



争取更合理的土地增值税税款的抵扣方法

国家税务总局发布了 29 号公告，明确了房地产开发企业注销前，由于开发项目土地增值税清算税款而导致多缴的企业所得税的退税问题。该文件为房地产开发企业解决因销售收入和土地增值税成本扣除的发生时间不匹配而造成的额外的企业所得税税负问题提供了政策依据。

本期快讯讨论的法规:

- 《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》，国家税务总局公告 2010 年第 29 号，2010 年 12 月 24 日发布，2010 年 1 月 1 日起施行（29 号公告）

政策背景

房地产开发企业的土地增值税清算时间通常发生于项目开发和销售之后。土地增值税税金一般仅在缴纳后方可税前列支。因此，土地增值税清算时房地产开发企业可能已不能产生足够的税务利润以吸收土地增值税成本，从而导致许多房地产开发企业在注销当年汇算清缴出现大量亏损。我国企业所得税法并不允许当年亏损转回至以前年度用以调减以前年度应纳税所得额，因而收入与土地增值税成本扣除的发生时间的不匹配可能会加重房地产企业的实际所得税税负和现金成本。在实务操作中，部分房地产企业需要与主管税务机关特别协商以求解决该问题，个案处理的过程往往耗时较长。

29 号公告允许房地产开发企业就土地增值税清算税款向以前年度进行分摊，并就可能多缴纳的企业所得税申请退税。

主要内容

• 企业所得税退税适用条件

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，如符合以下条件，可申请企业所得税退税：

- 项目已进行土地增值税清算；且
- 注销当年汇算清缴出现亏损

• 企业所得税退税计算方法

房地产开发企业首先应按照项目开发各年度实现的项目销售收入占整个项目销售收入总额的比例，将整个项目缴纳的土地增值税总额在项目开发各年度进行分摊，计算项目开发各年度应分摊（扣除）的土地增值税。具体计算如下：

$$\text{各年度应分摊的土地增值税} = \text{土地增值税总额} \times (\text{项目年度销售收入} \div \text{整个项目销售收入总额})$$

房地产开发企业再用计算出的各年度应分摊的土地增值税减去该年度已经税前扣除的土地增值税，余额属于在各年度应补充扣除的土地增值税；企业应调整该年度的应纳税所得额，并可就多缴税款申请退税。

毕马威的意见

• 对实际企业所得税税负的正面影响

根据现行土地增值税法规要求，房地产开发企业应按照开发项目预售收入的一定百分比预缴土地增值税。当开发项目竣工销售，达到清算条件后，房地产开发企业应向主管税务机关进行土地增值税的清算；并就抵减预缴土地增值税后的余额补缴税款。

然而，房地产开发企业的企业所得税纳税义务发生时间为在项目期间按年计征，与土地增值税最终清算时间并不匹配，土地增值税清算通常滞后于企业所得税纳税义务发生时间。即使房地产企业对于应缴纳的土地增值税进行了预提，由于尚未实际缴纳，所以预提的土地增值税税款通常不能在当年企业所得税前扣除，而只可以在土地增值税清算的年度一次性扣除。

鉴于当前的房地产市场环境，以及对房地产开发企业的土地增值税清算管理，房地产开发企业往往在土地增值税清算时需补缴大量的税款。然而，往往土地增值税的清算年度间房地产企业的大部分销售都已完成，补缴的税款的扣除很可能导致房地产开发企业在当年产生较大的亏损。如果房地产开发企业无法在以后年度弥补这项亏损，就会增加整个经营期间企业的实际所得税税负。

29号公告的发布为这种情况提供了政策指引,明确了房地产开发企业土地增值税清算税款的企业所得税税前扣除及相应的企业所得税退税问题。随着29号公告的发布,房地产企业多缴企业所得税的退税问题有了相应的政策依据和具体指引,房地产企业因此可能不再需要花费大量时间和精力与主管税务机关特别协商以求解决该问题,同时降低了协商过程的不确定性。

29号公告自2010年1月1日起追溯施行。对于2010年1月1日后办理注销税务登记的房地产开发企业,如果存在由于土地增值税清算税款造成多缴企业所得税的情形,应向主管税务机关申请退税。

正在准备2010年第4季度或2010年全年财务报表及信息披露的相关行业企业应考虑29号公告对企业的税后利润及实际所得税税负影响及相关财务处理。

• 实际操作中未明确问题

我们注意到29号公告对于一些问题仍未明确,有待于主管税务机关在以后的实际操作中作进一步解释:

- 2010年1月1日之前已经注销税务登记的房地产开发企业

29号公告明确指出对于2010年1月1日后办理注销税务登记的房地产开发企业,符合条件的可向主管税务机关申请退税;但是对于那些在2010年1月1日之前已经注销税务登记且存在多缴企业所得税情形的房地产开发企业,是否可以引用29号公告向其原主管税务机关就其多缴纳的企业所得税申请退税并未明确。对于这类房地产开发企业,是否有机会采取同样的处理以申请退税?房地产开发企业可以就此问题进一步与主管税务机关进行个案咨询,以寻求退税的可能性。

- 按照核定征收方法清算土地增值税的房地产开发企业

土地增值税清算方法除了按实征收(按照实际收入与可扣除项目的差额计算税款)外,房地产开发企业经主管税务机关批准亦可按照核定征收方法清算土地增值税。这些房地产开发企业是否也可以根据29号公告向其原主管税务机关就其多缴纳的企业所得税申请退税也未明确。对此问题,仍有待于税务机关的解释并在操作中进一步明确。

聯系我們

何坤明

稅務服務主管合夥人
中國和香港特別行政區
電話: +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

北京/沈陽

凌先肇

電話: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

青島

彭曉峰

電話: +86 (532) 8907 1728
vincent.pang2@kpmg.com

上海/南京

何超良

稅務服務主管合夥人
華中區
電話: +86 (21) 2212 3406
chris.ho@kpmg.com

杭州

吳智廣

電話: +86 (571) 2803 8081
martin.ng@kpmg.com

成都

周咏雄

電話: +86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

廣州

李一源

電話: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

福州/廈門

李瑾

電話: +86 (591) 8833 1118
jean.j.li@kpmg.com

深圳

孫桂華

稅務服務主管合夥人
華南區
電話: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

香港

楊嘉燕

電話: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

華北區

凌先肇

電話: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

馮栢文 (Vaughn Barber)

電話: +86 (10) 8508 7071
vaughn.barber@kpmg.com

邱占廣

電話: +86 (10) 8508 7512
roger.di@kpmg.com

賈肖肖

電話: +86 (10) 8508 7517
jonathan.jia@kpmg.com

彭曉峰

電話: +86 (532) 8907 1728
vincent.pang2@kpmg.com

黃偉光

電話: +86 (10) 8508 7085
michael.wong@kpmg.com

延峰

電話: +86 (10) 8508 7508
irene.yan@kpmg.com

張豪

電話: +86 (10) 8508 7509
tracy.h.zhang@kpmg.com

趙彤

電話: +86 (10) 8508 7515
catherine.zhao@kpmg.com

高橋宏幸

電話: +86 (10) 8508 7078
hiroyuki.takahashi@kpmg.com

張宇

電話: +86 (10) 8508 7511
leonard.zhang@kpmg.com

華中區

何超良

稅務服務主管合夥人
華中區
電話: +86 (21) 2212 3406
chris.ho@kpmg.com

周咏雄

電話: +86 (21) 2212 3206
anthony.chau@kpmg.com

池澄

電話: +86 (21) 2212 3433
cheng.chi@kpmg.com

張少云

電話: +86 (21) 2212 3268
bolivia.cheung@kpmg.com

符碧琴

電話: +86 (21) 2212 3412
dawn.foo@kpmg.com

梁新彥

電話: +86 (21) 2212 3488
sunny.leung@kpmg.com

盧奕

電話: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

吳智廣

電話: +86 (571) 2803 8081
martin.ng@kpmg.com

大谷泰彦

電話: +86 (21) 2212 3360
yasuhiko.otani@kpmg.com

謝憶璐

電話: +86 (21) 2212 3422
grace.xie@kpmg.com

許子冲

電話: +86 (21) 2212 3404
zichong.xu@kpmg.com

翁晔

電話: +86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

張日文

電話: +86 (21) 2212 3415
william.zhang@kpmg.com

黃及時

電話: +86 (21) 2212 3605
david.huang@kpmg.com

饶戈军

電話: +86 (21) 2212 3208
amy.rao@kpmg.com

華南區

孫桂華

稅務服務主管合夥人
華南區
電話: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

李瑾

電話: +86 (591) 8833 1118
jean.j.li@kpmg.com

李雁

電話: +86 (21) 2547 1198
jean.li@kpmg.com

李一源

電話: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

廖雅芸

電話: +86 (20) 3813 8668
kelly.liao@kpmg.com

何曉宜

電話: +86 (755) 2547 1276
angie.ho@kpmg.com

香港

劉壹嘉軒

稅務服務主管合夥人
香港特別行政區
電話: +852 2826 7165
ayasha.macpherson@kpmg.com

艾柏熙 (Chris Abbiss)

電話: +852 2826 7226
chris.abbiss@kpmg.com

包迪云 (Darren Bowdern)

電話: +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

甘毅信 (Alex Capri)

電話: +852 28267223
alex.capri@kpmg.com

霍宁恩 (Barbara Forrest)

電話: +852 2978 8941
barbara.forrest@kpmg.com

古军华

電話: +852 2978 8983
john.gu@kpmg.com

白士平 (Ken Harvey)

電話: +852 26857806
ken.harvey@kpmg.com

何博礼 (Nigel Hobler)

電話: +852 2143 8784
nigel.hobler@kpmg.com

甘兆年 (Charles Kinsley)

電話: +852 2826 8070
charles.kinsley@kpmg.com

孔達信 (John Kondos)

電話: +852 26857457
john.kondos@kpmg.com

伍耀輝

電話: +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

潘嘉礼 (Kari Pahlman)

電話: +852 2143 8777
kari.pahlman@kpmg.com

譚培立 (John Timpany)

電話: +852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

邢果欣

電話: +852 2978 8965
christopher.xing@kpmg.com

楊嘉燕

電話: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

王尹巧仪

電話: +852 2978 8288
jennifer.wong@kpmg.com

kpmg.com/cn

本刊物所載資料僅供一般參考用，並非針對任何個人或團體的個別情況而提供。雖然本所已致力提供準確和及時的資料，但本所不能保證這些數據在閣下收取本刊物時或日後仍然準確。任何人士不應在沒有詳細考慮相關的情況及獲取適當的專業意見下依據本刊物所載資料行事。

© 2011 畢馬威會計師事務所 — 香港合夥制事務所，是與瑞士實體 — 畢馬威國際合作組織（“畢馬威國際”）相關聯的獨立成員所網絡中的成員。© 2011 畢馬威企業諮詢（中國）有限公司 — 中國外商獨資企業，是與瑞士實體 — 畢馬威國際合作組織（“畢馬威國際”）相關聯的獨立成員所網絡中的成員。版權所有，不得轉載。

畢馬威的名稱、標識和 “cutting through complexity” 均屬於畢馬威國際的註冊商標。