台设备A，价值50 000美元，当日的即期汇率为100美元=621.69元人民币；按照规定计算应缴纳的进口关税为人民币39 000元，支付的进口增值税为人民币59 474元，进口关税及增值税已由银行存款支付，货款尚未支付。12月31日，100美元=628.76元人民币，汇兑损益如何进行税务处理。

老师答疑：

（一）2012年11月30日相关会计处理如下

A设备海关完税价格=50 000×6.216 9+39 000=349 845（元）

应交增值税=349 845×17%=59 474（元）

A设备采购成本=349 845+59 474=409 319（元）

进口关税39 000元和海关代征的增值税59 474元以银行存款支付，国外货款310 845元尚欠。

借：库存设备——A	409 319
贷：应付账款——××公司（美元50 000）	310 845
银行存款	59 474
银行存款	39 000

（二）资产负债表日的会计处理

《企业会计准则第19号——外币折算》第十一条规定：企业在资产负债表日，应当按照下列规定对外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理：

（1）外币货币性项目，采用资产负债表日即期汇率折算。因资产负债表日即期汇率与初始确认时即期汇率不同而产生的汇兑差额，或者资产负债表日即期汇率与前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额，计入当期损益。

（2）以历史成本计量的外币非货币性项目，仍采用交易发生日的即期汇率折算，不改变其记账本位币金额。

货币性项目是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产或者偿付的负债。非货币性项目是指货币性项目以外的项目。

2012年12月31日的即期汇率（中间价）为100美元=628.76元人民币

将应付账款折合人民币=50 000×6.287 6=314 380元，与交易日折算的人民币310 845元的差额3 535元，确认为汇兑损失。

借：财务费用——汇兑损益	3 535
贷：应付账款——××公司	3 535

（三）法规分析与税务处理

《中华人民共和国企业所得税实施条例》第22条规定：“其他收入”包括资产溢余收入和补贴收入、汇兑收益等。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第39条规定：企业在货币交易中，以及纳税年度终了时将人民币以外的货币性资产、负债按照期末即期人民币汇率中间价折算为人民币时产生的汇兑损失，除已经计入有关资产成本以及与向所有者进行利润分配相关的部分外，准予扣除。

企业所得税法与企业会计准则对汇兑损益的确认一致，甲房地产开发公司资产负债表日计算的汇兑损失3535元允许在税前扣除。

8.110 售房合同中未明确产权归属的物业管理用房其成本可否计入公共配套设施费？

学员提问：我公司开发的“益民住宅小区”已经交付使用。在我公司与业主签订的“商品房买卖合同”中，对物业管理用房的产权一部分未予明确，另一部分明确为物业管理用房，业主具有使用权。小区交付使用后，物业管理工作由我公司投资注册的物业管理公司承担，两部分物业用房全部交由物业管理公司使用。2012年税务检查时，税务机关认为我公司投资的物业公司用房产权属于我公司，应确认为固定资产；未明确产权归属的物业用房应作为开发产品核算，不得作为公共配套设施费处理。请问，这样处理是否合理？

老师答疑：

《中华人民共和国物权法》（中华人民共和国主席令第六十二号）第七十条规定：业主对建筑物内的住宅、经营性用房等专有部分享有所有权，对专有部分以外的共有部分享有共有和共同管理的权利。第七十三条规定：建筑区规划内的道路，属于业主共有，但属于城镇公共道路的除外。建筑区规划内的绿地，属于业主共有，但属于城镇公共绿地或者明示属于个人的除外。建筑区规划内的其他公共场所、公用设施和物业服务用房，属于业主共有。

《物业管理条例》第三十条规定：建设单位应当按照规定在物业管理区域内配置必要的物业管理用房。

各地政府对建设小区内的公共配套设施一般都有规定。例如，《北京市物业管理办法》（北京市人民政府令第219号）第七条规定，新建住宅物业，建设单位应当配建物业服务用房，包括客服接待、项目档案资料保存、工具物料存放、人员值班备勤、业主大会及业主委员会办公用房等，并在房屋买卖合同中明确物业服务用房的坐落位置（具体到楼号、房号）。物业服务用房建筑面积不得低于150m²，其中地上房屋不得低于100m²，业主大会及业主委员会办公用房建筑面积30~60m²。

《中华人民共和国物权法》已经明确规定，建筑区规划内的其他公共场所、公用设施和物业服务用房，属于业主共有。你公司与业主签订的“商品房买卖合同”未约定物业管理用房产权的归属，合同的约定无效，属于违反《中华人民共和国物权法》和当地的物业管理办法，应以补充合同的形式加以明确。然后，按照《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第十七条的规定处理：物业管理场所、电站、热力站、水厂、文体场馆、幼儿园等配套设施，属于非营利性且产权属于全体业主的，或无偿赠与地方政府、公用事业单位的，可将其视为公共配套设施，其建造费用按公共配套设施费的有关规定进行处理。

需要指出的是，现在，有相当一部分房地产开发企业在“商品房买卖合同”中不约定物业管理用房、会所、托儿所等公共配套设施的产权归属，给房地产开发企业的成本核算和今后房产的使用留下隐患，请房地产开发企业务必引起重视。再者，房地产企业签订的合同不但要由律师把关，还应当请注册税务师、注册会计师把关，避免与税务机关发生不必要的争议。

8.111 企业用税后利润转增资本是否代扣税款？

学员提问：我公司是2006年成立的房地产开发企业，注册资本2 000万元，取得二级开发资质。经过几年的拼搏，企业积累了一定数额的法定盈余公积金、任意盈余公积金。为了提高开发资质，方便企业融资，2013年5月16日，经过股东大会决定，将累计盈余4 000万元转增注册资本。请问，转增资本业务涉及哪些税种？

老师答疑：

（一）印花税

根据《中华人民共和国印花税暂行条例》“营业账簿”税目的规定，企业应当按照资金总额的万分之五贴花，应交印花税20 000元。

（二）企业所得税

如果投资方是内资法人股东，你公司以留存收益转增资本属于股息红利分配，由投资方确认为“投资收益”，根据《中华人民共和国企业所得税法》第二十六条（二）款的规定，居民企业直接投资于其他居民企业取得的股息红利等权益性投资收益为免税收入，投资方享受税收优惠，不交企业所得税。

如果投资人是在我国境内设立机构、场所的非居民企业股东，根据《中华人民共和国企业所得税法》第二十六条（三）项规定，在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益为免税收入，你公司也不用扣缴税款。

如果投资人是在我国境外的非居民企业，根据《中华人民共和国企业所得税法》

第三条第三款的规定，非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。企业所得税的适用税率为 20%。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九十一条规定，非居民企业取得企业所得税法第三条第三款规定的所得，减按 10% 的税率征收企业所得税，由你公司代扣代缴这部分预提所得税。

如果投资人是中国香港的居民，根据《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》规定：符合“股息收取人应是税收协定缔约对方税收居民，股息收取人应是相关股息的受益所有人，股息应是按照中国国内税收法律规定确定的股息、红利等权益性投资收益”条件；如果受益所有人是直接拥有支付股息公司至少 25% 股份的，为股息总额的 5%；在其他情况下，为股息总额的 10%。由你公司代扣代缴。

（三）个人所得税

如果投资人是我国的自然人股东，《国家税务总局关于转增注册资本征收个人所得税问题的批复》（国税函〔1998〕333 号）公司将从税后利润中提取的法定公积金和任意公积金转增注册资本，实际上是该公司将盈余公积金向股东分配了股息、红利，股东再以分得的股息、红利增加注册资本。因此，对属于个人股东分得并再投入公司（转增注册资本）的部分应按照“利息、股息、红利所得”项目征收 20% 的个人所得税，税款由你公司在有关部门批准增资公司股东会决议通过后代扣代缴。

8.112 一块土地两个“建设工程规划许可证”如何核算共同费用？

学员提问：我公司于 2010 年年初取得一块土地使用权，考虑到资金周转的因素，我公司分两期开发，向市规划局报批了两个“建设工程规划许可证”，通过招标，由两个建筑公司施工，分别于 2010 年和 2011 年开工建设。建筑安装工程费与两家建筑企业结算，分别开具发票，但是，土地出让金、基础设施费、前期工程费都是在一起核算的，请问，我公司把两期工程是作为一个成本核算对象，还是作为两个成本核算对象？有些共同成本如何分摊？

老师答疑：

成本核算对象是指为归集和分配开发产品开发、建造过程中的各项耗费而确定的费用承担项目。会计核算的要求是：

（1）以每一个单独编制设计概算或施工图预算的单项工程作为成本核算对象，你公司取得了两个规划许可证，设计部门会搞两个设计，你公司应确定为两个成本核算对象，分为前后两期工程。但是，在每个成本核算对象下，还需要按照不同的房产类别，如普通标准住宅、非普通标准住宅、商铺等分别核算成本。

（2）对同一开发地点、产品结构类型没有明显差异的群体开发项目，且由同一个

施工单位施工、竣工时间相近的，可作为一个成本对象进行核算。

(3) 对于规模大、工期长的开发项目，还可以结合落实经济责任制的需要，按开发项目的一定区段或部位，划分成本核算对象。

一块土地上发生的土地征用费及拆迁补偿费、基础设施费、前期工程费、开发间接费和借款费用等，可以按照《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发[2009] 31号）第二十九条规定的“受益原则”和“配比原则”两项原则，“占地面积法”、“建筑面积法”、“直接成本法”和“预算造价法”四个方法进行分配。

在企业所得税方面，由于企业所得税法采用法人税制，两期工程一并申报或分期申报，对企业所得税没有太大影响。

在土地增值税清算方面，由于你公司是将一块土地分两期开发的，应当分别清算。特别应当注意的是，每期开发取得“建设工程开工证”之后，应当向主管税务机关填报“土地增值税项目登记表”，接受税务机关的管理和监督。将来土地增值税清算时，分两期进行土地增值税的清算。

8.113 通过收购股权取得的土地使用权可否以股权收购价确定土地成本？

学员提问：2010年2月，我公司以15 000万元收购了甲房地产公司100%的股权。甲公司于2008年成立，其净资产只有一宗土地使用权，账面价值为7 200万元。我公司收购甲公司的目的就是要取得这宗土地使用权。现在，股权收购已经完成，我公司开始对土地进行开发，请问，我公司可否按股权收购价15 000万元作为土地成本？

老师答疑：

《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定，以支付现金取得的长期股权投资，应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本。初始投资成本包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。以非货币性资产交换取得的长期股权投资，应当以换出资产的公允价值和应支付的相关税费、加上补价确认长期股权投资成本。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第七十一条规定，所称投资资产，是指企业对外进行权益性投资和债权性投资形成的资产。投资资产按照以下方法确定成本：①通过支付现金方式取得的投资资产，以购买价款为成本。②通过支付现金以外的方式取得的投资资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。

根据财税法规规定，你公司所支付的15 000万元是取得甲公司股权的成本，应确认为“长期股权投资——成本”。

股权转让只是股东的变化，企业的法人地位没有变，资产的账面价值也不可以变动。你公司收购甲公司的全部股权，甲公司的原股东退出，你公司成为甲公司的股东，甲公司没有发生转让国有土地使用权、地上建筑物和附着物的行为，不交土地增值税，没有完成土地增值税的计税基础，土地使用权的成本不可以变动。

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)规定,土地征用费及拆迁补偿费,是指为取得土地开发使用权(或开发权)而发生的各项费用,主要包括土地买价或出让金、大市政配套费、契税、耕地占用税、土地使用费、土地闲置费、土地变更用途和超面积补交的地价及相关税费、拆迁补偿支出、安置及动迁支出、回迁房建造支出、农作物补偿费和危房补偿费等。

《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》规定,取得土地使用权所支付的金额,是指纳税人为取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关费用。具体包括:以出让方式取得土地使用权的,为支付的土地出让金;以行政划拨方式取得土地使用权的,为转让土地使用权时按规定补交的出让金;以转让方式取得土地使用权的,为支付的地价款。按国家统一规定缴纳的有关费用,是指纳税人在取得土地使用权过程中,为办理相关手续,按国家统一规定缴纳的有关费用和契税。

根据税收法规的规定,你公司支付的15 000万元是为取得甲公司股权支付的金额,并不是取得土地使用权支付的金额,你公司购买股权支付的价款不可以作为土地使用权的成本,土地使用权的成本仍然是7 200万元。

8.114 职工差旅费中的餐费应当怎样进行处理?

学员提问:我公司财务制度规定,职工到外地出差凭就餐发票报销,计入管理费用,税收检查时,税务机关将其调整为业务招待费用,请问,差旅费中的餐费应当怎样进行所得税处理?

老师答疑:

《中华人民共和国企业所得税法》及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》对差旅费的税前扣除没有规定。企业可以参照《财政部关于印发〈中央国家机关和事业单位差旅费管理办法〉的通知》(财行[2006]313号,以下简称《通知》)规定的标准制定本企业的《差旅费管理办法》。

《通知》规定,差旅费开支范围包括城市间交通费、住宿费、伙食补助费和公杂费。城市间交通费和住宿费在规定标准内凭据报销,伙食补助费和公杂费实行定额包干。《通知》第十三条规定,出差人员的伙食补助费按出差自然(日历)天数实行定额包干,每人每天50元。第十五条规定,出差人员的公杂费按出差自然(日历)天数实行定额包干,每人每天30元,用于补助市内交通、通信等支出。

你公司的《差旅费管理办法》如果规定出差补助实行定额包干,则按出差的日历天数予以补助,其中包括了伙食补助,不能再报销餐费。如果《差旅费管理办法》规定在外就餐费在规定标准内凭据报销,不予现金补助,则在报销差旅费时凭餐费凭据报销,但是,不得超过规定的伙食费补助标准,不得计入业务招待费。

如果职工在出差时招待了客户等关系单位,则经过有关领导批准后,凭餐费凭据在“管理费用——业务招待费”中报销。业务招待费的事前扣除应执行《中华人民共和国企业所得税法实施条例》的规定,企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费

支出，按照发生额的 60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的 5%。

8.115 政府有关部门的罚款可否在税前扣除？

学员提问：房地产开发中经常遇到政府有关部门的执法检查，卫生、环保、规划、土地房产管理等部门，开了罚单就收钱，否则就查封工地，不准施工。我公司今年已经支付各种罚款、罚金 235 000 元，支付税务检查罚款 25 000 元，请问，这些罚款可否在税前扣除？

老师答疑：

《中华人民共和国企业所得税法》第十条规定，在计算应纳税所得额时，罚金、罚款和被没收财物的损失不得扣除。

你公司所支付的罚款、罚金 260 000 元应计入“营业外支出”，在企业所得税汇算清缴时，不得税前扣除，作纳税调增处理。

但是，违反经济合同所支付的违约金、赔偿金、利息等可以扣除。

8.116 老板个人购买写字楼由公司使用，所发生的费用可否扣除？

学员提问：我公司是老板一人投资 5 000 万元设立的房地产开发有限责任公司，公司成立后无办公用房，老板又自己出钱 1 500 万元购买了一层写字楼交公司使用。在使用过程中发生了装修费、水电费，缴纳了房产税和土地使用税，请问，这些税费我公司可否在税前扣除？最近，老板又用写字楼作抵押为公司贷款，楼房的评估费、贷款利息可否在税前扣除？

老师答疑：

（一）老板以个人名义购买写字楼并交由公司使用有三种处理方式

- （1）以写字楼增加对公司的出资。
- （2）将写字楼转让给公司。
- （3）将写字楼出租给公司使用。

前两种方式，涉及不动产的转让，要缴纳土地增值税、印花税、企业所得税等，如果采取转让方式还要缴纳营业税及附加、契税。如果老板把写字楼出租给公司，应当签订“房产租赁合同”，按照合同约定的租金，由老板缴纳营业税及附加、房产税、土地使用税、印花税、个人所得税等，给公司开具发票，公司可以在税前扣除。如果合同约定公司无租使用，《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2009〕128 号）规定，无租使用其他单位房产的应税单位和个人，依照房产余值代缴房产税。

（二）关于装修费的处理问题

（1）如果老板将写字楼出租给公司，公司应将装修费用作为“长期待摊费用”，按照租赁期限分期摊销，准予税前扣除。

（2）如果老板将写字楼投资到公司或转让给公司，公司增加了固定资产，毛坯房的首次装修费属于房产达到预定可使用状态前发生的支出，计入固定资产成本，计提折旧在税前扣除。

（三）为取得贷款发生的资产评估费和借款利息

老板以个人的资产为公司提供抵押担保，楼房的评估费用应当在公司列支。借款人是你公司，老板只是担保人，发生的借款费用、利息应由你公司承担。

8.117 借给关联企业的款项发生坏账损失可否税前扣除？

学员提问：2010年，我公司借给下属子公司2000万元做贸易，由于子公司选项不利，发生严重亏损，已经于2012年末停业注销，所借款项分文未还，请问，这笔关联企业之间的借款可否作为坏账损失扣除？

老师答疑：

《中华人民共和国企业资产损失税前扣除管理暂行办法》（国税发〔2009〕88号）第四十二条规定，企业发生非经营活动的债权和国家规定可以从事贷款业务以外的企业因资金直接拆借而发生的损失不得确认为在企业所得税前扣除的损失。

根据上述文件规定，关联企业之间的借款损失不得税前扣除。

《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》（国家税务总局公告2011年第25号）第四十五条规定：“企业按独立交易原则向关联企业转让资产而发生的损失，或向关联企业提供借款、担保而形成的债权损失，准予扣除，但企业应作专项说明，同时出具中介机构出具的专项报告及其相关的证明材料。”

根据新文件的规定，关联企业之间的借款发生坏账损失允许在税前扣除，你公司在写专项说明时，应当提供下列证据：

- （1）相关借款事项合同、协议或说明。
- （2）属于债务人破产清算的，应有人民法院的破产、清算公告。
- （3）属于债务人停止营业的，应有工商部门注销、吊销营业执照证明。

8.118 无法收回的售楼款可否作为坏账损失扣除？

学员提问：A房地产开发公司于2009年1月将一幢新建成的商厦以分期付款的形式销售给乙商业公司，售楼总金额20000万元，合同约定售楼款分三年六次付清，首

付款支出之后，A 公司全额开具发票，并给乙公司办理了房屋所有权证，三年间乙公司共付款 17 000 万元，截止到 2011 年末，尚有 3 000 万元的售楼款没有收回。2010 年 1 月，乙公司取得产权证之后，以该商厦为抵押品向银行贷得 25 000 万元的短期借款。由于乙公司经营不好，银行借款三次展期无法归还，2012 年 12 月，银行将乙公司起诉到法院，法院判决乙公司以楼抵债。现在，乙公司经营惨淡，A 公司售楼余款收回的希望渺茫。请问，这笔售楼款可否作为坏账损失在税前扣除？

老师答疑：

《财政部 国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税〔2009〕57 号，以下简称《通知》）规定：资产损失，是指企业在生产经营活动中实际发生的、与取得应税收入有关的资产损失，包括现金损失，存款损失，坏账损失，贷款损失，股权投资损失，固定资产和存货的盘亏、毁损、报废、被盗损失，自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失。

《通知》第四条规定：企业除贷款类债权外的应收、预付账款符合下列条件之一的，减除可收回金额后确认的无法收回的应收、预付款项，可以作为坏账损失在计算应纳税所得额时扣除：

（1）债务人依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，或者被依法注销、吊销营业执照，其清算财产不足清偿的。

（2）债务人死亡，或者依法被宣告失踪、死亡，其财产或者遗产不足清偿的。

（3）债务人逾期 3 年以上未清偿，且有确凿证据证明已无力清偿债务的。

（4）与债务人达成债务重组协议或法院批准破产重整计划后，无法追偿的。

（5）因自然灾害、战争等不可抗力导致无法收回的。

（6）国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。

《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》（国家税务总局公告 2011 年第 25 号，以下简称《办法》）第二十二条规定：企业应收及预付款项坏账损失应依据以下相关证据材料确认：

（1）相关事项合同、协议或说明。

（2）属于债务人破产清算的，应有人民法院的破产、清算公告。

（3）属于诉讼案件的，应出具人民法院的判决书或裁决书或仲裁机构的仲裁书，或者被法院裁定终（中）止执行的法律文书。

（4）属于债务人停止营业的，应有工商部门注销、吊销营业执照证明。

（5）属于债务人死亡、失踪的，应有公安机关等有关部门对债务人个人的死亡、失踪证明。

（6）属于债务重组的，应有债务重组协议及其债务人重组收益纳税情况说明。

（7）属于自然灾害、战争等不可抗力而无法收回的，应有债务人受灾情况说明以及放弃债权申明。

《办法》第二十三条规定：企业逾期三年以上的应收款项在会计上已作为损失处理的，可以作为坏账损失，但应说明情况，并出具专项报告。

根据上述文件规定，A 公司此笔应收售楼款，既不属于债务人破产清算的坏账损失；也不属于逾期 3 年以上未清偿，且有确凿证据证明已无力清偿债务的损失；更不属于企业逾期 3 年以上的应收款项，不应当作为坏账损失处理。而应当积极收回，或者提起诉讼，请求法律的支持，待由法院判决后作损失处理。

从这一案例中，也可以看出，有一些房地产公司，将楼售出之后，无人对应收账款进行清收，如果有人负责，当银行将乙公司起诉到法院时，A 公司也应当向法院提起诉讼，请求资产保全，也许情况会好一些。

8.119 房地产开发企业支付的城镇土地使用税可否当期扣除？

学员提问：现在当地地方税务局对城镇土地使用税征管比较严格。我公司于 2012 年 7 月份通过拍卖取得一宗土地使用权，签订了土地出让合同，全额支付了土地出让金，9 月土地已经交付我公司。我公司从 10 月起计算土地使用税。请问，我公司缴纳的城镇土地使用税是否属于取得土地使用权所支付的金额，可否计入“开发成本——土地征用费及拆迁补偿费”中？

老师答疑：

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31 号）第二十七条（一）项规定：土地征用费及拆迁补偿费，是指为取得土地开发使用权（或开发权）而发生的各项费用，主要包括土地买价或出让金、大市政配套费、契税、耕地占用税、土地使用费、土地闲置费、土地变更用途和超面积补交的地价及相关税费、拆迁补偿支出、安置及动迁支出、回迁房建造支出、农作物补偿费、危房补偿费等。

上述规定没有包括城镇土地使用税。

该文件第十一条规定，企业在进行成本、费用的核算与扣除时，必须按规定区分期间费用和开发产品计税成本。

《企业会计准则——应用指南》对“管理费用”科目规定，本科目核算企业为组织和管理企业生产经营所发生的管理费用，包括房产税、车船税、土地使用税和印花税等。

城镇土地使用税支出，税法规定不允许计入开发成本，企业会计准则规定计入“管理费用”，所以，房地产开发企业所支付的城镇土地使用税应当计入“管理费用”，而不得计入“开发成本”。

《中华人民共和国企业所得税法》第八条规定：企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第三十一条规定：企业所得税法第八条所称税金，是指企业发生的除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加。

房地产开发企业支付的房产税、车船税、土地使用税、印花税（四税）就属于允许当期抵扣的各项税金及附加，可以当期抵扣，不得计入开发成本。

8.120 老板放弃债权我公司是否缴纳企业所得税？

学员提问：我公司是 2008 年由一个人投资 5 000 万元注册成立的有限责任公司。公司成立初期，营运资金不足，老板又借给公司现金 1 000 万元，5 年过去了，老板告诉财会部，这 1 000 万元他放弃债权，我们作为资本公积处理了账务，请问，是否缴纳企业所得税？

老师答疑：

《中华人民共和国企业所得税法》第六条规定，企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，为收入总额。其中包括“其他收入”。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十二条规定：企业所得税法第六条第（九）项所称“其他收入”，是指企业取得的除企业所得税法第六条第（一）项至第（八）项规定的收入外的其他收入，包括企业资产溢余收入、逾期未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入、汇兑收益等。

你公司老板自动放弃债权，属于“确实无法偿付的应付款项”，应当确认为“营业外收入”计入应纳税所得额，缴纳企业所得税。

《个人所得税法实施条例》第二十四条规定：“个人所得税法第六条第二款所说的个人将其所得对教育事业和其他公益事业的捐赠，是指个人将其所得通过中国境内的社会团体、国家机关向教育和其他社会公益事业以及遭受严重自然灾害地区、贫困地区的捐赠。捐赠额未超过纳税义务人申报的应纳税所得额 30% 的部分，可以从其应纳税所得额中扣除。”老板个人对企业放弃债权属于非公益性捐赠支出，在计算个人所得税时不得扣除。老板取得的工资薪金所得、股息红利所得等仍然照常纳税。

你公司老板可能认为，反正公司是我个人的，投资也好，赠送也好都属于我本人，谁也拿不走。其实不然，公司和个人在纳税方面是两个纳税实体，各算各的应纳税所得额，缴纳税款。这项业务如果按下述办法操作就可以避免纳税：老板把债权变成股权，请会计师事务所出具验资报告，增加企业的实收资本，变更工商登记和税务登记。同样是不向公司索取债权，企业、老板个人均无需纳税。

8.121 借款给关联企业不收利息税务机关有权核定征收吗？

学员提问：我公司在 2011 年、2012 年两年间，把暂时闲置的资金借给子公司无偿使用，平均金额为 2 000 万元，在 2013 年税收检查时，税务稽查人员按照银行同期同类贷款利率 6.15% 计算我公司应纳税所得额 246 万元，要求我公司补交企业所得税

61.5 万元，请问，这样处理是否符合税法规定？

老师答疑：

《中华人民共和国企业所得税法》第四十一条规定：企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。

企业与其关联方共同开发、受让无形资产，或者共同提供、接受劳务发生的成本，在计算应纳税所得额时应当按照独立交易原则进行分摊。

所称关联方，是指与企业有下列关联关系之一的企业、其他组织或者个人：

- (1) 在资金、经营、购销等方面存在直接或者间接的控制关系。
- (2) 直接或者间接地同为第三者控制。
- (3) 在利益上具有相关联的其他关系。

独立交易原则，是指没有关联关系的交易各方，按照公平成交价格 and 营业常规进行业务往来遵循的原则。

你公司把钱借给关联企业使用，没有按照市场利率计息，税务机关有权核定征收，核定的方法按照《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第一百一十一条规定，调整的合理方法包括：

(1) 可比非受控价格法，是指按照没有关联关系的交易各方进行相同或者类似业务往来的价格进行定价的方法。

(2) 再销售价格法，是指按照从关联方购进商品再销售给没有关联关系的交易方的价格，减除相同或者类似业务的销售毛利进行定价的方法。

(3) 成本加成法，是指按照成本加合理的费用和利润进行定价的方法。

(4) 交易净利润法，是指按照没有关联关系的交易各方进行相同或者类似业务往来取得的净利润水平确定利润的方法。

(5) 利润分割法，是指将企业与其关联方的合并利润或者亏损在各方之间采用合理标准进行分配的方法。

(6) 其他符合独立交易原则的方法。

这样看，对于你公司将钱借给关联企业没有计息，税务机关按照市场利率计息，要求你公司补税是正当的税务稽查行为，你公司应当执行，并规范经营行为，避免以后再次出现类似情况。

8.122 查增的应纳税所得额可否弥补以前年度亏损？

学员提问：2012 年 6 月主管税务机关对我公司进行税务检查，检查结论是：我公司 2010 年调增应纳税所得额 100 万元，2011 年调增应纳税所得额 50 万元。对调增的应纳税所得额要求我公司补交税款，同时根据《中华人民共和国征收管理法》的规定，处以罚款 4 万元。我公司 1 月—6 月实际应纳税所得额为 40 万元。

我公司是 2008 年初新成立的房地产开发企业，成立之后就寻找开发项目，取得项目后进行施工前的准备和建设施工，两年没有收入，亏损总额 120 万元，亏损额已经税务机关审核确认。请问，税务机关查增的应纳税所得额是否允许弥补以前年度亏损？

老师答疑：

《国家税务总局关于企业所得税若干业务问题的通知》（国税发〔1997〕191 号）曾经规定：“对纳税人查增的所得额，应先予以补缴税款，再按税收征管法的规定处以罚款。其查增的所得额部分不得用于弥补以前年度的亏损。”此项规定包含的意思是查增的应纳税所得额可以弥补当年的亏损而不得弥补以前年度的亏损，按照这项规定，你公司应补缴企业所得税 37.5 万元（ $150 \times 25\%$ ）。

《中华人民共和国企业所得税法》第五条规定：企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额，为应纳税所得额。

《国家税务总局关于查增应纳税所得额弥补以前年度亏损处理问题的公告》（国家税务总局公告 2010 年第 20 号，以下简称 20 号公告）规定：“根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）第五条的规定，税务机关对企业以前年度纳税情况进行检查时调增的应纳税所得额，凡企业以前年度发生亏损，且该亏损属于企业所得税法规定允许弥补的，应允许调增的应纳税所得额弥补该亏损。弥补该亏损后仍有余额的，按照企业所得税法规定计算缴纳企业所得税。对检查调增的应纳税所得额应根据情况，依照《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定进行处理或处罚。

“本规定自 2010 年 12 月 1 日开始执行。以前（含 2008 年度之前）没有处理的事项，按本规定执行。”

《中华人民共和国企业所得税法》实施后，查增的应纳税所得额弥补亏损问题一直没有明确，20 号公告给予了明确，而且，比原有文件（国税发〔1997〕191 号）规定更加合理，符合《中华人民共和国企业所得税法》的规定。根据这个文件，税务检查时如果有查增的应纳税所得额，计算企业当期应纳税所得额可以用这样的公式：

本期应纳税所得额=本期实际应纳税所得额+查增的应纳税所得额-以前年度亏损额

你公司 2012 年 2 季度应纳税所得额=40+150-120=70（万元）

财政部关于印发《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答（二）》的通知（财会〔2003〕10 号）第十五条规定：企业因偷税而按规定应补交以前年度的所得税，应视同重大会计差错，按重大会计差错的规定进行会计处理。对于因偷税而支付的罚款，应计入支付当期的营业外支出，不得追溯调整前期损益。

《企业会计准则——应用指南》附录《会计科目和主要账务处理》中的“以前年度损益调整”科目规定：本科目核算企业本年度发生的调整以前年度损益的事项及本年度发现的重要前期差错更正涉及调整以前年度损益的事项。

根据上述规定，税务检查调增以前年度应纳税所得额的会计处理：

借：以前年度损益调整

1 500 000

贷：利润分配——未分配利润	1 125 000
应交税费——应交所得税	375 000

年末，“以前年度损益调整”的借方余额转入“利润分配——未分配利润”科目。

税务机关处以罚款的4万元，支付时的会计处理：

借：营业外支出	40 000
贷：银行存款	40 000

8.123 房地产开发企业被没收的“投标保证金”可否在税前扣除？

学员提问：2012年我公司参加当地土地管理中心的土地出让招标，缴纳投标保证金10万元，我公司因违约而被没收了投标保证金，请问，这笔被没收的保证金可否在税前扣除？

老师答疑：

《企业会计准则应用指南》的附录《会计科目和主要账务处理》中“营业外支出”科目规定，本科目核算企业发生的各项营业外支出，包括非流动资产处置损失、非货币性资产交换损失、债务重组损失、公益性捐赠支出、非常损失和盘亏损失等。

根据上述规定房地产开发企业被没收的投标保证金可以在“营业外支出”科目列支。

《中华人民共和国企业所得税法》第八条规定：企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》规定：企业所得税法第八条所称损失，是指企业在生产经营活动中发生的固定资产和存货的盘亏、毁损、报废损失，转让财产损失，呆账损失，坏账损失，自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失。企业发生的损失，减除责任人赔偿和保险赔款后的余额，依照国务院财政、税务主管部门的规定扣除。

所称其他支出，是指除成本、费用、税金、损失外，企业在生产经营活动中发生的与生产经营活动有关的、合理的支出。

根据《中华人民共和国企业所得税法》及《中华人民共和国企业所得税实施条例》的规定，你公司被没收的投标保证金，属于与生产经营活动有关的、合理的支出，只要取得合法、有效的凭证允许在税前扣除。

8.124 企业代职工支付的个人所得税，可否在税前扣除？

学员提问：我公司为了吸引人才、留住人才，2012年为一些业务骨干人员支付了商业保险，在发年终奖金的时候代职工缴纳了个人所得税，全部列入“管理费用”，请问有无涉税风险？

老师答疑：

《中华人民共和国企业所得税法》第八条规定：企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。

此项规定体现了税法允许税前扣除的基本原则，即据实扣除原则、相关性原则和合理性原则。据实扣除原则要求税前扣除的成本费用必须是真实发生并取得合法凭证的；相关性原则要求税前扣除的成本费用从性质和根源上必须与取得的应税收入相关；合理性原则要求扣除的成本费用必须是合乎经营常规和必要的，其计算及分配方法应符合一般的会计惯例。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》允许税前扣除的与职工个人有关费用包括三项规定：

第三十四条规定，企业发生的合理的工资薪金支出，准予扣除。

第三十五条规定，企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为职工缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金，准予扣除。企业为投资者或者职工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，在国务院财政、税务主管部门规定的范围和标准内，准予扣除。

第三十六条规定，企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费可以扣除。

《中华人民共和国企业所得税实施条例》明确规定，企业为投资者或者职工支付商业保险费，不得扣除。

根据《中华人民共和国个人所得税法》第八条规定：“个人所得税，以所得人为纳税义务人，以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。”个人所得税应由个人支付。

你公司为职工支付的商业保险，发年终奖金时代交的个人所得税均违背了税法规定，不得在企业所得税税前扣除，存在被税务机关处罚的风险，建议你公司自查自纠，争取从轻处理。

8.125 将银行借款转贷其他企业，支付银行的利息可否在税前扣除？

学员提问：2012年，我公司向银行借款3 000万元，由于暂时闲置，归还银行后再难借到，就把这些款转贷给关联企业无偿使用，利息支出在本公司财务费用列支，请问，我公司这些利息支出可否在税前扣除？

老师答疑：

你公司银行借款不经过银行允许将借款转贷其他企业违背了《贷款通则》的规定，违反了信贷政策，必须立即纠正。

《中华人民共和国企业所得税法》第八条规定：“企业实际发生的与取得收入有关

的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。”这是关于企业所得税成本费用税前扣除必须遵循的据实扣除原则、相关性原则和合理性原则的规定，你公司违背了三项原则，支付的利息不可以在税前扣除。

8.126 人防工程建造的车库出租，可否计提折旧扣除？

学员提问：乙房地产开发公司开发的B综合小区，按照当地人防办公室的规定建设地下人防工程5000m²，经人防办同意建设成“平战结合”的地下车库。2012年工程竣工后，乙公司报经人防办批准将地下车库出租，每个车库每年收取租金3600元，乙公司每年支付人防办管理费50000元。乙公司为了使收入与成本配比，将人防工程的成本单独核算，形成“固定资产——人防工程”，然后按月计提折旧在税前扣除。请问，这样处理妥否？

老师答疑：

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发[2009]31号，以下简称《办法》）第二十七条（五）项规定，公共配套设施费：是指开发项目内发生的、独立的、非营利性的，且产权属于全体业主的，或无偿赠与地方政府、政府公用事业单位的公共配套设施支出。

第三十三条规定：企业单独建造的停车场所，应作为成本对象单独核算。利用地下基础设施形成的停车场所，作为公共配套设施进行处理。

《中华人民共和国人民防空法》规定，人防工程产权属于国家。房地产开发企业建成人防工程之后，已经移交给人防办。根据31号文件规定，乙公司建在地下的人防工程应当作为“公共配套设施费”分配计入可售面积成本中，不应当单独形成固定资产。这样处理账务造成的结果是：人为降低了可售面积的成本，会造成企业多交土地增值税和企业所得税；根据税法规定，人防工程不可以形成固定资产，当然无折旧可言，乙公司计提的折旧是不能在税前扣除的。乙公司这种作法既违背了税法规定，又多支付了税费。

8.127 有限责任公司改制成合伙制企业，是否属于企业法律形式的简单改变？

学员提问：A房地产开发公司是由5个自然人出资5000万元设立的有限责任公司，取得了一级开发资质。由于近几年房地产市场不景气，投资人准备将注册资本减少到2000万元，降低开发资质为二级，把公司注册成“合伙企业”。请问，这样操作是否可以按照“法律形式的简单改变”进行税务处理？

老师答疑：

《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财

税〔2009〕59号）规定：企业重组，是指企业在日常经营活动以外发生的法律结构或经济结构重大改变的交易，包括企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等。

企业法律形式改变，是指企业注册名称、住所以及企业组织形式等的简单改变。

（一）由法人企业转变成合伙制企业不属于企业法律形式的简单改变

根据《中华人民共和国民法通则》规定，法人是按照《中华人民共和国公司法》注册登记，具有民事权利能力和民事行为能力，依法独立享有民事权利和承担民事义务的组织。合伙企业是按照《中华人民共和国合伙企业法》设立，由合伙人订立合伙协议，共同出资、共享收益、共担风险，并由合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任的营利性组织。个人独资企业是依照《中华人民共和国个人独资企业法》设立，由一个自然人投资，财产为投资人个人所有，投资人以其个人财产对企业债务承担无限责任的经济实体。

从税法角度讲，法人的纳税人是法人组织，合伙企业、个人独资企业的纳税人是自然人。法人转变为个人独资企业、合伙企业，意味着法人组织的结束，再重新设立非法人组织。

《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59号）规定：企业发生法律形式简单改变的，可直接变更税务登记，除另有规定外，有关企业所得税纳税事项（包括亏损结转、税收优惠等权益和义务）由变更后企业承继，但因住所发生变化而不符合税收优惠条件的除外。

“企业由法人转变为个人独资企业、合伙企业等非法人组织，或将登记注册地转移至中华人民共和国境外（包括中国港澳台地区），应视同企业进行清算、分配，股东重新投资成立新企业。新企业的全部资产以及股东投资的计税基础均应以公允价值为基础确定。”

因此，由法人企业转变成个人独资企业或者合伙制企业不属于企业法律形式的简单改变。

（二）企业清算的操作要求

按照《中华人民共和国公司法》或者《中华人民共和国企业破产法》等规定需要进行清算的企业以及企业重组中需要按清算处理的企业，都需要依法进行清算。

1. 企业清算的所得税处理

- （1）全部资产均应按可变现价值或交易价格，确认资产转让所得或损失。
- （2）确认债权清理、债务清偿的所得或损失。
- （3）改变持续经营核算原则，对预提或待摊性质的费用进行处理。
- （4）依法弥补亏损，确定清算所得。
- （5）计算并缴纳清算所得税。

(6) 确定可向股东分配的剩余财产、应付股息等。

2. 企业清算所得税的计算

企业在纳税年度内结束经营,应当在实际经营终止之日起 60 日内,将整个清算期作为一个独立的纳税年度计算清算所得,缴纳企业所得税。

企业的全部资产可变现价值或交易价格,减除资产的计税基础、清算费用、相关税费,加上债务清偿损益等的余额,为清算所得。

3. 企业清算净所得的分配

企业全部资产的可变现价值或交易价格减除清算费用,职工的工资、社会保险费用和法定补偿金,结清清算所得税、以前年度欠税等税款,清偿企业债务后的净额为清算净所得,可以按规定向所有者分配。被清算企业的股东从被清算企业分得的非货币性资产应按可变现价值或实际交易价格确定计税基础。

被清算企业的股东分得的剩余资产的金额,其中相当于被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中按该股东所占股份比例计算的部分,应确认为股息所得。根据《中华人民共和国企业所得税法》的规定,居民企业直接投资于其他居民企业取得的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。

剩余资产减除股息所得后的余额,超过或低于股东投资成本的部分,应确认为股东的股权投资转让所得或损失。被清算企业分配给个人股东的股息所得、股权转让所得应当代扣代缴个人所得税。

4. 企业清算的税务管理

《企业重组业务企业所得税管理办法》(国家税务总局公告 2010 年第 4 号)第十条规定:企业发生《通知》第四条第(一)项规定的由法人转变为个人独资企业、合伙企业等非法人组织,或将登记注册地转移至中华人民共和国境外(包括港澳台地区),应依照《财政部 国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009] 60 号)规定进行清算。

企业在报送“企业清算所得纳税申报表”时,应附送以下资料:

- (1) 企业改变法律形式的工商部门或其他政府部门的批准文件。
- (2) 企业全部资产的计税基础以及评估机构出具的资产评估报告。
- (3) 企业债权、债务处理或归属情况说明。
- (4) 主管税务机关要求提供的其他资料证明。

8.128 修改其他债务条件的债务重组,如何缴纳企业所得税?

学员提问:甲建筑公司是乙房地产开发公司的长期建筑承包商,截止到 2011 年年末,乙公司拖欠甲公司工程款共计 2 000 万元。由于房地产市场的变化,乙公司的偿债能力下降,为了鼓励乙公司还款,2012 年 7 月 16 日,经过协商达成协议如下:如果乙公司能在 12 个月之内还清所欠货款,可以免除债务 400 万元。2012 年当年,经

过债务重组后乙公司实现利润总额 600 万元，假设没有其他调整因素，应当如何进行纳税处理？

老师答疑：

债务重组是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的书面协议或者法院裁定书，就其债务人的债务作出让步的事项。

（一）债务重组的方式

《企业会计准则第 12 号——债务重组》规定，债务重组的方式主要包括：

- （1）以资产清偿债务。
- （2）将债务转为资本。
- （3）修改其他债务条件，如减少债务本金、减少债务利息等，不包括上述两种方式。
- （4）以上三种方式的组合等。

债务重组属于企业重组的一种形式，《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59 号，以下简称《通知》）规定，企业重组的税务处理区分不同条件分别适用一般性税务处理规定和特殊性税务处理规定。除符合《通知》规定适用特殊性税务处理规定条件外，按一般性税务处理的规定进行税务处理。

（二）债务重组的一般性税务处理

《通知》规定，企业债务重组符合下列条件的，相关交易应按一般性税务处理规定处理：

（1）以非货币资产清偿债务，应当分解为转让相关非货币性资产、按非货币性资产公允价值清偿债务两项业务，确认相关资产的所得或损失。

（2）发生债权转股权的，应当分解为债务清偿和股权投资两项业务，确认有关债务清偿所得或损失。

（3）债务人应当按照支付的债务清偿额低于债务计税基础的差额，确认债务重组所得；债权人应当按照收到的债务清偿额低于债权计税基础的差额，确认债务重组损失。

（4）债务人的相关所得税纳税事项原则上保持不变。

（三）债务重组的特殊性税务处理

1. 特殊性税务处理的条件

《通知》规定，债务重组同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定。

- （1）具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。
- （2）被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例。
- （3）企业重组后连续 12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。

(4) 重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例。

(5) 企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。

2. 特殊性税务处理方法

(1) 企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额 50%以上，可以在 5 个纳税年度内，均匀计入各年度的应纳税所得额。

(2) 企业发生债权转股权业务，对债务清偿和股权投资两项业务暂不确认有关债务清偿所得或损失，股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定。企业的其他相关所得税事项保持不变。

[操作实务]

债务重组所得/应纳税所得额 = $(400 \div 600) \times 100\% = 66.67\%$ ，大于 50%，可以采用特殊性税务处理。

1. 债务人乙房地产公司的会计处理与纳税调整

(1) 会计处理

借：应付账款——甲公司	4 000 000
贷：营业外收入——债务重组利得	4 000 000
借：营业外收入	4 000 000
贷：本年利润	4 000 000

(2) 纳税调整：

乙公司根据《通知》规定，应当将 400 万元在 5 个纳税年度的期间内，均匀摊入各年度的应纳税所得额。2012 年税收确认所得 = $400 \div 5 = 80$ （万元）

企业所得税汇算清缴时，在“企业所得税年度纳税申报表”附表 3 “纳税调整项目明细表”的第 8 行“特殊重组”进行纳税调整。第 1 列“账载金额”填 400 万元，第 2 列“税收金额”填 80 万元，“税收金额”80 万元 - “账载金额”400 万元 = -320（万元）结转计入第 4 列“调减金额”。第 4 列合计数汇总结转到“企业所得税年度纳税申报表”第 15 行“减：纳税调整较少额”320 万元。

调整后的企业所得税年度纳税申报表各行数字如下：

第 13 行“利润总额”600 万元。

第 15 行“减：纳税调整减少额”320 万元。

第 25 行“应纳税所得额”280 万元。

第 26 行“税率”25%。

第 27 行“应纳所得税额”70 万元。

(3) 所得税会计处理。

根据《通知》规定，纳税调减的 320 万元，以后 4 年仍要纳税，属于“应纳税暂时性差异”，把 $320 \times 25\% = 80$ （万元）确认为递延所得税负债，并把 320 万元登记在“纳税调整台账”的收方，然后计算：

1) 2012 年当期所得税：

应纳税所得额=600-320=280（万元）

应交所得税额=280×25%=70（万元）

2）递延所得税。

递延所得税资产=0

递延所得税负债=320×25%=80（万元）

递延所得税=递延所得税负债-递延所得税资产=80-0=80（万元）

3）确认利润表中的“所得税费用”。

所得税费用=当期所得税+递延所得税=70+80=150（万元）

作如下会计分录：

借：所得税费用	1 500 000
贷：应交税费——应交所得税	700 000
递延所得税负债	800 000

（4）后4年的纳税调整。第二年（2013年）所得税汇算清缴时，首先，在“纳税调整台账”付方登记80万元；然后，在附表3第8行“特殊重组”的第1列“账载金额”填0，第2列“税收金额”填80万元，差额80万元结转到计入第3列“调增金额”，“调增金额”的合计结转到主表第14行“加：纳税调整增加额”进行纳税调增；把80×25%=20（万元）从“递延所得税负债”贷方转回：

借：递延所得税负债	200 000
贷：应交税费——应交所得税	200 000

以后3年同样处理。这就是将债务重组所得在5个纳税年度的期间内，均匀摊入各年度的应纳税所得额交税。

（5）根据《企业重组业务企业所得税管理办法》（国家税务总局公告2010年第4号，以下简称《4号公告》）规定，债务重组所产生的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额50%以上的，债务重组所得要求在5个纳税年度的期间内，均匀计入各年度应纳税所得额的，应准备以下资料备查：

1）当事方的债务重组的总体情况说明（如果采取申请确认的，应为企业的申请），情况说明中应包括债务重组的商业目的。

2）当事各方所签订的债务重组合同或协议。

3）债务重组所产生的应纳税所得额、企业当年应纳税所得额情况说明。

4）税务机关要求提供的其他资料证明。

2. 债权人甲建筑公司的会计处理与纳税调整

（1）会计处理。

借：营业外支出——债务重组损失	4 000 000
贷：应收账款——乙公司	4 000 000
借：银行存款	1 600 000
贷：应收账款——乙公司	1 600 000

（2）《通知》对债权人纳税无特殊规定，不需要进行纳税调整。

(3) 根据《4号公告》的规定,应准备以下资料备查:

- 1) 当事方的债务重组的总体情况说明(如果采取申请确认的,应为企业的申请),情况说明中应包括债务重组的商业目的。
- 2) 当事各方所签订的债务重组合同或协议。
- 3) 债务重组所产生的应纳税所得额、企业当年应纳税所得额情况说明。
- 4) 税务机关要求提供的其他资料证明。

8.129 债务转为资本的债务重组,如何缴纳企业所得税?

学员提问:甲建筑公司是乙房地产开发公司的长期建筑承包商,截止到2011年年末,乙公司拖欠甲公司工程款共计2 000万元。假设2012年7月16日,甲、乙公司达成的协议是债务转为资本,乙公司重组前的实收资本为9 000万元,经过评估机构评估,每股公允价为1.20元,甲公司的债权转为资本,乙公司转股后的实收资本为10 000万元,甲公司占10%,即1 000万股(股份的公允价为1 200万元),甲公司对乙公司作出让步800万元,乙公司确认为债务重组所得后,当年利润总额为1 500万元。假设没有其他纳税调整因素,应当怎样进行纳税处理?

老师答疑:

《企业会计准则第12号——债务重组》第六条规定:将债务转为资本的,债务人应当将债权人放弃债权而享有股份的面值总额确认为股本(或者实收资本),股份的公允价值总额与股本(或者实收资本)之间的差额确认为资本公积。重组债务的账面价值与股份的公允价值总额之间的差额,计入当期损益。

《通知》规定:“企业发生债权转股权业务,可以按规定进行特殊性税务处理,对债务清偿和股权投资两项业务暂不确认有关债务清偿所得或损失,股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定。企业的其他相关所得税事项保持不变。”

《通知》的这项规定,包含两个方面的意思,第一,企业发生债权转股权业务,对债务人的债务清偿业务,暂不确认有关债务清偿所得,实收资本(股本)的计税基础以原债务的计税基础确定。第二,企业发生债权转股权业务,对债权人的股权投资业务暂不确认有关债务重组损失,实收资本(股本)的计税基础以原债权的计税基础确定。

(一) 债务人乙房地产公司的会计处理与纳税调整

(1) 会计处理:

借: 应付账款——甲公司	20 000 000
贷: 实收资本	10 000 000
资本公积	2 000 000
营业外收入——债务重组利得	8 000 000

借：营业外收入	8 000 000
贷：本年利润	8 000 000

《通知》规定，企业发生债权转股权业务，可以按规定进行特殊性税务处理的，债务人的债务清偿暂不确认债务清偿所得。

《4号公告》第十六条规定，企业重组业务，符合《通知》规定条件并选择特殊性税务处理的，除按照《通知》第十一条规定进行备案外，如企业重组各方需要税务机关确认，可以选择由重组主导方（债务人）向主管税务机关提出申请，报省税务机关给予确认。采取申请确认的，主导方和其他当事方不在同一省（自治区、市）的，主导方省税务机关应将确认文件抄送其他当事方所在地省税务机关。省税务机关在收到确认申请时，原则上应在当年度企业所得税汇算清缴前完成确认。特殊情况，需要延长的，应将延长理由告知主导方。

企业在备案或提交确认申请时，应从以下方面说明企业重组具有合理的商业目的：

1) 重组活动的交易方式。它是指重组活动采取的具体形式、交易背景、交易时间、在交易之前和之后的运作方式和有关的商业常规。

2) 该项交易的形式及实质，既是形式上交易所产生的法律权利和责任，也是该项交易的法律后果。另外，交易实际上或商业上产生的最终结果。

3) 重组活动给交易各方税务状况带来的可能变化。

4) 重组各方从交易中获得的财务状况变化。

5) 重组活动是否给交易各方带来了在市场原则下不会产生的异常经济利益或潜在义务。

6) 非居民企业参与重组活动的情况。

(2) 层报省级税务机关确认后，进行纳税调整。根据《通知》规定，企业发生债权转股权业务，债务人的债务清偿暂不确认所得，股本（实收资本）的计税基础以原债务的计税基础确定，即税收确认的债务重组所得为零，这就产生了会计处理与税务处理的差异。

企业所得税汇算清缴时，乙公司在“企业所得税年度纳税申报表”附表3“纳税调整项目明细表”的第8行“特殊重组”中，第1列“账载金额”填800万元，第2列“税收金额”填0，“税收金额”0-“账载金额”800万元=(-800)万元结转计入第4列“调减金额”。第4列合计数再汇总结转到主表第15行“减：纳税调整减少额”800万元；调整后的“企业所得税年度纳税申报表”各行数字如下：

第13行“利润总额”1500万元。

第15行“减：纳税调整减少额”800万元。

第25行“应纳税所得额”700万元。

第26行“税率”25%。

第27行“应纳税所得额”175万元。

(3) 所得税会计处理。纳税调减了800万元，应当把800万元登记在“纳税调整台账”的收方。于是，这笔实收资本形成两个成本：会计成本1200万元；计税基础

以原负债的计税基础 2 000 万元确定。实收资本账面价值 1 200 万元小于实收资本计税基础 2 000 万元，差额 800 万元将在股权转让时，仍然会形成应纳税所得额和应纳税所得额，产生经济利益的流出，属于“应纳税暂时性差异”，把 $800 \times 25\% = 200$ （万元）确认为递延所得税负债，作如下计算：

1) 2012 年当期所得税

应纳税所得额 $= 1\,500 - 800 = 700$ （万元）

应交所得税额 $= 700 \times 25\% = 175$ （万元）

2) 递延所得税

递延所得税资产 $= 0$

递延所得税负债 $= 800 \times 25\% = 200$ （万元）

递延所得税 $=$ 递延所得税负债 $-$ 递延所得税资产 $= 200 - 0 = 200$ （万元）

3) 利润表中的所得税费用 $=$ 当期所得税 $+$ 递延所得税 $= 175 + 200 = 375$ （万元）

会计分录如下：

借：所得税费用	3 750 000
贷：递延所得税负债	2 000 000
应交税费——应交所得税	1 750 000

(4) 根据《4 号公告》第二十二条规定，发生债权转股权业务，债务人对债务清偿业务暂不确认所得或损失，债权人对股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定，应准备以下资料备查：

- 1) 当事方的债务重组的总体情况说明。情况说明中应包括债务重组的商业目的。
- 2) 双方所签订的债转股合同或协议。
- 3) 企业所转换的股权公允价格证明。
- 4) 工商部门及有关部门核准相关企业股权变更事项证明材料。
- 5) 税务机关要求提供的其他资料证明。

(二) 债权人甲建筑公司的会计处理与纳税调整

(1) 会计处理。

借：长期股权投资——乙公司	12 000 000
营业外支出——债务重组损失	8 000 000
贷：应收账款——乙公司	20 000 000

(2) 纳税调整。根据《通知》规定，企业发生债权转股权业务，债权人的股权投资暂不确认损失，长期股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定。税务处理为，股权投资的计税基础等于原债权的计税基础即 2 000 万元，股权投资损失为 0，这就产生了会计处理与税务处理的差异。

企业所得税汇算清缴时，甲公司在“企业所得税年度纳税申报表”附表 3 “纳税调整项目明细表”的第 8 行“特殊重组”中，第 1 列“账载金额”填（-800）万元，

第2列“税收金额”填0,“税收金额”0-“账载金额”(-800)=(+800)万元,结转计入第3列“调增金额”,第3列合计数再汇总结转至主表第14行“加:纳税调整增加额”800万元,形成应纳税所得额。

(3) 所得税会计处理。纳税调增的800万元,在股权转让时可以抵扣,抵扣时可以减少应纳税所得额和应纳所得税额,减少企业经济利益的流出,会计处理与税务处理的这种差异属于“可抵扣暂时性差异”,将 $800 \times 25\% = 200$ 万元确认为“递延所得税资产”。并把800万元登记在“纳税调整台账”的收方。会计分录如下:

借:递延所得税资产	2 000 000
贷:应交税费——应交所得税	2 000 000

于是,这笔长期股权投资形成两个成本,会计成本1200万元,计税基础2000万元。

(4) 根据《4号公告》第二十二规定,发生债权转股权业务,债权人对债务重组业务暂不确认损失,债权人对股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定,应准备以下资料备查:

- 1) 当事方的债务重组的总体情况说明。情况说明中应包括债务重组的商业目的。
- 2) 双方所签订的债转股合同或协议。
- 3) 企业所转换的股权公允价格证明。
- 4) 工商部门及有关部门核准相关企业股权变更事项证明材料。
- 5) 税务机关要求提供的其他资料证明。

(5) 讨论

需要指出的是,《通知》对于债权转资本的业务,对于债务人取得的债务重组收入暂不确认所得,是一种优惠;但是,对于已经对债务人作出让步的债权人的债务重组损失暂不确认损失,不但不得扣除,还要调增应纳税所得额缴纳企业所得税,这看来很不公平。4号公告第四条规定:“同一重组业务的当事各方应采取一致税务处理原则,即统一按一般性税务处理或特殊性税务处理。”作为债权人,在与债务人进行债权转资本的债务重组中,一定要充分考虑税法的此项规定。

8.130 资产收购怎样进行纳税筹划,才可以选择特殊性税务处理?

学员提问:甲房地产开发公司由于长期亏损,难以持续经营。其实收资本10000万元,资产的账面净值7000万元(总资产8000万元,长期借款1000万元)公允价值为9000万元,其中:不动产6000万元,机器设备、存货等3000万元,资产处置采取什么方式可以降低税负?

老师答疑:

甲房地产公司的资产处置有几种方案可供选择,分析如下

方案一,最简单的方法就是破产清算

企业清算的所得税处理,是指企业在不再持续经营,发生结束自身业务、处置资

产、偿还债务以及向所有者分配剩余财产等经济行为时，对清算所得、清算所得税、股息分配等事项的处理。

《财政部 国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕60号）规定：

1. 企业清算的所得税处理包括以下内容

- （1）全部资产均应按可变现价值或交易价格，确认资产转让所得或损失。
- （2）确认债权清理、债务清偿的所得或损失。
- （3）改变持续经营核算原则，对预提或待摊性质的费用进行处理。
- （4）依法弥补亏损，确定清算所得。
- （5）计算并缴纳清算所得税。
- （6）确定可向股东分配的剩余财产、应付股息等。

2. 企业清算所得税的计算

企业在纳税年度内结束经营，应当在实际经营终止之日起60日内，将整个清算期作为一个独立的纳税年度计算清算所得，缴纳企业所得税。

企业的全部资产可变现价值或交易价格，减除资产的计税基础、清算费用、相关税费，加上债务清偿损益等的余额，为清算所得。即：

清算所得=全部资产可变现价值-资产计税基础-清算费用-相关税费+债务清偿损益

3. 企业清算净所得的分配

企业全部资产的可变现价值或交易价格减除清算费用，职工的工资、社会保险费用和法定补偿金，结清清算所得税、以前年度欠税等税款，清偿企业债务后的净额为清算净所得，可以按规定向所有者分配。被清算企业的股东从被清算企业分得的非货币性资产应按可变现价值或实际交易价格确定计税基础。

被清算企业的股东分得的剩余资产的金额，其中相当于被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中按该股东所占股份比例计算的部分，应确认为股息所得。根据《中华人民共和国企业所得税法》的规定，居民企业直接投资于其他居民企业取得的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。

剩余资产减除股息所得后的余额，超过或低于股东投资成本的部分，应确认为股东的股权投资转让所得或损失。被清算企业分配给个人股东的股息所得、股权转让所得应当代扣代缴个人所得税。

4. 企业清算涉及的税种

如果甲房地产公司采用清算的方式，由于要处理全部资产，会涉及下列税种的纳税，很显然，税负较重。

- （1）营业税。
- （2）增值税。
- （3）城市维护建设税。
- （4）教育费附加。
- （5）地方教育费附加。

- (6) 印花税。
- (7) 土地增值税。
- (8) 企业所得税等。

方案二，采用资产收购的一般性税务处理方式

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第七十五条规定：“除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业在重组过程中，应当在交易发生时确认有关资产的转让所得或者损失，相关资产应当按照交易价格重新确定计税基础。”此条规定，是对企业重组的原则性规定，对重组资产的处理方法采用的是一般性税务处理。

资产收购，是指一家企业（以下称为受让企业）购买另一家企业（以下称为转让企业）实质经营性资产的交易。受让企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合。

资产收购，以转让协议生效且完成资产实际交割日，确认收入的实现。

上述所称实质经营性资产，是指企业用于从事生产经营活动、与产生经营收入直接相关的资产，包括经营所用各类资产、企业拥有的商业信息和技术、经营活动产生的应收款项、投资资产等。所称股权支付，是指企业重组中购买、换取资产的一方支付的对价中，以本企业或其控股企业的股权、股份作为支付的形式。所称非股权支付，是指以本企业的现金、银行存款、应收款项、本企业或其控股企业股权和股份以外的有价证券、存货、固定资产、其他资产以及承担债务等作为支付的形式。

1. 资产收购的一般性税务处理

《通知》第四条（三）项规定，资产收购重组，一般性税务处理的相关交易应按以下规定处理：

- （1）被收购方应确认资产转让所得或损失，计算缴纳企业所得税。
- （2）收购方取得资产的计税基础应以公允价值为基础确定。

由于被收购方确认了资产转让所得或损失，计算并缴纳了企业所得税，完成了计税基础，所以，受让企业取得转让企业资产的计税基础，可以按照公允价值确定。

- （3）被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。

2. 资产收购方案

根据上述有关规定，制定的资产收购一般性税务处理的方案如下：甲房地产公司将账面净值 7 000 万元，公允价值 9 000 万元的全部资产转让给乙建筑公司，甲公司成为乙公司股东。乙公司支付的对价包括：本公司普通股 3 000 万股，股权每股面值 1 元，公允价值 2 元，股权价值总额 6 000 万元；乙公司代为偿还甲企业的长期借款 1 000 万元；乙公司另外支付给甲公司有价证券的公允价值 2 000 万元。

- （1）减轻企业税负情况。

1)《国家税务总局关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 51 号）规定：“纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人的行为，不属于营业税征收范围，其中涉及的不动产、土地使用权转

让，不征收营业税。”

2)《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 13 号)规定：“纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税。”

根据上述两个文件，免征营业税、增值税两项流转税，与流转税相关的城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加也免除了。

3)《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字[1995] 48 号)规定：在企业兼并中，对被兼并企业将房地产转让到兼并企业中的，暂免征收土地增值税。

4)《财政部 国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税政策的通知》(财税[2003] 183 号)规定：实行公司制改造的企业在改制过程中成立的新企业(重新办理法人登记的)，其新启用的资金账簿记载的资金或因企业建立资本纽带关系而增加的资金，凡原已贴花的部分可不再贴花。

5)《财政部 国家税务总局关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》(财税[2012] 4 号)第五条规定：国有、集体企业整体出售，被出售企业法人予以注销，并且买受人按照《中华人民共和国劳动法》等国家有关法律法规政策妥善安置原企业全部职工，与原企业全部职工签订服务年限不少于 3 年的劳动用工合同的，对其承受所购企业的土地、房屋权属，免征契税；与原企业超过 30%的职工签订服务年限不少于 3 年的劳动用工合同的，减半征收契税。

(2) 纳税操作实务。

股权支付占交易总额的比重 = $2 \times 3\,000 \div (2 \times 3\,000 + 2\,000 + 1\,000) = 66.67\% < 85\%$

不符合《通知》关于特殊性税务处理的规定，《通知》第四条(三)项规定，除符合本通知规定适用特殊性税务处理规定外，资产收购重组交易，按一般性税务处理的规定进行税务处理。

甲公司资产转让所得 = $(2 \times 3\,000 + 2\,000 + 1\,000) - 7\,000 = 2\,000$ (万元)

应交企业所得税 = $2\,000 \times 25\% = 500$ (万元)

甲房地产公司缴纳企业所得税，完成了计税基础，甲公司对乙公司的长期股权投资，按股权的公允价值 6 000 万元确定“计税基础”，将来股权转让时允许在税前扣除。

甲企业取得的乙企业支付的有价证券按 2 000 万元作为计税基础。

由于甲房地产公司缴纳企业所得税，完成了计税基础，乙公司受让甲公司的全部资产可以按交易价格(公允价值)9 000 万元确定“计价基础”，今后固定资产计提折旧、无形资产摊销、存货结转成本都允许扣除。但是，在重组交易中，甲企业并没有现金流入，缴纳 500 万元所得税成为企业重组的障碍，需要创造条件享受税收优惠。

(3) 准备资料备查。

《4 号公告》第十二条规定，企业发生按一般性税务处理的资产收购重组业务，应准备以下相关资料，以备税务机关检查。

(1) 当事各方所签订的股权收购、资产收购业务合同或协议。

(2) 相关股权、资产公允价值的合法证据。

方案三，采用资产收购的特殊性税务处理方式

1. 《通知》关于特殊性税务处理的规定

(1) 特殊性税务处理的条件。

1) 具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。

2) 资产收购，受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的 75%。

3) 受让企业在该资产收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%。

4) 资产收购后的连续 12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。

5) 资产收购中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。

原主要股东，是指原持有转让企业或被收购企业 20%以上股权的股东。

(2) 特殊性税务处理的方法。

1) 企业资产收购同时具备上述条件的，对交易中“股权支付”暂不确认有关资产的转让所得或损失。

2) “非股权支付”仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失，并调整相应资产的计税基础。

非股权支付对应的资产转让所得或损失=（被转让资产的公允价值-被转让资产的计税基础）×（非股权支付金额÷被转让资产的公允价值）

3) 转让企业取得受让企业股权的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定。

4) 受让企业取得转让企业资产的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定。

2. 纳税筹划方案

需要创造符合《通知》规定的资产收购特殊性税务处理条件：

(1) 甲公司转让全部资产，符合特殊重组规定的“不低于转让企业全部资产的 75%”。

(2) 乙公司以本公司股票 4 000 万股支付甲公司，每股 2 元，另外，甲公司的长期借款 1 000 万元由乙公司代为偿还。

股权支付占交易总额的比重=（2×4 000）÷（2×4 000+1 000）=88.89%>85%

(3) 甲房地产公司保留法人地位不变，继续经营房地产开发业务。

(4) 持有甲公司的原主要股东书面承诺，在重组后连续 12 个月内，不转让所取得的乙公司股权。

(5) 由资产转让的主导方（转让企业）向主管税务机关提出确认申请，从以下几方面说明企业重组具有合理的商业目的：

1) 重组活动的交易方式。即重组活动采取的具体形式、交易背景、交易时间、在交易之前和之后的运作方式和有关的商业常规。

2) 该项交易的形式及实质。即形式上交易所产生的法律权利和责任，也是该项交易的法律后果。另外，交易实际在商业上产生的最终结果。

3) 重组活动给交易各方税务状况带来的可能变化。

4) 重组各方从交易中获得的财务状况变化。

5) 重组活动是否给交易各方带来了在市场原则下不会产生的异常经济利益或潜在义务。

6) 非居民企业参与重组活动的情况。

[甲房地产公司的财税操作实务]

(1) 甲公司的会计处理与纳税调整。

1) 股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失。

甲公司取得乙公司股权的公允价值=2×4 000=8 000 (万元)

“股权支付”对应的转让资产在甲公司的计税基础为

$8\,000 \times (7\,000 \div 9\,000) = 6\,222.22$ (万元)

与股权支付有关资产的转让所得为

$8\,000 - 6\,222.22 = 1\,777.78$ (万元)

按照《通知》规定,暂不确认资产转让所得,不交企业所得税。

2) 根据《通知》规定,非股权支付仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失,并调整(非股权支付)对应资产的计税基础。

非股权支付的资产转让所得=(被转让资产的公允价值-被转让资产的计税基础)×(非股权支付金额÷被转让资产的公允价值) $= (9\,000 - 7\,000) \times (1\,000 \div 9\,000) = 222.22$ (万元)

应交所得税=222.22×25%=55.56 (万元)

与“非股权支付”有关资产的原计税基础为

$1\,000 \times (7\,000 \div 9\,000) = 777.78$ (万元)

甲公司当期应交所得税由 500 万元降低到 55.56 万元,应当按税法规定交税。纳税之后非股权支付部分完成了计税基础,甲公司可以按 1 000 万元确认收入,冲减应付账款 1 000 万元。

3) 转让企业取得受让企业股权的计税基础,以(本企业)被转让资产的原有计税基础确定。

甲公司取得乙公司股权的公允价为 8 000 万元,但是,由于甲公司取得的与股权支付有关资产的转让所得没有完税,所以,甲企业取得乙企业股权的计税基础不能按公允价值确认,只能按转让资产的原有计税基础 6 222.22 万元确认。

假设甲公司将来仍按照公允价值 8 000 万元转让这笔股权,确认股权转让所得为 1 777.78 万元(8 000-6 222.22),与本次非股权支付所得 222.22 万元相加,合计 2 000 万元,恰好是资产评估的增值额,所以,这样进行税务处理是正确的。

4) 会计处理:

会计确认资产转让所得=(2×4 000+1 000)-7 000=2 000 (万元)

应交企业所得税=2 000×25%=500 (万元)

借：长期股权投资——乙公司	80 000 000
应付账款	10 000 000
贷：资产等科目	70 000 000
营业外收入	20 000 000

会计核算确认的资产转让所得为 2 000 万元，按照《通知》规定仅对非股权支付转让确认所得 222.22 万元，产生了会计处理与税收的差异。

5) 纳税调整。年度纳税申报时，在“企业所得税年度纳税申报表”附表 3 “纳税调整项目明细表”第 8 行“特殊重组”行，第 1 列“账载金额”填 2 000 万元，第 2 列“税收金额”填 222.22 万元，差额为-1 777.78 万元，结转计入第 4 列“调减金额”。即：

税收金额 222.22-账载金额 2 000=-1 777.78 (万元)

附表 3 第 4 列“调减金额”的合计，结转到《企业所得税纳税申报表》第 15 行“减：纳税调整减少额”中。调整后的企业所得税年度纳税申报表各行数字如下：

第 13 行“利润总额”为 2 000 万元。

第 15 行“减：纳税调整减少额”为 1 777.78 万元。

第 25 行“应纳税所得额”为 222.22 万元。

第 26 行“税率”为 25%。

第 27 行“应纳所得税额”为 55.56 万元。

会计核算计算的应交所得税为 500 万元，纳税申报表计算的应纳所得税额为 55.56 万元，二者出现了差异。

纳税调减的 1 777.78 万元，将来在股权转让时，仍然会形成应纳税所得额和应纳税所得额，产生经济利益的流出，属于“应纳税暂时性差异”，应当把纳税调减的 1 777.77 万元，登记在“纳税调减台账”的收方。甲企业的此笔股权投资形成两个成本，即会计成本 8 000 万元，计税基础 6 222.22 万元。

甲企业按照 444.44 万元 (1 777.78×25%)，确认为“递延所得税负债”。

当期所得税。

应纳税所得额=2 000-1 777.78=222.22 (万元)

应交所得税额=222.22×25%=55.56 (万元)

递延所得税。

递延所得税资产=0

递延所得税负债=1 777.78×25%=444.44 (万元)

递延所得税=递延所得税负债-递延所得税资产=444.44-0=444.44 (万元)

利润表中应确认的所得税费用。

所得税费用=当期所得税+递延所得税=55.56+444.44=500 万元

作如下会计分录：

借：所得税费用	5 000 000
贷：应交税费——应交所得税	555 600

递延所得税负债

4 444 400

将来，股权转让时，把调减的应纳税所得额 1 777.78 万元登记在“纳税调整台账”的付方，将递延所得税负债贷方数额 444.44 万元转回，增加应交税费——应交所得税。

6) 准备资料备查。根据《4 号公告》第二十四条规定，企业发生《通知》规定的特殊性税务处理的资产收购业务，应准备以下资料：

- ① 当事方的资产收购业务总体情况说明。情况说明中应包括资产收购的商业目的。
- ② 当事各方所签订的资产收购业务合同或协议。
- ③ 评估机构出具的资产收购所体现的资产评估报告。
- ④ 受让企业股权的计税基础的有效凭证。

⑤ 证明重组符合特殊性税务处理条件的资料，包括资产收购比例，支付对价情况，以及 12 个月内不改变资产原来的实质性经营活动、原主要股东不转让所取得股权的承诺书等。

⑥ 工商部门核准相关企业股权变更事项证明材料。

⑦ 税务机关要求提供的其他材料证明。

[乙建筑公司的所得税处理]

乙公司支付给甲企业股票面值 4 000 万元，公允价 8 000 万元，支付银行存款 1 000 万元，支付总额为 9 000 万元，取得了甲公司全部资产。股票公允价与面值的差额，属于股本溢价。

借：存货等资产类科目	90 000 000
贷：银行存款	10 000 000
股本（或实收资本）	40 000 000
资本公积（股本溢价）	40 000 000

根据《通知》的规定，“受让企业取得转让企业资产的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定。”

乙企业取得资产的计税基础为

$6\,222.22 + 1\,000 = 7\,222.22$ （万元）

以后，固定资产计提折旧，无形资产摊销，存货结转成本只能按此数额计算。

同时，和甲公司一样应准备相关资料备查。

三个方案比较，选择第三方案对甲企业纳税更有利一些。

8.131 股权收购怎样进行纳税筹划，才可以选择特殊性税务处理？

学员提问：甲房地产开发公司是由 A 投资公司出资 6 000 万元设立的有限责任公司，截至 2012 年末，所有者权益账面价值为 7 200 万元，其中：股本 6 000 万元，法定盈余公积和未分配利润为 1 200 万元。B 集团看好房地产行业的发展前景，准备向 A 投资公司收购甲公司的全部股权。经过评估机构评定，评估甲公司价值总额 9 000 万

元，每股净资产 1.50 元。B 集团准备支付本企业股票 3 500 万股（面值 1 元，公允价值 2 元）价值 7 000 万元，其余以公允价值 2 000 万元的有价证券支付给 A 投资公司作为对价，购买甲房地产公司 100% 股权，请计算分析 A 投资公司股权转让的所得税纳税义务。如何筹划可以降低所得税费用？

老师答疑：

股权收购，是指一家企业（以下称为收购企业）购买另一家企业（以下称为被收购企业）的股权，以实现对被收购企业控制的交易。收购企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合。

企业转让股权收入，应于转让协议生效且完成股权变更手续时，确认收入的实现。

一、股权转让的免税规定

1. 股权转让不征收营业税

《财政部 国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》（财税〔2002〕191 号）第二条规定：“对股权转让不征收营业税”。

2. 股权转让不征收增值税

《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 13 号）规定：“纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人的，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税。”

3. 股权转让不征收附加税

由于股权转让不征收营业税、增值税，所以按照流转税计税的附加税，含城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加也不征收。

4. 股权转让不征收土地增值税

企业股权转让，作为股权的实物表现形式的房产、地产一并转让，《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48 号）第三条规定：在企业兼并中，对被兼并企业将房地产转让到兼并企业中的，暂免征收土地增值税。

5. 股权转让的受让方免征契税

《财政部 国家税务总局关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》（财税〔2012〕4 号）第二条规定：“在股权（股份）转让中，单位、个人承受公司股权（股份），公司土地、房屋权属不发生转移，不征收契税。”

二、股权转让的所得税规定

《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59 号，以下简称《通知》）规定，企业重组的税务处理区分不同条件分别适用一般性税务处理规定和特殊性税务处理规定。除符合《通知》规定适用特殊性税务处理规定外，均按一般性税务处理规定纳税。

（一）股权收购的一般性税务处理

（1）被收购方应当按照公允价确认股权转让所得或损失，依法缴纳企业所得税。

（2）由于被收购方已经完成计税基础，收购方取得股权或资产的计税基础应按照公允价值为基础确定。

（3）被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。

《通知》的上述规定与《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第七十五条是一致的。

（二）股权收购的特殊性税务处理

1. 特殊性税务处理的条件

（1）具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。

（2）股权收购，收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的75%。

（3）股权收购，收购企业在该股权收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%。

（4）股权收购后，连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。

（5）股权收购中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续12个月内，不得转让所取得的股权。

2. 特殊性税务处理的方法

（1）企业股权收购同时具备上述条件的，对交易中的“股权支付”暂不确认有关资产的转让所得或损失。

（2）“非股权支付”仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失，并调整相应资产的计税基础。

非股权支付对应的资产转让所得或损失=（被转让资产的公允价值-被转让资产的计税基础）×（非股权支付金额÷被转让资产的公允价值）

（3）被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定。

（4）收购企业取得被收购企业股权的计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定。

（5）收购企业、被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。

〔一般性税务处理的财税操作实务〕

股权支付/交易支付总额=2×3 500÷9 000=77.78%<85%

不符合特殊性重组的规定，按照一般性税务处理规定纳税。

（1）被收购方（A 投资公司）应当按照公允价确认股权转让所得或损失，依法缴纳企业所得税。

1) 股权转让所得=9 000-7 200=1 800（万元）

2) 应交企业所得税=1 800×25%=450 (万元)

3) 由于 A 投资公司缴纳了所得税, 完成了计税基础, 所以, A 投资公司取得的 B 公司的股票 3 500 万股, 可以按照公允价 7 000 万元作为计税基础, 取得的有价证券的计税基础为 2 000 万元, 将来转让时都可以按照计税基础计算扣除。

(2) 收购方 (B 集团) 取得股权的计税基础应以公允价值为基础确定。

1) B 集团支付给 A 公司股票公允价值 7 000 万元, 有价证券的公允价值 2 000 万元, 支付对价总额 9 000 万元。

2) B 集团取得甲公司 100% 股权, 可以按照股权总值 9 000 万元作为计税基础, 将来股权投资转让时可以全额扣除。

(3) 备查事项。根据《4 号公告》规定, 企业发生一般性税务处理的股权收购业务, 应准备以下相关资料, 以备税务机关检查。

1) 当事各方所签订的股权收购、资产收购业务合同或协议。

2) 相关股权、资产公允价值的合法证据。

(4) 此项交易无现金流入, A 投资公司应当缴纳 450 万元的企业所得税, 成为企业重组的障碍。应当考虑创造条件, 按特殊性税务处理的规定进行重组。

[纳税筹划方案]

根据《通知》规定的特殊性税务处理的条件, 进行如下纳税筹划:

(1) A 投资公司转让甲房地产开发公司全部股权。

(2) B 集团在支付的对价中, 定向增发股票给 A 投资公司 4 000 万股, 每股面值 1 元, 发行价 2 元, 市值总额为 8 000 万元, 另外支付给 A 投资公司公允价值 1 000 万元的有价证券, 取得甲公司 100% 的股权。则:

股权支付/交易支付总额=2×4 000÷9 000=88.89%>85%, 符合特殊性税务处理的条件, 可以按照特殊性税务处理纳税。

(3) 甲公司仍然进行房地产开发, 不改变经营方向。

(4) A 投资公司承诺在重组后连续 12 个月内, 不转让所取得的 B 集团的股权。

(5) 股权收购具有合理的商业目的, 由股权收购的主导方 (被收购企业) 提供下列资料, 报省级税务机关予以确认:

1) 重组活动的交易方式。即重组活动采取的具体形式、交易背景、交易时间、在交易之前和之后的运作方式和有关的商业常规。

2) 该项交易的形式及实质。即形式上交易所产生的法律权利和责任, 也是该项交易的法律后果。另外, 交易在商业上实际产生的最终结果。

3) 重组活动给交易各方税务状况带来的可能变化。

4) 重组各方从交易中获得的财务状况变化。

5) 重组活动是否给交易各方带来了在市场原则下不会产生的异常经济利益或潜在义务。

6) 非居民企业参与重组活动的情况。

申请报告经省级税务机关确认后,被收购方与收购方分别进行会计处理和纳税调整。

(一) 被收购企业股东 A 公司的会计核算及纳税调整

(1) 对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失。

A 公司取得 B 公司股权支付的公允价=2×4 000=8 000 (万元)

“股权支付”对应的股权在 A 公司的“原有计税基础”=(7 200÷9 000)×8 000=6 400 (万元)

A 公司的股权转让所得=8 000-6 400=1 600 (万元)

根据《通知》规定,符合特殊性税务处理规定并选择特殊性税务处理的,1 600 万元暂不确认股权转让所得。

(2) 有偿证券 1 000 万元属于“非股权支付”,应在交易当期计算股权转让所得。

非股权支付对应的股权转让所得=(被转让资产的公允价值-被转让资产的计税基础)×(非股权支付金额÷被转让资产的公允价值)=(9 000-7 200)×(1 000÷9 000)=200 (万元)

应纳企业所得税=200×25%=50 (万元)

非股权支付对应的股权在 A 公司的“原有计税基础”为

(7 200÷9 000)×1 000=800 (万元)

(3) 被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础,以“被收购股权的原有计税基础”确定。

A 投资公司取得 B 集团股权的公允价=4 000×2=8 000 (万元)

但是,由于 A 投资公司没有对股权转让所得 1 600 万元纳税,没有完成“计税基础”,其取得 B 集团的股票的计税基础,不能按公允价 8 000 万元确认,而只能以“被收购股权的原有计税基础”6 400 万元确定新股权的计税基础。

《验证》:假设 A 公司将来按照公允价值 8 000 万元转让股权,股权转让所得=8 000-6 400=1 600 万元。与本次非股权支付转让所得 200 万元相加,合计 1 800 万元,恰好等于股权评估增值额。

(4) A 投资公司的会计处理

确认股权转让所得=(2×4 000+1 000)-7 200=1 800 (万元)

借:长期股权投资——B 集团	80 000 000
有偿证券	10 000 000
贷:长期股权投资——甲公司	72 000 000
投资收益	18 000 000
借:投资收益	18 000 000
贷:本年利润	18 000 000

(5) A 投资公司的纳税调整。按照《通知》规定,转让方 A 公司股权转让暂不确

认所得，仅就非股权支付确认所得 200 万元，而会计计算的股权转让所得为 1 800 万元，存在着会计与税收上的差异。

企业所得税汇算清缴时，在“企业所得税年度纳税申报表”的附表 3 “纳税调整项目明细表”第 8 行“特殊重组”中进行调整：第 1 列“账载金额”填 1 800 万元，第 2 列“税收金额”填 200 万元，税收金额 200-账载金额 1 800=-1 600（万元）结转计入第 4 列“调减金额”中，第 4 列合计数额 1 600 万元从附表 3 再汇集到主表第 15 行“减：纳税调整减少额”中。

《企业所得税年度纳税申报表》各行数额如下：

第 13 行“利润总额”为 1 800 万元。

第 15 行“减：纳税调整减少额”为 1 600 万元。

第 25 行“应纳税所得额”为 200 万元。

第 26 行“税率”为 25%。

第 27 行“应纳所得税额”为 50 万元。

(6) A 投资公司的所得税会计处理。股权投资的账面价值 8 000 万元，大于计税基础 6 400 万元，差额 1 600 万元现在没有纳税，将来股权转让时仍然会形成应纳税所得额和应纳所得税额，造成企业经济利益的流出，属于“应纳税暂时性差异”，将 $1\,600 \times 25\% = 400$ 万元确认为递延所得税负债。并把 1 600 万元登记在“纳税调整台账”的收方。

1) 当期所得税

应纳税所得额 = $1\,800 - 1\,600 = 200$ （万元）

应交企业所得税 = $200 \times 25\% = 50$ （万元）

2) 递延所得税

递延所得税资产 = 0

递延所得税负债 = $1\,600 \times 25\% = 400$ （万元）

递延所得税 = 递延所得税负债 - 递延所得税资产 = $400 - 0 = 400$ （万元）

3) 利润表中应确认的所得税费用

所得税费用 = 当期所得税 + 递延所得税 = $50 + 400 = 450$ （万元）

作如下会计分录：

借：所得税费用	4 500 000
贷：应交税费——应交所得税	500 000
递延所得税负债	4 000 000

(7) 根据《4 号公告》第二十三条规定，企业发生特殊性税务处理的股权收购业务，应准备以下资料备查：

- 1) 当事方的股权收购业务总体情况说明。情况说明中应包括股权收购的商业目的。
- 2) 双方或多方所签订的股权收购业务合同或协议。
- 3) 由评估机构出具的所转让及支付的股权公允价值。

- 4) 证明重组符合特殊性税务处理条件的资料：包括股权比例，支付对价情况，以及 12 个月内不改变资产原来的实质性经营活动和原主要股东不转让所取得股权的承诺书等。
- 5) 工商等相关部门核准相关企业股权变更事项证明材料。
- 6) 税务机关要求的其他材料。

(二) 收购企业 B 集团的会计处理如下：

借：长期股权投资——甲公司	90 000 000
贷：有价证券	10 000 000
股本	40 000 000
资本公积——股本溢价	40 000 000

因为 B 集团股权支付额 8 000 万元与 A 公司股权计税基础 6 400 万元的差额 1 600 万元在被收购方暂免征税，收购方取得被收购方的股权只能按 6 400 万元作为计税基础。收购企业支付的 1 000 万元有价证券已在被收购方确认相应的所得并已经纳税，可按 1 000 万元作为计税基础。

B 集团取得的甲房地产开发公司的全部股权的计税基础，以 A 公司原有股权的计税基础 6 400 万元+非股权支付 1 000 万元=7 400 万元确定，将来股权转让可以按 7 400 万元扣除，而不能按公允价值 9 000 万元扣除。

8.132 企业合并怎样进行纳税筹划，才可以选择特殊性税务处理？

学员提问：甲、乙公司属于非同一控制下的两家企业。甲公司是房地产开发企业，经营状况较好；乙公司是一家纺织公司，占有一块地段颇佳的土地，近几年经济效益欠佳。甲公司为取得乙公司的土地使用权进行房地产开发，准备吸收合并乙公司。甲公司实收资本 6 000 万元；乙公司实收资本为 4 000 万元，乙公司由 A、B 两个法人股东出资组成，A 公司出资 2 800 万元，占股份的 70%，B 公司出资 1 200 万元，占股份的 30%。为进行企业合并，乙公司发生资产评估费 40 万元。截至合并日乙公司的资产负债概况见表 8-8：

表 8-8 乙公司资产负债概况 (单位：万元)

	账面价值	评估价值	计税基础
货币资产	1 500	1 500	
存 货	500	500	1 000
无形资产	6 000	8 000	6 000
资产合计	8 000	10 000	7 000
负 债	500	500	500
实收资本	4 000	—	—
留存收益	3 500	—	—

甲公司合并乙公司达成的协议如下：合并支付总额 10 000 万元，甲公司承担乙公司的负债 500 万元，甲公司拟向乙公司的 A、B 股东支付本企业 40% 的股权（4 000 万股），每股市场价格 1.50 元，公允价值总额 6 000 万元，其余 3 500 万元以现金支付。

老师答疑：

企业合并，是指一家或多家企业（以下称为被合并企业）将其全部资产和负债转让给另一家现存或新设企业（以下称为合并企业），被合并企业股东换取合并企业的股权或非股权支付，实现两个或两个以上企业的依法合并。

企业合并，以合并企业取得被合并企业资产所有权并完成工商登记变更日期为重组日。

《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59 号，以下简称《通知》）规定，企业重组的税务处理区分不同条件分别适用一般性税务处理规定和特殊性税务处理规定。除符合《通知》规定适用特殊性税务处理规定外，均按一般性税务处理规定纳税。

一、企业合并的分类

（一）按照合并方与被合并方的关联关系划分

- （1）同一控制下的企业合并。
- （2）非同一控制下的企业合并。

（二）按照合并方式划分

- （1）控股合并。
- （2）吸收合并。
- （3）新设合并。

二、企业合并业务的税务处理

（一）企业合并的一般性税务处理

企业合并，当事各方应按下列规定处理：

- （1）被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理。
- （2）合并企业应按公允价值确定接受被合并企业各项资产和负债的计税基础。
- （3）被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补。

（二）企业合并的特殊性税务处理

1. 特殊性税务处理的条件

- （1）具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。

(2) 企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，以及同一控制下不需要支付对价的企业合并。

(3) 股权合并后连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。

(4) 企业合并中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续12个月内，不得转让所取得的股权。

2. 特殊性税务处理的方法

(1) 企业合并同时具备上述条件的，对交易中的“股权支付”暂不确认有关资产的转让所得或损失。

合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础，以被合并企业的原有计税基础确定。

(2) “非股权支付”仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失，并调整相应资产的计税基础。

非股权支付对应的资产转让所得或损失=（被转让资产的公允价值-被转让资产的计税基础）×（非股权支付金额÷被转让资产的公允价值）

(3) 被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业继承。

(4) 可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额=被合并企业净资产公允价值×截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率。

(5) 被合并企业股东取得合并企业股权的计税基础，以其原持有的被合并企业股权的计税基础确定。

〔财税法规分析〕

股权支付、交易支付总额=6 000÷10 000=60%<85%，不符合特殊性税务处理规定条件的，应当按一般性税务处理纳税。

(1) 《通知》规定，一般性税务处理的企业合并，被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理。

非同一控制下的企业合并，被合并方乙公司应注销工商登记，在注销前必须清算企业在生产经营期间的各项税款，属于一般性企业重组的，被合并方应当进行企业所得税清算，企业应将整个清算期作为一个独立的纳税年度计算清算所得。

企业的全部资产可变现价值或交易价格，减除资产的计税基础、清算费用、相关税费，加上债务清偿损益后的余额，为清算所得。

清算所得=资产（含盘盈资产）的交易价格-资产的计税基础-清算费用（含评估费等）±纳税调整额-弥补以前年度亏损

应纳税的税额=清算所得×25%

乙公司应纳企业所得税=（10 000-7 000-40）×25%=740（万元）

《财政部 国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕60号）规定：清算企业全部资产的可变现价值或交易价格减除清算费用，职工的工资、社会保险费用和法定补偿金，结清清算所得税、以前年度欠税等税款，清偿企业债务，按规定计算可以向所有者分配的剩余资产。

被清算企业的股东分得的剩余资产的金额，其中相当于被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中按该股东所占股份比例计算的部分，应确认为股息所得；剩余资产减除股息所得后的余额，超过或低于股东投资成本的部分，应确认为股东的投资转让所得或损失。被清算企业的股东从被清算企业分得的资产应按可变现价值或实际交易价格确定计税基础。

(2) 乙公司股权转让所得=10 000-4 000-740-500-3 500=1 260 (万元)

A 股东股权转让所得=1 260×70%=882 (万元)

B 股东股权转让所得=1 260×30%=378 (万元)

A、B 法人股东取得的长期股权投资转让所得应缴纳企业所得税。

A 股东应纳税额=882×25%=220.5 (万元)

B 股东应纳税额=378×25%=94.5 (万元)

(3) 乙公司原股东 A 取得的甲公司的股权比例为 28% (40%×70%)，计税基础为 (6 000+4 000)×28%=2 800 (万元)

B 取得的甲公司的股权比例为 12% (40%×30%)，计税基础为 (6 000+4 000)×12%=1 200 (万元)

(4) 甲公司吸收合并后的会计处理

借：银行存款 (15 000 000-7 400 000)	7 600 000
存货	5 000 000
无形资产——土地使用权	80 000 000
贷：负债	5 000 000
实收资本——A 股东	28 000 000
——B 股东	12 000 000
资本公积——资本溢价	20 000 000
银行存款	27 600 000

如果乙公司留存收益 3 500 万元，A、B 股东先按照持股比例分得的部分，属于股息、红利所得。

A 法人股东应确认的股息所得=3 500×70%=2 450 (万元)

B 法人股东应确认的股息所得=3 500×30%=1 050 (万元)

根据《中华人民共和国企业所得税法》第二十六条第(二)款的规定，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。因此，法人股东 A、B 取得乙公司留存收益分配额免于征收企业所得税。

分配后的资产额为 6 500 万元，甲公司承担乙公司债务 500 万元后，还应支付给 A、B 法人股东的价款为 6 000 万元。如果，甲公司对 A、B 股东定向增发本公司股票 4 000 万股，每股 1.50 元，股票市场价值 6 000 万元。

股权支付/交易支付总额=6 000÷6 500=92.31%>85%，符合《通知》关于特殊重组的条件，则作如下税务处理：

(1) 对交易中 A、B 股东取得的“股权支付”暂不确认有关资产的转让所得或

损失。

(2) 乙公司原股东取得的甲公司股权的计税基础。

A 股东取得甲公司股权的账面价值为 $4\,000 \times 70\% = 2\,800$ (万股), 公允价值为 $6\,000 \times 70\% = 4\,200$ (万元), A 股东股权转让所得为 $4\,200 - 2\,800 = 1\,400$ 万元, 不需要纳税, 所以, 计税基础为 2 800 万元, 而不能按照公允价值确定。

B 股东取得甲公司股权的账面价值为 $4\,000 \times 30\% = 1\,200$ (万股), 公允价值为 $6\,000 \times 30\% = 1\,800$ (万股), B 股东股权转让所得为 $1\,800 - 1\,200 = 600$ 万元, 不需要纳税, 所以, 计税基础为 1 200 万元, 而不能按照公允价值确定。

(3) 甲公司的会计处理:

借: 存货	5 000 000
无形资产——土地使用权	60 000 000
贷: 负债	5 000 000
实收资本——A 股东	28 000 000
——B 股东	12 000 000
资本公积——资本溢价	20 000 000

三、企业合并的免税政策

(1) 企业合并不征收营业税。《国家税务总局关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 51 号)规定:“纳税人在资产重组过程中, 通过合并、分立、出售、置换等方式, 将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人的行为, 不属于营业税征收范围, 其中涉及的不动产、土地使用权转让, 不征收营业税。”

(2) 企业合并不征收增值税。《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 13 号)规定:“纳税人在资产重组过程中, 通过合并、分立、出售、置换等方式, 将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人, 不属于增值税的征税范围, 其中涉及的货物转让, 不征收增值税。”

(3) 企业合并不征收附加税。根据上述两个文件, 免征营业税、增值税两项流转税, 与流转税相关的城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加也免除了。

(4) 企业合并不征收土地增值税。《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字[1995]48号)规定:在企业兼并中, 对被兼并企业将房地产转让到兼并企业中的, 暂免征收土地增值税。

(5) 企业合并不征收印花税。《财政部 国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税法政策的通知》(财税[2003]183号): 实行公司制改造的企业在改制过程中成立的新企业(重新办理法人登记的), 其新启用的资金账簿记载的资金或因企业建立资本纽带关系而增加的资金, 凡原已贴花的部分可不再贴花。

(6) 企业合并时合并方不征收契税。《财政部 国家税务总局关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》(财税[2012] 4号) 第二条规定: 公司股权(股份) 转让, 在股权(股份) 转让中, 单位、个人承受公司股权(股份), 公司土地、房屋权属不发生转移, 不征收契税。

8.133 企业分立怎样进行纳税筹划, 才可以选择特殊性税务处理?

学员提问: 甲房地产开发公司注册资本 10 000 万元, 由一个法人股东 A 和 5 个自然人股东出资设立, 法人股东 A 持股 60%, 5 名自然人股东等比持股 40%, 公司拥有综合开发项目、宾馆分公司和住宅开发项目三个经营项目。截至 2012 年末, 公司资产总额 21 000 万元, 净资产 18 000 万元, 尚有未超过法定弥补期限的亏损 600 万元。为提高市场竞争能力, 2013 年 1 月, 经股东会议决定, 将宾馆分公司分离出去设立具有法人地位的国泰国际大酒店, 然后由一家香港酒店公司注资扩大经营规模。甲公司已经在工商管理局办理了减资手续, 并按照 2: 1 的比例等比例缩股, 即甲公司原股东持有的 2 股, 缩股后变成甲公司持有 1 股。分立的国泰国际大酒店注册资本 8 000 万元, 股权结构不变, 分立资产的账面净值为 11 000 万元, 资产账面价值等于计税基础, 评估价值为 14 000 万元。

老师答疑:

企业分立, 是指一家企业(以下称为被分立企业)将部分或全部资产分离转让给现存或新设的企业(以下称为分立企业), 被分立企业股东换取分立企业的股权或非股权支付, 实现企业的依法分立。

企业分立, 以分立企业取得被分立企业资产所有权并完成工商登记, 变更日期为重组日。

《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009] 59 号, 以下简称《通知》) 规定, 企业重组的税务处理区分不同条件分别适用一般性税务处理规定和特殊性税务处理规定。除符合《通知》规定适用特殊性税务处理规定外, 均按一般性税务处理规定纳税。

一、企业分立业务的税务处理

(一) 企业分立的一般性税务处理

- (1) 被分立企业对分立出去资产应按公允价值确认资产转让所得或损失。
- (2) 分立企业应按公允价值确认接受资产的计税基础。
- (3) 被分立企业继续存在时, 其股东取得的对价应视同被分立企业分配进行处理。
- (4) 被分立企业不再继续存在时, 被分立企业及其股东都应按清算进行所得税

处理。

(5) 企业分立相关企业的亏损不得相互结转弥补。

(二) 企业分立的特殊性税务处理

1. 特殊性税务处理的条件

(1) 具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。

(2) 被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权，分立企业和被分立企业均不改变原来的实质经营活动。

(3) 被分立企业股东在该企业分立发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%。

(4) 企业分立中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。

2. 特殊性税务处理的方法

(1) 企业合并同时具备上述条件的，对交易中的“股权支付”暂不确认有关资产的转让所得或损失。

(2) “非股权支付”仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失，并调整相应资产的计税基础。

非股权支付对应的资产转让所得或损失 = (被转让资产的公允价值 - 被转让资产的计税基础) × (非股权支付金额 ÷ 被转让资产的公允价值)

(3) 分立企业接受被分立企业资产和负债的计税基础，以被分立企业的原有计税基础确定。

(4) 被分立企业已分立出去资产相应的所得税事项由分立企业承继。

(5) 被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额可按分立资产占全部资产的比例进行分配，由分立企业继续弥补。

(6) 被分立企业的股东取得分立企业的股权（以下简称“新股”），如需部分或全部放弃原持有的被分立企业的股权（以下简称“旧股”），“新股”的计税基础应以放弃“旧股”的计税基础确定。如不需放弃“旧股”，则其取得“新股”的计税基础可从以下两种方法中选择确定：直接将“新股”的计税基础确定为零；或者以被分立企业分立出去的净资产占被分立企业全部净资产的比例先调减原持有的“旧股”的计税基础，再将调减的计税基础平均分配到“新股”上。

[一般性税务处理的财税操作实务]

本案例的安排，不符合《通知》对于特殊性税务处理的规定，甲公司应按一般性税务处理的规定作如下纳税处理：

(1) 被分立企业对分立出去的资产应按公允价值确认资产转让所得或损失。

分立资产转让所得 = 14 000 - 11 000 = 3 000（万元）

甲公司未超过法定弥补期的亏损 600 万元由资产转让所得弥补后的 2 400 万元，

计算甲公司当年应缴纳的企业所得税。

(2) 由于甲公司缴纳了企业所得税，完成了计税基础，所以分立的乙公司应按公允价值 1 400 万元确认接受资产的计税基础。

(3) 由于甲公司继续存续，此项分立称为“存续分立”，《通知》规定，被分立企业继续存在时，其股东取得的对价应视同被分立企业分配进行处理。

甲公司的法人股东 A 取得了乙公司 60% 的股权，其公允价值为
 $8\,000 \times 60\% = 4\,800$ 万元

因此，甲公司的法人股东 A 在乙公司取得的 4 800 万元股权应视为甲公司对 A 股东的分配，股利所得为

$4\,800 - (6\,000 \times 50\%) = 1\,800$ (万元)

但是，根据《中华人民共和国企业所得税法》第二十六条第(二)款的规定，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。因此，股东 A 取得乙公司股权公允价值与原计税基础之间的差额免于征收企业所得税。由于股东 A 没有对所得纳税，取得的新股权不能按公允价值计量，只能按原有计税基础确定，所以，股东 A 取得乙公司股权的计税基础仍然为 3 000 万元，而不是公允价值 4 800 万元。对于 5 名个人股东取得乙公司 $8\,000 \times 40\% = 3\,200$ 万元的股权，应当减去原计税基础 $4\,000 \times 50\% = 2\,000$ 万元，其差额 1 200 万元属于“股息、红利所得”，由甲公司按照 20% 的比例代扣代缴个人所得税 240 万元。

(4) 如果甲公司在分立后不再继续经营，应当按照《通知》的规定，被分立企业不再继续存在时，被分立企业及其股东都应按清算进行所得税处理。即按照《财政部 国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009] 60 号) 规定进行所得税清算。

(5) 按照《通知》“企业分立相关企业的亏损不得相互结转弥补”的规定，甲公司未超过法定弥补期的亏损 600 万元，不得结转给乙公司弥补。

在一般性重组中，由于被分立企业要依法纳税，会给企业重组带来较重的税收负担，应当考虑争取享受“免税重组”。

[特殊性税务处理的财税操作实务]

(一) 纳税筹划方案

(1) 甲公司发生分立重组业务，按照《通知》的要求，在向主管税务机关备案或提交确认申请时，应从以下方面说明企业重组具有合理的商业目的：

1) 重组活动的交易方式，即重组活动采取的具体形式、交易背景、交易时间、在交易之前和之后的运作方式和有关的商业常规。

2) 该项交易的形式及实质，即形式上交易所产生的法律权利和责任，也是该项交易的法律后果。另外，在交易实际或商业上产生的最终结果。

3) 重组活动给交易各方税务状况带来的可能变化。
 4) 重组各方从交易中获得的财务状况变化。
 5) 重组活动是否给交易各方带来了在市场原则下不会产生的异常经济利益或潜在义务。

6) 非居民企业参与重组活动的情况。

(2) 乙公司分立之后, 仍以原有资产从事住宿餐饮, 不改变经营方向, 符合分立企业和被分立企业均不改变原来的实质经营活动的规定。

(3) 甲公司分立后, 原有股东取得的全部是乙公司的股权, 没有任何非股权支付, 并且, 原有股东保持了在甲公司的持股比例不变, 符合“被分立企业股东在该企业分立发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%”的规定。

(4) 法人股东 A 应当承诺在重组后连续 12 个月内, 不转让所取得的乙公司股权。这样, 纳税方案的设计使企业分立完全符合《通知》特殊性税务处理的规定。

(二) 财税操作实务

(1) 甲公司无需对分立出去的资产按照公允价值计算资产转让所得或损失。分立资产的账面价值为 11 000 万元, 账面价值等于计税基础, 评估价值为 14 000 万元, 会计计算资产转让所得 3 000 万元, 税务处理不确认所得。企业所得税汇算清缴时, 通过附表 3 “纳税调整项目明细表” 第 8 行 “特殊重组” 进行纳税调整。

甲公司分立出去的资产对应的所得税事项由乙公司承继。

(2) 由于甲公司就分立所得不纳税, 所以, 乙公司受让甲公司资产和负债的计税基础, 以被分立企业的原有计税基础 1 100 万元确定, 不得按照公允价值 1 400 万元进行调整。

(3) 《通知》规定: “被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额可按分立资产占全部资产的比例进行分配, 由分立企业继续弥补”。未超过法定弥补期限亏损的分配为

乙公司可以弥补的亏损 = $600 \times (11\,000 \div 18\,000) = 366.67$ (万元)

甲公司留待以后弥补的亏损 = $600 - 366.67 = 233.33$ (万元)

(4) 甲公司股东取得乙公司股权的计税基础: 根据甲公司的分立方案, 企业分立之后甲公司进行了减资缩股处理, 因此, 可以判断为被分立企业的股东是以放弃旧股的方式获得新股。根据《通知》的规定, “新股” 的计税基础应以放弃 “旧股” 的计税基础确定。在本案例中, 甲公司的法人股东 A 初始投资为 6 000 万元, 占甲公司 60% 的股份; 由于, 甲公司按照 2:1 的比例进行了比例缩股, 因此, 法人股东 A 在企业分立之后持有甲公司股份的计税基础为 3 000 万元; 持有乙公司股份的计税基础按照放弃旧股的计税基础确定, 即 $6\,000 - 3\,000 = 3\,000$ (万元), 为法人股东 A 在乙公司股份的计税基础。

如果, 甲公司采取 “让产分股式分立”, 即只减资不缩股, 根据《通知》的规定,

甲公司原股东持有乙公司股份的计税基础可在两种方式中选择确定：其一，是直接将其持有的乙公司的“新股”的计税基础确定为零；其二，以被分立企业分立出去的净资产占被分立企业全部净资产的比例先调减原持有的“旧股”的计税基础，再将调减的计税基础平均分配到“新股”上。

在本案例中，法人股东 A 取得乙公司股权的计税基础 = $10\,000 \times (11\,000 \div 18\,000) \times 60\% = 3\,666.7$ （万元）；持有原甲公司股权的计税基础为 $6\,000 - 3\,666.7 = 2\,333.3$ （万元）

（5）乙公司按照计划在 12 个月之后，吸收香港酒店公司注资，扩大企业经营规模，无需进行纳税调整。

二、企业合并的免税政策

（1）企业分立不征收营业税。《国家税务总局关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 51 号）规定：“纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人的行为，不属于营业税征收范围，其中涉及的不动产、土地使用权转让，不征收营业税。”

（2）企业分立不征收增值税。《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 13 号）规定：“纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税。”

（3）企业分立不征收附加税。根据上述两个文件，免征营业税、增值税两项流转税，与流转税相关的城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加也免除了。

（4）企业分立不征收土地增值税。《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48 号）规定：在企业兼并中，对被兼并企业将房地产转让到兼并企业中的，暂免征收土地增值税。

（5）企业分立不征收印花税。《财政部 国家税务总局关于企业改制过程中有关印花政策的通知》（财税〔2003〕183 号）：实行公司制改造的企业在改制过程中成立的新企业（重新办理法人登记的），其新启用的资金账簿记载的资金或因企业建立资本纽带关系而增加的资金，凡原已贴花的部分可不再贴花。

（6）企业分立时合并方不征收契税

《财政部 国家税务总局关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》（财税〔2012〕4 号）第四条规定：公司依照法律规定、合同约定分设为两个或两个以上与原公司投资主体相同的公司，对派生方、新设方承受原企业土地、房屋权属，免征契税。

8.134 开发项目清盘时，如何进行企业所得税的清算？

学员提问：B 房地产公司是按项目设立的法人企业，公司自 2007 年在乙市取得开发项目，历时 4 年，2010 年项目结束，经过土地增值税清算，应交土地增值税 1000 万元。各年度盈亏见表 8-9。

表 8-9 B 公司各年度盈亏表

（单位：万元）

年份	销售收入	预交土地增值税	年度利润总额	已交企业所得税
2007 年	—	—	-500	—
2008 年	8000	120	-100	—
2009 年	12000	180	1000	100
2010 年	20000	300	2300	575
合计	40000	600	2700	675

B 公司 2010 年申请注销，请问如何计算应退企业所得税额？

老师答疑：

根据《国家税务总局关于房地产开发企业注销前有关企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局 2010 年公告第 29 号）规定，房地产开发企业按规定对开发项目进行土地增值税清算后，在向税务机关申请办理注销税务登记时，如注销当年汇算清缴出现亏损，应按照以下方法计算出具在注销前项目开发各年度多交的企业所得税税款，并申请退税：

（1）计算项目开发各年度应分摊的土地增值税。

各年度应分摊的土地增值税=项目各年度销售收入×土地增值税税负率

土地增值税税负率=项目应交土地增值税总额÷项目销售收入总额

销售收入包括视同销售房地产的收入，但不包括企业销售的增值额未超过扣除项目金额 20% 的普通标准住宅的销售收入。

（2）项目开发各年度应分摊的土地增值税减去该年度已在税前扣除的土地增值税后，余额属于当年应补充扣除的土地增值税；企业应调整当年度的应纳税所得额，并按规定计算当年度应退的企业所得税税款；当年度已缴纳的企业所得税税款不足退税的，应作为亏损向以后年度结转，并调整以后年度的应纳税所得额。以公式表示为

年度应补交土地增值税=该年度应分摊的土地增值税-该年度已在税前扣除的土地增值税

该年度应退的企业所得税=该年度应补交土地增值税×25%

（3）企业对项目进行土地增值税清算的当年，由于按照上述方法进行土地增值税分摊调整后，导致当年度应纳税所得额出现正数的，应按规定计算缴纳企业所得税。

这里需要加以解释，在什么情况下会导致“进行土地增值税分摊调整后，当年度应纳税所得额出现正数”呢？就是当项目的土地增值税实际税率小于该项目的土地增值税预征率时，企业应当办理土地增值税的退税，土地增值税退税额会使得企业所得

税的应纳税所得税增加，即当年度应纳税所得额出现正数，应当补交企业所得税。

(4) 企业按上述方法计算的累计退税额，不得超过其在项目开发各年度累计实际缴纳的企业所得税。

[案例分析]

根据上述资料，计算应退税额见表 8-10。

$$\begin{aligned}\text{土地增值税税负率} &= (\text{项目土地增值税总额} \div \text{项目销售收入总额}) \times 100\% \\ &= 1\,000 \div 40\,000 = 2.5\%\end{aligned}$$

表 8-10 各年度分摊的土地增值税计算表 (单位：万元)

年份	销售收入	应交土地增值税	已交土地增值税	应补土地增值税	所得税率	应退企业所得税
合计	40 000	1 000	600	400		100
2007 年	—	—	—	—	33%	—
2008 年	8 000	200	120	80	25%	20
2009 年	12 000	300	180	120	25%	30
2010 年	20 000	500	300	200	25%	50

2010 年申请企业所得税退税额=20+30+50=100 (万元)

企业在申请退税时，应向主管税务机关提供书面材料证明应退企业所得税款的计算过程，包括：

- (1) 企业整个项目缴纳的土地增值税总额。
- (2) 整个项目销售收入总额。
- (3) 项目各年度销售收入。
- (4) 各年度应分摊的土地增值税。
- (5) 已经在税前扣除的土地增值税。
- (6) 各年度的适用税率等。

如企业注销当年汇算清缴出现亏损，但土地增值税清算当年未出现亏损，或尽管土地增值税清算当年出现亏损，但在注销之前年度已按税法规定弥补完毕的，不执行上述公告。

附 录

附录 A 企业所得税年度纳税申报表

中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A 类）

税款所属期间： 年 月 日至 年 月 日

纳税人名称：

纳税人识别号： (单位：×元×角×分)

类 别	行 次	项 目	金 额
利润总额计算	1	一、营业收入（填附表 1）	
	2	减：营业成本（填附表 2）	
	3	营业税金及附加	
	4	销售费用（填附表 2）	
	5	管理费用（填附表 2）	
	6	财务费用（填附表 2）	
	7	资产减值损失	
	8	加：公允价值变动收益	
	9	投资收益	
	10	二、营业利润	
	11	加：营业外收入（填附表 1）	
	12	减：营业外支出（填附表 2）	
	13	三、利润总额（10+11-12）	
应纳税所得额计算	14	加：纳税调整增加额（填附表 3）	
	15	减：纳税调整减少额（填附表 3）	
	16	其中：不征税收入	
	17	免税收入	
	18	减计收入	
	19	减、免税项目所得	
	20	加计扣除	
	21	抵扣应纳税所得额	
	22	加：境外应税所得弥补境内亏损	
	23	纳税调整后所得（13+14-15+22）	
	24	减：弥补以前年度亏损（填附表 4）	
	25	应纳税所得额（23-24）	

(续)

类 别	行 次	项 目	金 额
应纳税额计算	26	税率（25%）	
	27	应纳所得税额（25×26）	
	28	减：减免所得税额（填附表 5）	
	29	减：抵免所得税额（填附表 5）	
	30	应纳税额（27-28-29）	
	31	加：境外所得应纳所得税额（填附表 6）	
	32	减：境外所得抵免所得税额（填附表 6）	
	33	实际应纳所得税额（30+31-32）	
	34	减：本年累计实际已预缴的所得税额	
	35	其中：汇总纳税的总机构分摊预缴的税额	
	36	汇总纳税的总机构财政调库预缴的税额	
	37	汇总纳税的总机构所属分支机构分摊的预缴税额	
	38	合并纳税（母子体制）成员企业就地预缴比例	
	39	合并纳税企业就地预缴的所得税额	
	40	本年应补（退）的所得税额（33-34）	
附列资料	41	以前年度多交的所得税额在本年抵减额	
	42	以前年度应交未交在本年入库所得税额	
纳税人公章：		代理申报中介机构公章：	主管税务机关受理专用章：
经办人：		经办人及执业证件号码：	受理人：
申报日期： 年 月 日		代理申报日期： 年 月 日	受理日期： 年 月 日

企业所得税年度纳税申报表附表 1（1）

附表 1 收入明细表

填报时间： 年 月 日 (单位：×元×角×分)

行 次	项 目	金 额
1	一、销售（营业）收入合计（2+13）	
2	（一）营业收入合计（3+8）	
3	1. 主营业务收入（4+5+6+7）	
4	（1）销售货物	
5	（2）提供劳务	
6	（3）让渡资产使用权	
7	（4）建造合同	
8	2. 其他业务收入（9+10+11+12）	
9	（1）材料销售收入	
10	（2）代购代销手续费收入	
11	（3）包装物出租收入	

(续)

行 次	项 目	金 额
12	(4) 其他	
13	(二) 视同销售收入 (14+15+16)	
14	(1) 非货币性交易视同销售收入	
15	(2) 货物、财产、劳务视同销售收入	
16	(3) 其他视同销售收入	
17	二、营业外收入 (18+19+20+21+22+23+24+25+26)	
18	1. 固定资产盘盈	
19	2. 处置固定资产净收益	
20	3. 非货币性资产交易收益	
21	4. 出售无形资产收益	
22	5. 罚款净收入	
23	6. 债务重组收益	
24	7. 政府补助收入	
25	8. 捐赠收入	
26	9. 其他	

经办人(签章):

法定代表人(签章):

企业所得税年度纳税申报表附表 2 (1)

附表 2 成本费用明细表

填报时间: 年 月 日

(单位: ×元×角×分)

行 次	项 目	金 额
1	一、销售(营业)成本合计 (2+7+12)	
2	(一) 主营业务成本 (3+4+5+6)	
3	(1) 销售货物成本	
4	(2) 提供劳务成本	
5	(3) 让渡资产使用权成本	
6	(4) 建造合同成本	
7	(二) 其他业务成本 (8+9+10+11)	
8	(1) 材料销售成本	
9	(2) 代购代销费用	
10	(3) 包装物出租成本	
11	(4) 其他	
12	(三) 视同销售成本 (13+14+15)	
13	(1) 非货币性交易视同销售成本	
14	(2) 货物、财产、劳务视同销售成本	
15	(3) 其他视同销售成本	

(续)

行次	项 目	金 额
16	二、营业外支出 (17+18+...+24)	
17	1. 固定资产盘亏	
18	2. 处置固定资产净损失	
19	3. 出售无形资产损失	
20	4. 债务重组损失	
21	5. 罚款支出	
22	6. 非常损失	
23	7. 捐赠支出	
24	8. 其他	
25	三、期间费用 (26+27+28)	
26	1. 销售 (营业) 费用	
27	2. 管理费用	
28	3. 财务费用	

经办人 (签章):

法定代表人 (签章):

企业所得税年度纳税申报表附表 3

附表 3 纳税调整项目明细表

填报时间: 年 月 日

(单位: ×元×角×分)

	行次	项 目	账载 金额	税收 金额	调增 金额	调减 金额
			1	2	3	4
	1	一、收入类调整项目	*	*		
	2	1. 视同销售收入 (填写附表 1)	*	*		*
#	3	2. 接受捐赠收入	*			*
	4	3. 不符合税收规定的销售折扣和折让				*
*	5	4. 未按权责发生制原则确认的收入				
*	6	5. 按权益法核算长期股权投资对初始投资成本调整确认收益	*	*	*	
	7	6. 按权益法核算的长期股权投资持有期间的投资损益	*	*		
*	8	7. 特殊重组				
*	9	8. 一般重组				
*	10	9. 公允价值变动净收益 (填写附表 7)	*	*		
	11	10. 确认为递延收益的政府补助				
	12	11. 境外应税所得 (填写附表 6)	*	*	*	
	13	12. 不允许扣除的境外投资损失	*	*		*
	14	13. 不征税收入 (填写附表 1[3])	*	*	*	
	15	14. 免税收入 (填写附表 5)	*	*	*	

(续)

行次	项 目	账载 金额	税收 金额	调增 金额	调减 金额
		1	2	3	4
16	15. 减计收入 (填附表 5)	*	*	*	
17	16. 减、免税项目所得 (填附表 5)	*	*	*	
18	17. 抵扣应纳税所得额 (填附表 5)	*	*	*	
19	18. 其他				
20	二、扣除类调整项目	*	*		
21	1. 视同销售成本 (填写附表 2)	*	*	*	
22	2. 工资薪金支出				
23	3. 职工福利费支出				
24	4. 职工教育经费支出				
25	5. 工会经费支出				
26	6. 业务招待费支出				*
27	7. 广告费和业务宣传费支出 (填写附表 8)	*	*		
28	8. 捐赠支出				*
29	9. 利息支出				
30	10. 住房公积金				*
31	11. 罚金、罚款和被没收财物的损失		*		*
32	12. 税收滞纳金		*		*
33	13. 赞助支出		*		*
34	14. 各类基本社会保障性缴款				
35	15. 补充养老保险、补充医疗保险				
36	16. 与未实现融资收益相关在当期确认的财务费用				
37	17. 与取得收入无关的支出		*		*
38	18. 不征税收入用于支出所形成的费用		*		*
39	19. 加计扣除 (填附表 5)	*	*	*	
40	20. 其他				
41	三、资产类调整项目	*	*		
42	1. 财产损失				
43	2. 固定资产折旧 (填写附表 9)	*	*		
44	3. 生产性生物资产折旧 (填写附表 9)	*	*		
45	4. 长期待摊费用的摊销 (填写附表 9)	*	*		
46	5. 无形资产摊销 (填写附表 9)	*	*		
47	6. 投资转让、处置所得 (填写附表 11)	*	*		
48	7. 油气勘探投资 (填写附表 9)				
49	8. 油气开发投资 (填写附表 9)				
50	9. 其他				

企业所得税年度纳税申报表附表 5

附表 5 税收优惠明细表

填报时间： 年 月 日

(单位：×元×角×分)

行 次	项 目	金 额
1	一、免税收入(2+3+4+5)	
2	1. 国债利息收入	
3	2. 符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益	
4	3. 符合条件的非营利组织的收入	
5	4. 其他	
6	二、减计收入(7+8)	
7	1. 企业综合利用资源,生产符合国家产业政策规定的产品所取得的收入	
8	2. 其他	
9	三、加计扣除额合计(10+11+12+13)	
10	1. 开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用	
11	2. 安置残疾人员所支付的工资	
12	3. 国家鼓励安置的其他就业人员支付的工资	
13	4. 其他	
14	四、减免所得额合计(15+25+29+30+31+32)	
15	(一) 免税所得(16+17+...+24)	
16	1. 蔬菜、谷物、薯类、油料、豆类、棉花、麻类、糖料、水果、坚果的种植	
17	2. 农作物新品种的选育	
18	3. 中药材的种植	
19	4. 林木的培育和种植	
20	5. 牲畜、家禽的饲养	
21	6. 林产品的采集	
22	7. 灌溉、农产品初加工、兽医、农技推广、农机作业和维修等农、林、牧、渔服务业项目	
23	8. 远洋捕捞	
24	9. 其他	
25	(二) 减税所得(26+27+28)	
26	1. 花卉、茶以及其他饮料作物和香料作物的种植	
27	2. 海水养殖、内陆养殖	
28	3. 其他	
29	(三) 从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得	
30	(四) 从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得	
31	(五) 符合条件的技术转让所得	
32	(六) 其他	
33	五、减免税合计(34+35+36+37+38)	

(续)

行次	项 目	金 额
34	(一) 符合条件的小型微利企业	
35	(二) 国家需要重点扶持的高新技术企业	
36	(三) 民族自治地方的企业应缴纳的企业所得税中属于地方分享的部分	
37	(四) 过渡期税收优惠	
38	(五) 其他	
39	六、创业投资企业抵扣的应纳税所得额	
40	七、抵免所得税额合计 (41+42+43+44)	
41	(一) 企业购置用于环境保护专用设备的投资额抵免的税额	
42	(二) 企业购置用于节能节水专用设备的投资额抵免的税额	
43	(三) 企业购置用于安全生产专用设备的投资额抵免的税额	
44	(四) 其他	
45	企业从业人数 (全年平均人数)	
46	资产总额 (全年平均数)	
47	所属行业 (工业企业 其他企业)	

经办人 (签章) :

法定代表人 (签章) :

企业所得税年度纳税申报表附表 6

附表 6 境外所得税抵免计算明细表

填报时间: 年 月 日 (单位: ×元×角×分)

抵免方式	国家或地区	境外所得	境外所得换算含税所得	弥补以前年度亏损	免税所得	弥补亏损前境外应税所得额	可弥补境内亏损	境外应纳税所得额	税率	境外所得应纳税额	境外所得可抵免税额	境外所得税款抵免限额	本年可抵免的境外所得税款	未超过境外所得税款抵免限额的余额	本年可抵免以前年度所得税额	前五年境外所得已缴税款未抵免余额	定率抵免
	1	2	3	4	5	6 (3-4-5)	7	8 (6-7)	9	10 (8×9)	11	12	13	14 (12-13)	15	16	17
直接抵免																	
间接抵免																	

(续)

抵免方式	国家或地区	境外所得	境外所得换算含税所得	弥补以前年度亏损	免税所得	弥补亏损前境外应税所得额	可弥补境内亏损	境外应纳税所得额	税率	境外所得应纳税额	境外所得可抵免税额	境外所得税款抵免限额	本年可抵免的境外所得税款	未超过境外所得税款抵免限额的余额	本年可抵免以前年度所得税额	前五年境外所得已缴税款未抵免余额	定率抵免
	1	2	3	4	5	6 (3-4-5)	7	8 (6-7)	9	10 (8×9)	11	12	13	14 (12-13)	15	16	17
间接抵免				*	*									*	*	*	
				*	*									*	*	*	
				*	*									*	*	*	
				*	*									*	*	*	
	合计																

经办人（签章）：

经办人（签章）：

企业所得税年度纳税申报表附表 7

附表 7 以公允价值计量资产纳税调整表

填报时间： 年 月 日

(单位：×元×角×分)

行次	资 产 种 类	期初金额		期末金额		纳税调整额 (纳税调减以“－”表示)
		账载金额 (公允价值)	计税基础	账载金额 (公允价值)	计税基础	
		1	2	3	4	5
1	一、公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产					
2	1. 交易性金融资产					
3	2. 衍生金融工具					
4	3. 其他以公允价值计量的金融资产					
5	二、公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债					
6	1. 交易性金融负债					
7	2. 衍生金融工具					
8	3. 其他以公允价值计量的金融负债					
9	三、投资性房地产					
10	合 计					

经办人：

经办人（签章）：

法定代表人（签章）：

企业所得税年度纳税申报表附表 8

附录 8 广告费和业务宣传费跨年度纳税调整表

填报时间	年	月	日	(单位: ×元×角×分)			
行次	项 目						金 额
1	本年度广告费和业务宣传费支出						
2	其中: 不允许扣除的广告费和业务宣传费支出						
3	本年度符合条件的广告费和业务宣传费支出 (1-2)						
4	本年计算广告费和业务宣传费扣除限额的销售 (营业) 收入						
5	税收规定的扣除率						
6	本年广告费和业务宣传费扣除限额 (4×5)						
7	本年广告费和业务宣传费支出纳税调整额 (3≤6, 本行=2 行; 3>6, 本行=1-6)						
8	本年结转以后年度扣除额 (3>6, 本行=3-6; 3≤6, 本行=0)						
9	加: 以前年度累计结转扣除额						
10	减: 本年扣除的以前年度结转额						
11	累计结转以后年度扣除额 (8+9-10)						

经办人 (签章):

法定代表人 (签章):

企业所得税年度纳税申报表附表 9

附表 9 资产折旧、摊销纳税调整明细表

填报日期： 年 月 日				(单位：×元×角×分)				
行次	资 产 类 别	资产原值		折旧、 摊销年限		本期折旧、 摊销额		纳税调整额
		账载 金额	计税 基础	会计	税收	会计	税收	
		1	2	3	4	5	6	
1	一、固定资产			*	*			
2	1. 房屋建筑物							
3	2. 飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备							
4	3. 与生产经营有关的器具、工具、家具							
5	4. 飞机、火车、轮船以外的运输工具							
6	5. 电子设备							
7	二、生产性生物资产			*	*			
8	1. 林木类							
9	2. 畜类							
10	三、长期待摊费用			*	*			
11	1. 已足额提取折旧的固定资产的改建支出							

(续)

行次	资 产 类 别	资产原值		折旧、 摊销年限		本期折旧、 摊销额		纳税调整额
		账载 金额	计税 基础	会计	税收	会计	税收	
		1	2	3	4	5	6	
12	2. 租入固定资产的改建支出							
13	3. 固定资产大修理支出							
14	4. 其他长期待摊费用							
15	四、无形资产							
16	五、油气勘探投资							
17	六、油气开发投资							
18	合计			*	*			

经办人(签章):

法定代表人(签章):

企业所得税年度纳税申报表附表 10

附表 10 资产减值准备项目调整明细表

填报日期: 年 月 日

(单位: ×元×角×分)

行次	准备金类别	期初余额	本期转回额	本期计提额	期末余额	纳税调整额
		1	2	3	4	5
1	坏(呆)账准备					
2	存货跌价准备					
3	*其中: 消耗性生物资产减值准备					
4	*持有至到期投资减值准备					
5	*可供出售金融资产减值		——			
6	#短期投资跌价准备					
7	长期股权投资减值准备					
8	*投资性房地产减值准备					
9	固定资产减值准备					
10	在建工程(工程物资)减值准备					
11	*生产性生物资产减值准备					
12	无形资产减值准备					
13	商誉减值准备					
14	贷款损失准备					
15	矿区权益减值					
16	其他					
17	合 计					

注: 表中*项目为执行新会计准则企业专用; 表中加#项目为执行企业会计制度、小企业会计制度的企业专用。

经办人(签章):

法定代表人(签章):

企业所得税年度纳税申报表附表 11

附表 11 长期股权投资所得（损失）明细表

填报时间：年 月 日			(单位：×元×角×分)													
行次	被投资企业	期初投资额	本年度增(减)投资额	投资成本		股息红利				投资转让所得(损失)						
				初始投资成本	权益法核算对初始投资成本调整产生的收益	会计核算投资收益	会计投资损益	税收确认的股息红利	会计与税收的差异	投资转让净收入	投资转让的会计成本	投资转让的税收成本	会计上确认的转让所得或损失	按税收计算的转让所得或损失	会计与税收的差异	
																免税收入
	1	2	3	4	5	6 (7+14)	7	8	9	10 (7-8-9)	11	12	13	14 (11-12)	15 (11-13)	16 (14-15)
1																
2																
3																
4																
5																
6																
7																
8																
合计																

(续)

投资损失补充资料									备注：
行次	项 目	年 度	当年度 结转金额	已弥 补金额	本年度 弥补金额	结转 以后 年度 待弥补 金额			
1	第一年								
2	第二年								
3	第三年								
4	第四年								
5	第五年								
以前年度结转在本年度税前扣除的股权投资转让损失									
经办人（签章）：									法定代表人（签章）：

附录 B 房地产开发经营业务企业所得税处理办法

国家税务总局

关于印发《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》的通知 国税发〔2009〕31号

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局：

为了加强从事房地产开发经营企业的企业所得税征收管理，规范从事房地产开发经营业务企业的纳税行为，根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则等有关税收法律、行政法规的规定，结合房地产开发经营业务的特点，国家税务总局制定了《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》，现印发给你们，请遵照执行。

国家税务总局

二〇〇九年三月六日

房地产开发经营业务企业所得税处理办法

第一章 总 则

第一条 根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则等有关税收法律、行政法规的规定，制定本办法。

第二条 本办法适用于中国境内从事房地产开发经营业务的企业（以下简称企业）。

第三条 企业房地产开发经营业务包括土地的开发，建造、销售住宅、商业用房以及其他建筑物、附着物、配套设施等开发产品。除土地开发之外，其他开发产品符合下列条件之一的，应视为已经完工：

（一）开发产品竣工证明材料已报房地产管理部门备案。

（二）开发产品已开始投入使用。

（三）开发产品已取得了初始产权证明。

第四条 企业出现《中华人民共和国税收征收管理法》第三十五条规定的情形，税务机关可对其以往应缴的企业所得税按核定征收方式进行征收管理，并逐步规范，同时按《中华人民共和国税收征收管理法》等税收法律、行政法规的规定进行处理，但不得事先确定企业的所得税按核定征收方式进行征收、管理。

第二章 收入的税务处理

第五条 开发产品销售收入的范围为销售开发产品过程中取得的全部价款，包括现金、现金等价物及其他经济利益。企业代有关部门、单位和企业收取的各种基金、

费用和附加等，凡纳入开发产品价内或由企业开具发票的，应按规定全部确认为销售收入；未纳入开发产品价内并由企业之外的其他收取部门、单位开具发票的，可作为代收代缴款项进行管理。

第六条 企业通过正式签订“房地产销售合同”或“房地产预售合同”所取得的收入，应确认为销售收入的实现，具体按以下规定确认：

（一）采取一次性全额收款方式销售开发产品的，应于实际收讫价款或取得索取价款凭据（权利）之日，确认收入的实现。

（二）采取分期收款方式销售开发产品的，应按销售合同或协议约定的价款和付款日确认收入的实现。付款方提前付款的，在实际付款日确认收入的实现。

（三）采取银行按揭方式销售开发产品的，应按销售合同或协议约定的价款确定收入额，其首付款应于实际收到日确认收入的实现，余款在银行按揭贷款办理转账之日确认收入的实现。

（四）采取委托方式销售开发产品的，应按以下原则确认收入的实现：

1. 采取支付手续费方式委托销售开发产品的，应按销售合同或协议中约定的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现。

2. 采取视同买断方式委托销售开发产品的，属于企业与购买方签订销售合同或协议，或企业、受托方、购买方三方共同签订销售合同或协议的，如果销售合同或协议中约定的价格高于买断价格，则应按销售合同或协议中约定的价格计算的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现；如果属于前两种情况中销售合同或协议中约定的价格低于买断价格，以及属于受托方与购买方签订销售合同或协议的，则应按买断价格计算的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现。

3. 采取基价（保底价）并实行超基价双方分成方式委托销售开发产品的，属于由企业与购买方签订销售合同或协议，或企业、受托方、购买方三方共同签订销售合同或协议的，如果销售合同或协议中约定的价格高于基价，则应按销售合同或协议中约定的价格计算的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现，企业按规定支付受托方的分成额，不得直接从销售收入中减除；如果销售合同或协议约定的价格低于基价的，则应按基价计算的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现。属于由受托方与购买方直接签订销售合同的，则应按基价加上按规定取得的分成额于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现。

4. 采取包销方式委托销售开发产品的，包销期内可根据包销合同的有关约定，参照上述 1～3 项规定确认收入的实现；包销期满后尚未出售的开发产品，企业应根据包销合同或协议约定的价款和付款方式确认收入的实现。

第七条 企业将开发产品用于捐赠、赞助、职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他企事业单位和个人的非货币性资产等行为，应视同销售，于开发产品所有权或使用权转移，或于实际取得利益权利时确认收入（或利润）的实现。确认收入（或利润）的方法和顺序为：

（一）按本企业近期或本年度最近月份同类开发产品市场销售价格确定。

(二) 由主管税务机关参照当地同类开发产品市场公允价值确定。

(三) 按开发产品的成本利润率确定。开发产品的成本利润率不得低于 15%，具体比例由主管税务机关确定。

第八条 企业销售未完工开发产品的计税毛利率由各省、自治、直辖市国家税务局、地方税务局按下列规定进行确定：

(一) 开发项目位于省、自治区、直辖市和计划单列市人民政府所在地城市城区和郊区的，不得低于 15%。

(二) 开发项目位于地及地级市城区及郊区的，不得低于 10%。

(三) 开发项目位于其他地区的，不得低于 5%。

(四) 属于经济适用房、限价房和危改房的，不得低于 3%。

第九条 企业销售未完工开发产品取得的收入，应先按预计计税毛利率分季（或月）计算出预计毛利额，计入当期应纳税所得额。开发产品完工后，企业应及时结算其计税成本并计算此前销售收入的实际毛利额，同时将其实际毛利额与其对应的预计毛利额之间的差额，计入当年度企业本项目与其他项目合并计算的应纳税所得额。

在年度纳税申报时，企业须出具对该项开发产品实际毛利额与预计毛利额之间差异调整情况的报告以及税务机关需要的其他相关资料。

第十条 企业新建的开发产品在尚未完工或办理房地产初始登记、取得产权证前，与承租人签订租赁预约协议的，自开发产品交付承租人使用之日起，出租方取得的预租价款按租金确认收入的实现。

第三章 成本、费用扣除的税务处理

第十一条 企业在进行成本、费用的核算与扣除时，必须按规定区分期间费用和开发产品计税成本、已销开发产品计税成本与未销开发产品计税成本。

第十二条 企业发生的期间费用、已销开发产品计税成本、营业税金及附加、土地增值税准予当期按规定扣除。

第十三条 开发产品计税成本的核算应按第四章的规定进行处理。

第十四条 已销开发产品的计税成本，按当期已实现销售的可售面积和可售面积单位工程成本确认。可售面积单位工程成本和已销开发产品的计税成本按下列公式计算

可售面积单位工程成本=成本对象总成本÷成本对象总可售面积

已销开发产品的计税成本=已实现销售的可售面积×可售面积单位工程成本

第十五条 企业对尚未出售的已完工开发产品和按照有关法律、法规或合同规定对已售开发产品（包括共用部位、共用设施设备）进行日常维护、保养、修理等实际发生的维修费用，准予在当期据实扣除。

第十六条 企业将已计入销售收入的共用部位、共用设施设备维修基金按规定移交给有关部门、单位的，应于移交时扣除。

第十七条 企业在开发区内建造的会所、物业管理场所、电站、热力站、水厂、文体场馆、幼儿园等配套设施，按以下规定进行处理：

(一) 属于非营利性的，且产权属于全体业主的，或无偿赠与地方政府、公用事业

单位的,可将其视为公共配套设施,其建造费用按公共配套设施费的有关规定进行处理。

(二)属于营利性的,或产权归企业所有的,或未明确产权归属的,或无偿赠与地方政府、公用事业单位以外其他单位的,应当单独核算其成本。除企业自用应按建造固定资产进行处理外,其他一律按建造开发产品进行处理。

第十八条 企业在开发区内建造的邮电通信、学校、医疗设施应单独核算成本,其中,由企业与国家有关业务管理部门、单位合资建设,完工后有偿移交的,国家有关业务管理部门、单位给予的经济补偿可直接抵扣该项目的建造成本,抵扣后的差额应调整当期应纳税所得额。

第十九条 企业采取银行按揭方式销售开发产品的,凡约定企业为购买方的按揭贷款提供担保的,其销售开发产品时向银行提供的保证金(担保金)不得从销售收入中减除,也不得作为费用在当期税前扣除,但实际发生损失时可据实扣除。

第二十条 企业委托境外机构销售开发产品的,其支付境外机构的销售费用(含佣金或手续费)不超过委托销售收入10%的部分,准予据实扣除。

第二十一条 企业的利息支出按以下规定进行处理:

(一)企业为建造开发产品借入资金而发生的符合税收规定的借款费用,可按企业会计准则的规定进行归集和分配,其中属于财务费用性质的借款费用,可直接在税前扣除。

(二)企业集团或其成员企业统一向金融机构借款分摊集团内部其他成员企业使用的,借入方凡能出具从金融机构取得借款的证明文件,可以在使用借款的企业间合理的分摊利息费用,使用借款的企业分摊的合理利息准予在税前扣除。

第二十二条 企业因国家无偿收回土地使用权而形成的损失,可作为财产损失按有关规定在税前扣除。

第二十三条 企业开发产品(以成本对象为计量单位)整体报废或毁损,其净损失按有关规定审核确认后准予在税前扣除。

第二十四条 企业开发产品转为自用的,其实际使用时间累计未超过12个月又销售的,不得在税前扣除折旧费用。

第四章 计税成本的核算

第二十五条 计税成本是指企业在开发、建造开发产品(包括固定资产,下同)过程中所发生的按照税收规定进行核算与计量的应归入某项成本对象的各项费用。

第二十六条 成本对象是指为归集和分配开发产品开发、建造过程中的各项耗费而确定的费用承担项目。计税成本对象的确定原则如下:

(一)可否销售原则。开发产品能够对外经营销售的,应作为独立的计税成本对象进行成本核算;不能对外经营销售的,可先作为过渡性成本对象进行归集,然后再将其相关成本摊入能够对外经营销售的成本对象。

(二)分类归集原则。对同一开发地点、竣工时间相近、产品结构类型没有明显差异的群体开发的项目,可作为一个成本对象进行核算。

(三)功能区分原则。开发项目某组成部分相对独立,且具有不同使用功能时,可

以作为独立的成本对象进行核算。

（四）定价差异原则。开发产品因其产品类型或功能不同等而导致其预期售价存在较大差异的，应分别作为成本对象进行核算。

（五）成本差异原则。开发产品因建筑上存在明显差异可能导致其建造成本出现较大差异的，要分别作为成本对象进行核算。

（六）权益区分原则。开发项目属于受托代建的或多方合作开发的，应结合上述原则分别划分成本对象进行核算。

成本对象由企业在开工之前合理确定，并报主管税务机关备案。成本对象一经确定，不能随意更改或相互混淆，如确需改变成本对象的，应征得主管税务机关同意。

第二十七条 开发产品计税成本支出的内容如下：

（一）土地征用费及拆迁补偿费。这是指为取得土地开发使用权（或开发权）而发生的各项费用，主要包括土地买价或出让金、大市政配套费、契税、耕地占用税、土地使用费、土地闲置费、土地变更用途和超面积补交的地价及相关税费、拆迁补偿支出、安置及动迁支出、回迁房建造支出、农作物补偿费、危房补偿费等。

（二）前期工程费。这是指项目开发前期发生的水文地质勘察、测绘、规划、设计、可行性研究、筹建、场地通平等前期费用。

（三）建筑安装工程费。这是指项目开发过程中发生的各项建筑安装费用，主要包括开发项目建筑工程费和开发项目安装工程费等。

（四）基础设施建设费。这是指开发项目在开发过程中所发生的各项基础设施支出，主要包括开发项目内道路、供水、供电、供气、排污、排洪、通信、照明等社区管网工程费和环境卫生、园林绿化等园林环境工程费。

（五）公共配套设施费。这是指开发项目内发生的、独立的、非营利性的，且产权属于全体业主的，或无偿赠与地方政府、政府公用事业单位的公共配套设施支出。

（六）开发间接费。这是指企业为直接组织和管理开发项目所发生的，且不能将其归属于特定成本对象的成本费用性支出。主要包括管理人员工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、工程管理费、周转房摊销以及项目营销设施建造费等。

第二十八条 企业计税成本核算的一般程序如下：

（一）对当期实际发生的各项支出，按其性质、经济用途及发生的地点、时间进行整理、归类，并将其区分为应计入成本对象的成本和应在当期税前扣除的期间费用。同时还应按规定对在有关预提费用和待摊费用进行计量与确认。

（二）对应计入成本对象中的各项实际支出、预提费用、待摊费用等合理的划分为直接成本、间接成本和共同成本，并按规定将其合理的归集、分配至已完工成本对象、在建成本对象和未建成本对象。

（三）对期前已完工成本对象应负担的成本费用按已销开发产品、未销开发产品和固定资产进行分配，其中应由已销开发产品负担的部分，在当期纳税申报时进行扣除，未销开发产品应负担的成本费用待其实际销售时再予扣除。

（四）对本期已完工成本对象分类为开发产品和固定资产并对其计税成本进行结算。其中属于开发产品的，应按可售面积计算其单位工程成本，据此再计算已销开发产品计税成本和未销开发产品计税成本。对本期已销开发产品的计税成本，准予在当期扣除，未销开发产品计税成本待其实际销售时再予扣除。

（五）对本期未完工和尚未建造的成本对象应当负担的成本费用，应按分别建立明细台账，待开发产品完工后再予结算。

第二十九条 企业开发、建造的开发产品应按制造成本法进行计量与核算。其中，应计入开发产品成本中的费用属于直接成本和能够分清成本对象的间接成本，直接计入成本对象，共同成本和不能分清负担对象的间接成本，应按受益的原则和配比的原则分配至各成本对象，具体分配方法可按以下规定选择其一：

（一）占地面积法。占地面积法是指按已动工开发成本对象占地面积占开发用地总面积的比例进行分配。

1. 一次性开发的，按某一成本对象占地面积占全部成本对象占地总面积的比例进行分配。

2. 分期开发的，首先按本期全部成本对象占地面积占开发用地总面积的比例进行分配，然后再按某一成本对象占地面积占期内全部成本对象占地总面积的比例进行分配。

期内全部成本对象应负担的占地面积为期内开发用地占地面积减除应由各期成本对象共同负担的占地面积。

（二）建筑面积法。建筑面积法是指按已动工开发成本对象建筑面积占开发用地总建筑面积的比例进行分配。

1. 一次性开发的，按某一成本对象建筑面积占全部成本对象建筑面积的比例进行分配。

2. 分期开发的，首先按期内成本对象建筑面积占开发用地计划建筑面积的比例进行分配，然后再按某一成本对象建筑面积占期内成本对象总建筑面积的比例进行分配。

（三）直接成本法。直接成本法是指按期内某一成本对象的直接开发成本占期内全部成本对象直接开发成本的比例进行分配。

（四）预算造价法。预算造价法是指按期内某一成本对象预算造价占期内全部成本对象预算造价的比例进行分配。

第三十条 企业下列成本应按以下方法进行分配：

（一）土地成本，一般按占地面积法进行分配。如果确需结合其他方法进行分配的，应征得税务机关同意。

土地开发同时连接房地产开发的，属于一次性取得土地分期开发房地产的情况，其土地开发成本经过税务机关同意后可先按土地整体预算成本进行分配，待土地整体开发完毕再行调整。

（二）单独作为过渡性成本对象核算的公共配套设施开发成本，应按建筑面积法进行分配。

(三) 借款费用属于不同成本对象共同负担的,按直接成本法或按预算造价法进行分配。

(四) 其他成本项目的分配法由企业自行确定。

第三十一条 企业以非货币交易方式取得土地使用权的,应按下列规定确定其成本:

(一) 企业、单位以换取开发产品为目的,将土地使用权投资企业的,按下列规定进行处理:

1. 换取的开发产品如为该项土地开发、建造的,接受投资的企业在接受土地使用权时暂不确认其成本,待首次分出开发产品时,再按应分出开发产品(包括首次分出的和以后应分出的)的市场公允价值和土地使用权转移过程中应支付的相关税费计算确认该项土地使用权的成本。如涉及补价,土地使用权的取得成本还应加上应支付的补价款或减除应收到的补价款。

2. 换取的开发产品如为其他土地开发、建造的,接受投资的企业在投资交易发生时,按应付出开发产品市场公允价值和土地使用权转移过程中应支付的相关税费计算确认该项土地使用权的成本。如涉及补价,土地使用权的取得成本还应加上应支付的补价款或减除应收到的补价款。

(二) 企业、单位以股权的形式,将土地使用权投资企业的,接受投资的企业应在投资交易发生时,按该项土地使用权的市场公允价值和土地使用权转移过程中应支付的相关税费计算确认该项土地使用权的取得成本。如涉及补价,土地使用权的取得成本还应加上应支付的补价款或减除应收到的补价款。

第三十二条 除以下几项预提(应付)费用外,计税成本均应为实际发生的成本。

(一) 出包工程未最终办理结算而未取得全额发票的,在证明资料充分的前提下,其发票不足金额可以预提,但最高不得超过合同总金额的10%。

(二) 公共配套设施尚未建造或尚未完工的,可按预算造价合理预提建造费用。此类公共配套设施必须符合已在售房合同、协议或广告、模型中明确承诺建造且不可撤销,或按照法律法规规定必须配套建造的条件。

(三) 应向政府上交但尚未上交的报批报建费用、物业完善费用可以按规定预提。物业完善费用是指按规定应由企业承担的物业管理基金、公建维修基金或其他专项基金。

第三十三条 企业单独建造的停车场所,应作为成本对象单独核算。利用地下基础设施形成的停车场所,作为公共配套设施进行处理。

第三十四条 企业在结算计税成本时其实际发生的支出应当取得但未取得合法凭据的,不得计入计税成本,待实际取得合法凭据时,再按规定计入计税成本。

第三十五条 开发产品完工以后,企业可在完工年度企业所得税汇算清缴前选择确定计税成本核算的终止日,不得滞后。凡已完工开发产品在完工年度未按规定结算计税成本,主管税务机关有权确定或核定其计税成本,据此进行纳税调整,并按《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定对其进行处理。

第五章 特定事项的税务处理

第三十六条 企业以本企业为主体联合其他企业、单位、个人合作或合资开发房地产项目，且该项目未成立独立法人公司的，按下列规定进行处理：

（一）凡开发合同或协议中约定向投资各方（合作、合资方，下同）分配开发产品的，企业在首次分配开发产品时，如该项目已经结算计税成本，其应分配给投资方开发产品的计税成本与其投资额之间的差额计入当期应纳税所得额；如未结算计税成本，则将投资方的投资额视同销售收入进行相关的税务处理。

（二）凡开发合同或协议中约定分配项目利润的，应按以下规定进行处理：

1. 企业应将该项目形成的营业利润额并入当期应纳税所得额统一申报缴纳企业所得税，不得在税前分配该项目的利润。同时不能因接受投资方投资额而在成本中摊销或在税前扣除相关的利息支出。

2. 投资方取得该项目的营业利润应视同股息、红利进行相关的税务处理。

第三十七条 企业以换取开发产品为目的，将土地使用权投资其他企业房地产开发项目的，按以下规定进行处理：

企业应在首次取得开发产品时，将其分解为转让土地使用权和购入开发产品两项经济业务进行所得税处理，并按应从该项目取得的开发产品（包括首次取得的和以后应取得的）的市场公允价值计算确认土地使用权转让所得或损失。

第六章 附 则

第三十八条 从事房地产开发经营业务的外商投资企业在 2007 年 12 月 31 日前存有销售未完工开发产品取得的收入，至该项开发产品完工后，一律按本办法第九条规定的办法进行税务处理。

第三十九条 本通知自 2008 年 1 月 1 日起执行。

附录 C 土地增值税清算管理规程

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

各省、自治区、直辖市和计划单列市地方税务局：

为了加强房地产开发企业的土地增值税征收管理，规范土地增值税清算工作，根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及其实施细则、《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则等有关税收法律、行政法规的规定，结合房地产开发经营业务的特点，国家税务总局制定了《土地增值税清算管理规程》，现印发给你们，请遵照执行。

国家税务总局
二〇〇九年五月十二日

土地增值税清算管理规程

第一章 总 则

第一条 为了加强土地增值税征收管理，规范土地增值税清算工作，根据《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则、《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及其实施细则等规定，制定本规程（以下简称《规程》）。

第二条 《规程》适用于房地产开发项目土地增值税清算工作。

第三条 《规程》所称土地增值税清算，是指纳税人在符合土地增值税清算条件后，依照税收法律、法规及土地增值税有关政策规定，计算房地产开发项目应缴纳的土地增值税税额，并填写《土地增值税清算申报表》，向主管税务机关提供有关资料，办理土地增值税清算手续，结清该房地产项目应缴纳土地增值税税款的行为。

第四条 纳税人应当如实申报应缴纳的土地增值税税额，保证清算申报的真实性、准确性和完整性。

第五条 税务机关应当为纳税人提供优质纳税服务，加强土地增值税政策宣传辅导。

主管税务机关应及时对纳税人清算申报的收入、扣除项目金额、增值额、增值率以及税款计算等情况进行审核，依法征收土地增值税。

第二章 前期管理

第六条 主管税务机关应加强房地产开发项目的日常税收管理，实施项目管理。主管税务机关应从纳税人取得土地使用权开始，按项目分别建立档案、设置台账，对

纳税人项目立项、规划设计、施工、预售、竣工验收、工程结算、项目清盘等房地产开发全过程情况实行跟踪监控，做到税务管理与纳税人项目开发同步。

第七条 主管税务机关对纳税人项目开发期间的会计核算工作应当积极关注，对纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的，应督促纳税人根据清算要求按不同期间和不同项目合理归集有关收入、成本、费用。

第八条 对纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的，有条件的地区，主管税务机关可结合发票管理规定，对纳税人实施项目专用票据管理措施。

第三章 清 算 受 理

第九条 纳税人符合下列条件之一的，应进行土地增值税的清算。

(一) 房地产开发项目全部竣工、完成销售的。

(二) 整体转让未竣工决算房地产开发项目的。

(三) 直接转让土地使用权的。

第十条 对符合以下条件之一的，主管税务机关可要求纳税人进行土地增值税清算。

(一) 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。

(二) 取得销售（预售）许可证满三年仍未销售完毕的。

(三) 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。

(四) 省（自治区、直辖市、计划单列市）税务机关规定的其他情况。

对前款所列第（三）项情形，应在办理注销登记前进行土地增值税清算。

第十一条 对于符合本规程第九条规定，应进行土地增值税清算的项目，纳税人应当在满足条件之日起 90 日内到主管税务机关办理清算手续。对于符合本规程第十条规定税务机关可要求纳税人进行土地增值税清算的项目，由主管税务机关确定是否进行清算；对于确定需要进行清算的项目，由主管税务机关下达清算通知，纳税人应当在收到清算通知之日起 90 日内办理清算手续。

应进行土地增值税清算的纳税人或经主管税务机关确定需要进行清算的纳税人，在上述规定的期限内拒不清算或不提供清算资料的，主管税务机关可依据《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定处理。

第十二条 纳税人清算土地增值税时应提供的清算资料

(一) 土地增值税清算表及其附表（参考表样见附件，各地可根据本地实际情况制定）。

(二) 房地产开发项目清算说明，主要内容应包括房地产开发项目立项、用地、开发、销售、关联方交易、融资、税款缴纳等基本情况及主管税务机关需要了解的其他情况。

(三) 项目竣工决算报表、取得土地使用权所支付的地价款凭证、国有土地使用权出让合同、银行贷款利息结算通知单、项目工程合同结算单、商品房购销合同统计表、销售明细表、预售许可证等与转让房地产的收入、成本和费用有关的证明资料。主管

税务机关需要相应项目记账凭证的，纳税人还应提供记账凭证复印件。

（四）纳税人委托税务中介机构审核鉴证的清算项目，还应报送中介机构出具的《土地增值税清算税款鉴证报告》。

第十三条 主管税务机关收到纳税人清算资料后，对符合清算条件的项目，且报送的清算资料完备的，予以受理；对纳税人符合清算条件、但报送的清算资料不全的，应要求纳税人在规定期限内补报，纳税人在规定的期限内补齐清算资料后，予以受理；对不符合清算条件的项目，不予受理。上述具体期限由各省、自治区、直辖市、计划单列市税务机关确定。主管税务机关已受理的清算申请，纳税人无正当理由不得撤销。

第十四条 主管税务机关按照本规程第六条进行项目管理时，对符合税务机关可要求纳税人进行清算情形的，应当作出评估，并经分管领导批准，确定何时要求纳税人进行清算的时间。对确定暂不通知清算的，应继续做好项目管理，每年作出评估，及时确定清算时间并通知纳税人办理清算。

第十五条 主管税务机关受理纳税人清算资料后，应在一定期限内及时组织清算审核。具体期限由各省、自治区、直辖市、计划单列市税务机关确定。

第四章 清算审核

第十六条 清算审核包括案头审核、实地审核。

案头审核是指对纳税人报送的清算资料进行数据、逻辑审核，重点审核项目归集的一致性、数据计算准确性等。

实地审核是指在案头审核的基础上，通过对房地产开发项目实地查验等方式，对纳税人申报情况的客观性、真实性、合理性进行审核。

第十七条 清算审核时，应审核房地产开发项目是否以国家有关部门审批、备案的项目为单位进行清算；对于分期开发的项目，是否以分期项目为单位清算；对不同类型房地产是否分别计算增值额、增值率，缴纳土地增值税。

第十八条 审核收入情况时，应结合销售发票、销售合同（含房管部门网上备案登记资料）、商品房销售（预售）许可证、房产销售分户明细表及其他有关资料，重点审核销售明细表、房地产销售面积与项目可售面积的数据关联性，以核实计税收入；对销售合同所载商品房面积与有关部门实际测量面积不一致，而发生补、退房款的收入调整情况进行审核；对销售价格进行评估，审核有无价格明显偏低情况。

必要时，主管税务机关可通过实地查验，确认有无少计、漏计事项，确认有无将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等情况。

第十九条 非直接销售和自用房地产的收入确定

（一）房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产，其收入按下列方法和顺序确认：

1. 按本企业在同一地区、同一年度销售的同类房地产的平均价格确定。
2. 由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

（二）房地产开发企业将开发的部分房地产转为企业自用或用于出租等商业用途时，如果产权未发生转移，不征收土地增值税，在税款清算时不列收入，不扣除相应的成本和费用。

第二十条 土地增值税扣除项目审核的内容包括：

（一）取得土地使用权所支付的金额。

（二）房地产开发成本，包括：土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共配套设施费、开发间接费用。

（三）房地产开发费用。

（四）与转让房地产有关的税金。

（五）国家规定的其他扣除项目。

第二十一条 审核扣除项目是否符合下列要求：

（一）在土地增值税清算中，计算扣除项目金额时，其实际发生的支出应当取得但未取得合法凭据的不得扣除。

（二）扣除项目金额中所归集的各项成本和费用，必须是实际发生的。

（三）扣除项目金额应当准确地在各扣除项目中分别归集，不得混淆。

（四）扣除项目金额中所归集的各项成本和费用必须是在清算项目开发中直接发生的或应当分摊的。

（五）纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的，或者同一项目中建造不同类型房地产的，应按照受益对象，采用合理的分配方法，分摊共同的成本费用。

（六）对同一类事项，应当采取相同的会计政策或处理方法。会计核算与税务处理规定不一致的，以税务处理规定为准。

第二十二条 审核取得土地使用权支付金额和土地征用及拆迁补偿费时应当重点关注：

（一）同一宗土地有多个开发项目，是否予以分摊，分摊办法是否合理、合规，具体金额的计算是否正确。

（二）是否存在将房地产开发费用记入取得土地使用权支付金额以及土地征用及拆迁补偿费的情形。

（三）拆迁补偿费是否实际发生，尤其是支付给个人的拆迁补偿款、拆迁（回迁）合同和签收花名册或签收凭证是否一一对应。

第二十三条 审核前期工程费、基础设施费时应当重点关注：

（一）前期工程费、基础设施费是否真实发生，是否存在虚列情形。

（二）是否将房地产开发费用记入前期工程费、基础设施费。

（三）多个（或分期）项目共同发生的前期工程费、基础设施费，是否按项目合理分摊。

第二十四条 审核公共配套设施费时应当重点关注：

（一）公共配套设施的界定是否准确，公共配套设施费是否真实发生，有无预提的公共配套设施费情况。

(二) 是否将房地产开发费用记入公共配套设施费用中。

(三) 多个(或分期)项目共同发生的公共配套设施费,是否按项目合理分摊。

第二十五条 审核建筑安装工程费时应当重点关注:

(一) 发生的费用是否与决算报告、审计报告、工程结算报告、工程施工合同记载的内容相符。

(二) 房地产开发企业自购建筑材料时,自购建材费用是否重复计算扣除项目。

(三) 参照当地当期同类开发项目单位平均建安成本或当地建设部门公布的单位定额成本,验证建筑安装工程费支出是否存在异常。

(四) 房地产开发企业采用自营方式自行施工建设的,还应当关注有无虚列、多列施工人工费、材料费、机械使用费等情况。

(五) 建筑安装发票是否在项目所在地税务机关开具。

第二十六条 审核开发间接费用时应当重点关注:

(一) 是否存在将企业行政管理部门(总部)为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用记入开发间接费用的情形。

(二) 开发间接费用是否真实发生,有无预提开发间接费用的情况,取得的凭证是否合法有效。

第二十七条 审核利息支出时应当重点关注:

(一) 是否将利息支出从房地产开发成本中调整至开发费用。

(二) 分期开发项目或者同时开发多个项目的,其取得的一般性贷款的利息支出,是否按照项目合理分摊。

(三) 利用闲置专项借款对外投资取得收益,其收益是否冲减利息支出。

第二十八条 代收费用的审核。

对于县级以上人民政府要求房地产开发企业在售房时代收的各项费用,审核其代收费用是否计入房价并向购买方一并收取;当代收费用计入房价时,审核有无将代收费用计入加计扣除以及房地产开发费用计算基数的情形。

第二十九条 关联方交易行为的审核。

在审核收入和扣除项目时,应重点关注关联企业交易是否按照公允价值和营业常规进行业务往来。

应当关注企业大额应付款余额,审核交易行为是否真实。

第三十条 纳税人委托中介机构审核鉴证的清算项目,主管税务机关应当采取适当方法对有关鉴证报告的合法性、真实性进行审核。

第三十一条 对纳税人委托中介机构审核鉴证的清算项目,主管税务机关未采信或部分未采信鉴证报告的,应当告知其理由。

第三十二条 土地增值税清算审核结束,主管税务机关应当将审核结果书面通知纳税人,并确定办理补、退税期限。

第五章 核定征收

第三十三条 在土地增值税清算过程中,发现纳税人符合核定征收条件的,应按

核定征收方式对房地产项目进行清算。

第三十四条 在土地增值税清算中符合以下条件之一的，可实行核定征收。

（一）依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的。

（二）擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的。

（三）虽设置账簿，但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以确定转让收入或扣除项目金额的。

（四）符合土地增值税清算条件，企业未按照规定的期限办理清算手续，经税务机关责令限期清算，逾期仍不清算的。

（五）申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。

第三十五条 符合上述核定征收条件的，由主管税务机关发出核定征收的税务事项告知书后，税务人员对房地产项目开展土地增值税核定征收核查，经主管税务机关审核商议，通知纳税人申报缴纳应补缴税款或办理退税。

第三十六条 对于分期开发的房地产项目，各期清算的方式应保持一致。

第六章 其 他

第三十七条 土地增值税清算资料应按照档案化管理的要求，妥善保存。

第三十八条 本规程自 2009 年 6 月 1 日起施行，各省（自治区、直辖市、计划单列市）税务机关可结合本地实际，对本规程进行进一步细化。



刘玉章简介

我国著名财税专家，高级会计师、注册会计师。现受聘担任世界税收联合会（中国）财税研究员，中央财经大学财经研究院客座教授，财政部科研所培训中心兼职教授，北京刘玉章财税顾问有限公司总裁。

长期从事房地产企业、建筑企业的财务会计、审计等实务工作，潜心于房地产业财税研究，具有深湛的理论基础，丰富的实践经验，广泛的财经法规知识积累，良好的税企沟通能力。曾经参与我国《企业所得税法》的研究、制定工作，对企业所得税法规具有独到见解，被誉为我国房地产业界纳税筹划的领军人物。

出版有《房地产企业财税操作技巧》、《土地增值税清算大成》、《企业所得税汇算清缴指南》、《流转税改革与纳税操作实务》、《中国税制》等多部财税专著。

为中华崛起传播智慧

地址：北京市百万庄大街22号

邮政编码：100037

电话服务

社服中心：010-88361066

销售一部：010-68326294

销售二部：010-88379649

读者购书热线：010-88379203

网络服务

教材网：<http://www.cmpedu.com>

机工官网：<http://www.cmpbook.com>

机工微博：<http://weibo.com/cmp1952>

封面无防伪标均为盗版

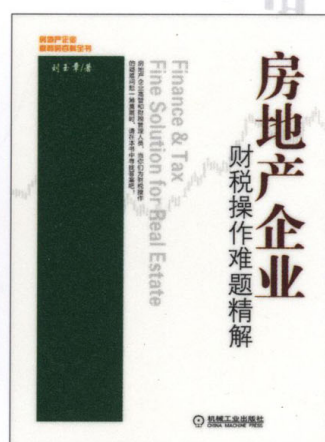
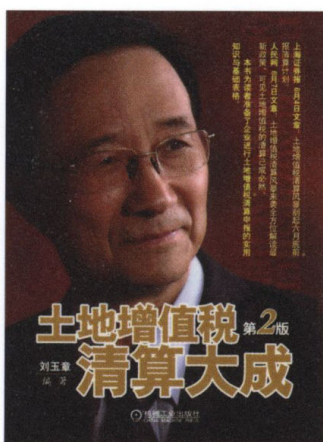
房地产企业 财税操作难题精解

在房价调控的时代气息充满各个角落时，我国对房地产业的税收征管逐渐加强，怎样提高房地产企业的利润，成为房地产企业老板、高管和财务管理人员一筹莫展的问题。

本书依据房地产新政，解答困扰房地产企业的财税疑难问题

房地产企业开发经营、纳税筹划、会计核算的百科全书

合理、合法地少交税，提高房地产企业利润



Finance & Tax
Fine Solution for Real Estate



微信扫一扫
这是一个读书和交流的入口

新亚集团：中国工业出版传媒集团
联系电话：010-88379081



图书上架建议 房地产企业/财务

ISBN 978-7-111-42893-0

ISBN 978-7-111-42893-0



9 787111 428930 >

定价：68.00元