

## 税务评论

作者：

**北京**  
**孙菊茹**  
合伙人  
电话：+86 10 8520 7505  
电子邮件：  
[nanmarsh@deloitte.com.cn](mailto:nanmarsh@deloitte.com.cn)

**广州**  
**周红**  
高级经理  
电话：+86 20 2831 1317  
电子邮件：  
[elzhou@deloitte.com.cn](mailto:elzhou@deloitte.com.cn)

**上海**  
**辛悦**  
经理  
电话：+86 21 6141 1072  
电子邮件：  
[lxin@deloitte.com.cn](mailto:lxin@deloitte.com.cn)

如欲垂询更多信息，请联络：

**房地产行业**  
**全国主管税务合伙人**  
**(北京)**  
**孙菊茹**  
合伙人  
电话：+86 10 8520 7505  
电子邮件：  
[nanmarsh@deloitte.com.cn](mailto:nanmarsh@deloitte.com.cn)

**华东区 (上海)**  
**陈振国**  
合伙人  
电话：+86 21 6141 1033  
电子邮件：  
[sitan@deloitte.com.cn](mailto:sitan@deloitte.com.cn)

**华南区 (香港特别行政区)**  
**谭振雄**  
合伙人  
电话：+852 2852 1672  
电子邮件：  
[anttam@deloitte.com.hk](mailto:anttam@deloitte.com.hk)

## 中国税务 房地产行业

### 国税总局明确土地增值税在企业所得税税前扣除事宜

近日，国家税务总局（简称“国税总局”）颁布了《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，简称“公告”），对土地增值税的所得税前扣除事宜作了明确。该公告自 2010 年 1 月 1 日起施行。

根据土地增值税的征管规定，房地产开发企业在取得房产销售款（包括预售款）时，通常即须按该款项的一定比例（即土地增值税预征率）预缴土地增值税；待其所属的房地产项目全部竣工、完成销售时（或符合其他条件，如销售产品达到可售建筑面积 85% 的），房地产开发企业须另行确定房地产开发成本、费用等有关扣除项目，以计算整个项目最终应缴纳的土地增值税金额，并结合之前的预缴记录进行多退少补（即土地增值税清算）。

由于涉及预缴和清算两个环节，因此土地增值税的所得税扣除时点一直存有争议。在目前大多数地区的纳税实践中，税务机关一般仅允许在预缴年度扣除预缴的土地增值税金，清算环节补缴的土地增值税一律在清算当年的企业所得税前扣除。但另一种观点认为，清算环节缴纳的土地增值税与以前年度实现的销售收入相关，一律在清算当年扣除有一定的不合理性。尤其在实践中，清算环节需要补缴的土地增值税金额往往较大，但此时已经接近项目尾声，房地产开发企业可能没有足够的项目收入，如果再按上述税务处理则很可能导致大量的土地增值税金计入企业亏损且在实质上无法得到弥补。因此，后一种观点主张应将补缴的土地增值税合理的分摊至以前年度，对以前年度的应纳税所得进行追溯调整。

此次颁布的公告允许符合一定条件的房地产开发企业在注销当年将土地增值税总额合理分摊至各项目年度，并对项目年度的应纳税所得进行追溯调整，相应申请退税。另一方面，这一公告的发布似乎也意味着不符合条件的房地产开发企业只能将清算环节缴纳的土地增值税计入清算年度的支出。

### 公告主要内容

#### • 适用范围

根据公告，已进行土地增值税清算的房地产开发企业，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，可按照公告规定将土地增值税分摊至项目开发各年度，进行追溯调整并相应申请退税。

值得注意的是，上述调整以及退税只能在房地产开发企业申请注销税务登记时才能够办理；因此，在完成土地增值税清算的当年，企业还无法马上对以前年度进行调整。

而且，上述政策的适用对象必须是在注销当年汇算清缴出现亏损的房地产开发企业。但是根据公告规定，即使该企业在注销当年汇算清缴出现亏损，如满足下列条件之一的，仍然不能适用公告中规定的税务处理：

- 1) 土地增值税清算当年未出现亏损；
- 2) 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。

一般认为，在上述任一条件下，企业的土地增值税支出已经在所得税前得到弥补，故无须再进行追溯调整。

然而，上述规定似乎并未顾及企业年度间存在税率差异的情况。不少房地产开发企业在2008年之前适用33%的企业所得税税率，2008年起则适用25%的企业所得税税率。如果这类企业的土地增值税清算在2008年以后进行，即使其土地增值税支出已在所得税前全额弥补，是否适用追溯调整仍然可能导致企业的整体税负产生差异。若企业不符合公告的适用条件，可能会由于税率差异遭受一定的损失。

## • 追溯调整及退税的计算

公告规定，企业整个项目缴纳的土地增值税总额，应按照以下公式，在项目开发各年度进行分摊，重新计算项目开发各年度的应纳税所得：

各年度应分摊的土地增值税=土地增值税总额\*项目年度销售收入/整个项目销售收入总额

由于增值额小于20%的普通标准住宅销售收入免征土地增值税，因此公告明确这部分收入不记入上述公式中的“项目年度销售收入”和“整个项目销售收入总额”。

项目开发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后，余额可在该年补充扣除，并据此计算应退税款；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。虽然该公告没有指出这一部分亏损的可弥补期限，但根据企业所得税法的规定，这部分亏损应在五年内进行弥补。另外，公告明确企业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。

## • 申请退税的主要资料

公告指出，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，包括企业整个项目缴纳的土地增值税总额、整个项目销售收入总额、项目年度销售收入、各年度应分摊的土地增值税和已经税前扣除的土地增值税、各年度的适用税率等。

## 评述

公告的发布明确了在一定条件下，房地产开发企业可将清算环节确定的项目土地增值税总额分摊至项目年度进行追溯调整的事项，一定程度上解决了实务中不少房地产开发企业因土地增值税清算导致大量土地增值税支出形成亏损而得不到弥补的难题，因此有望对土地增值税的清算工作产生间接的推动作用。

但在公告的具体执行过程中，可能还会产生不少有待明确的问题。例如，从事跨省、市房地产开发的企业，经常会在项目所在地设立分公司负责当地项目的具体开发工作，在该项目结束后，分公司也会相应注销。这类企业在办理项目分公司注销时，是否有可能当即适用公告的规定，对该项目的土地增值税进行追溯分摊？房地产开发企业应密切关注各地主管税务机关的征管动向，必要时主动与税务机关进行确认，以避免税务风险。

本文由德勤华永会计师事务所有限公司为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

#### 北京

##### 吴嘉源

合伙人

电话：+86 10 8520 7501

传真：+86 10 8518 7501

电子邮件：[keving@deloitte.com.cn](mailto:keving@deloitte.com.cn)

#### 香港特别行政区

##### 张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

传真：+852 2851 8005

电子邮件：[ryanchang@deloitte.com.hk](mailto:ryanchang@deloitte.com.hk)

#### 苏州

##### 许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：[frakxu@deloitte.com.cn](mailto:frakxu@deloitte.com.cn)

[mliang@deloitte.com.cn](mailto:mliang@deloitte.com.cn)

#### 重庆

##### 汤卫东

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：[ftang@deloitte.com.cn](mailto:ftang@deloitte.com.cn)

#### 澳门特别行政区

##### 马健华

合伙人

电话：+853 8898 8833

传真：+853 2871 3033

电子邮件：[quiva@deloitte.com.hk](mailto:quiva@deloitte.com.hk)

#### 天津

##### 苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：[jassu@deloitte.com.cn](mailto:jassu@deloitte.com.cn)

#### 大连

##### 谢玉莲

合伙人

电话：+86 411 8371 2777

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：[contse@deloitte.com.cn](mailto:contse@deloitte.com.cn)

#### 南京

##### 许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：[frakxu@deloitte.com.cn](mailto:frakxu@deloitte.com.cn)

#### 武汉

##### 蒋颖

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：[vivjiang@deloitte.com.cn](mailto:vivjiang@deloitte.com.cn)

#### 广州

##### 周翊

合伙人

电话：+86 20 2831 1228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：[jchow@deloitte.com.cn](mailto:jchow@deloitte.com.cn)

#### 上海

##### 蒋颖

合伙人

电话：+86 21 6141 1098

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：[vivjiang@deloitte.com.cn](mailto:vivjiang@deloitte.com.cn)

#### 厦门

##### 蒋颖

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：[vivjiang@deloitte.com.cn](mailto:vivjiang@deloitte.com.cn)

#### 杭州

##### 许柯

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：[frakxu@deloitte.com.cn](mailto:frakxu@deloitte.com.cn)

#### 深圳

##### 罗永昌

合伙人

电话：+86 755 3332 1682

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：[vinlo@deloitte.com.cn](mailto:vinlo@deloitte.com.cn)

#### 关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

#### 中国税务技术中心

电子邮件：[ntc@deloitte.com.cn](mailto:ntc@deloitte.com.cn)

#### 华东区

##### 张理国

全国区领导人及合伙人

电话：+86 21 6141 1038

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：[ligzhang@deloitte.com.cn](mailto:ligzhang@deloitte.com.cn)

#### 华北区

##### 张捷

合伙人

电话：+86 10 8520 7526

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：[angelazhang@deloitte.com.cn](mailto:angelazhang@deloitte.com.cn)

#### 华南区

##### 殷国焯

总监

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：[dyun@deloitte.com.hk](mailto:dyun@deloitte.com.hk)

如欲索取本文的电子版或更改数据，请联络陆颖仪 Wandy Luk ([wanluk@deloitte.com.hk](mailto:wanluk@deloitte.com.hk)) 或传真至+852 2541 1911。

Deloitte (“德勤”) 泛指一间根据英国法律组成的私人担保有限公司德勤有限公司 (“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 [www.deloitte.com/cn/about](http://www.deloitte.com/cn/about) 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 140 个国家，凭借其世界一流的专业服务能力及对本地市场渊博的知识，协助客户在全球各地取得商业成功。德勤约 170,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

在中国，我们通过德勤·关黄陈方会计师行和德勤华永会计师事务所有限公司，以及其下属机构和关联机构提供服务。德勤·关黄陈方会计师行及德勤华永会计师事务所有限公司共同为德勤有限公司的成员所。

德勤中国是中國大陸及港澳地区居领导地位的专业服务机构之一，共拥有逾 8,000 名员工分布于包括北京、重庆、大连、广州、杭州、香港、澳门、南京、上海、深圳、苏州、天津、武汉和厦门在内的 14 个城市。

早在 1917 年，我们于上海成立了办事处。我们以全球网络为支持，为国内企业、跨国公司以及高成长的企业提供全面的审计、税务、企业管理咨询和财务咨询服务。

我们在中国拥有丰富的经验，并一直为中国会计准则、税制以及本土专业会计师的发展作出重大的贡献。在香港，我们更为大约三分之一在香港联合交易所上市的公司提供服务。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成德勤有限公司、其任何成员所或上述其关联机构(统称为“德勤网络”)提供任何会计、商业、财务、投资、法律、税务或其它专业建议或服务。本文件不能代替此等专业建议或服务，读者亦不应依赖本文件中的信息作为可能影响自身财务或业务决策的基础。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。