

## 目录

🌀 刊首语	1	刊首语
🌀 财税文苑	2	中国物业税问题研究
	7	几种增值税不能抵扣进项税额的会计处理
	9	土地增值税的纳税筹划技巧
	12	资产评估增值的会计与税务处理
	14	固定资产弃置费用的会计核算
🌀 政策解读	17	预约定价安排新政策几项变化
	19	解读国税发[2009]31号：房地产开发经营业务企业所得税处理办法
🌀 法规速递	22	广东省地方税务局关于调整房产税、城镇土地使用税有关减免政策的通知
	23	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
	24	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
	25	关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知
	26	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
	27	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
	30	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
	38	关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知
	40	关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知
	42	关于企业所得税执行中若干税务处理问题的通知
	43	国家税务总局关于资源综合利用企业所得税优惠管理问题的通知
🌀 业务咨询	44	房地产开发企业在开发期间可否免缴城镇土地使用税?
	44	新《企业所得税法》规定小型微利企业减按 20%的税率征收企业所得税, 请问什么是小型微利企业, 小型微利企业是否需要经过税务机关的认定?
	45	2009 年 1 月 1 日以后新办的企业, 企业所得税属于国税管理还是地税管理?
	45	企业发生固定资产的大修理支出, 不超过固定资产计税基础的 50%, 所发生的费用可否一次性扣除?
🌀 金税动态	46	金税动态
🌀 办事指南	49	办事指南
🌀 常见问题	51	常见问题及解决办法

主办单位：珠海中拓正泰税务师事务所有限公司

珠海中拓正泰会计师事务所有限公司

珠海金税科技有限公司

主 编：黄志刚

副 主 编：夏春丽

编 委：田丽敏 刘庆强 何斌 美 编：陈雨丹

地 址：珠海市香洲柠溪路 338 号 I 段太和商务中心 10 层

地 址：珠海市香洲区兴业路52号银华新村1栋2层

邮 编：519001

邮 编：519002

电 话：0756-3322336

传 真：0756-3322339

服务热线：8888696(8线) 咨询热线：8110128 传 真：8110138

网 址：<http://www.ztzt.cn>

电子邮件：[ztzt@ztzt.cn](mailto:ztzt@ztzt.cn)

网 址：[www.zhji.nshui.com](http://www.zhji.nshui.com)

电子邮件：[service@zhji.nshui.com](mailto:service@zhji.nshui.com)

# 刊首语

中拓正泰自 1999 年 4 月 15 日成立以来，至 2009 年 4 月，已走过了 10 年的历程。

十年的艰苦创业和发展换来了可喜的成绩。

在这 10 年的历程中，感谢有您——亲爱的客户。

我们随时倾听您的声音，您的需求。

想超越空间与时间的距离，时刻与您同步，更好的为您服务。

传递彼此的执着与默契，在欣赏、理解、宽容的轨道上穿越时空，结伴前行。

视客户为伙伴，是我们永恒不变的主题。

祝中拓正泰在一个又一个十年里，再创辉煌！祝亲爱的客户一年比一年更辉煌。





# 中国物业税问题研究

为建立健全我国房产税体系，我国正积极进行新一轮房地产税制改革，择机出台统一规范物业税。但是物业税的推出，尚存在着许多难题亟待解决，如物业税的定位以及税基的确定，税收优惠和过渡期的适用，征管和配套改革等。结合我国实际情况深入研究和分析，借鉴国际经验，现提出构建和完善我国房产税体系的政策建议。

党的十六届三中全会首次提出：“实施城镇建设税改革，条件具备时对不动产实行统一规范的物业税，相应取消房产税。”至今已有一年半的时间，有关物业税改革的讨论一直是社会关注的热点。作为房产税制改革的重要环节，物业税的征收不仅影响着整个税制结构的调整和完善，更是国家针对房地产领域而涉及的征税权重新定位，是我国房产税制走向现代化、国际化的重要一步。但由于“物业税”这一基本概念，与房产税、物业税概念界定不清，同时在当前经济形势下被赋予了过多的调整房价、调节收入分配等经济调控职能，导致了房地产税收改革的原意和真实目的，因此必须予以澄清。

## 一、关于征收物业税目的澄清

物业税实际上是房地产税或不动产税，是房产税的重要组成部分。物业税一词仅在东亚地区国家和我国香港地区使用。物业税并不是一个独立的税种，而是税收款中的一个类别，

其基本含义是就房产征税，房产包括可用于消费的和可用于收入的。世界上各国的情况不一，房产税主要是对动产和不动产征税，其基本特征是就其房产拥有的权利征税。税种主要有：房地产税（不动产税），遗产及赠与税，城市房产税、车船税等等。其中，房地产税是房产税收入的主要来源。目前我国物业税改革实际上主要是针对房地产税。

房产税作为最古老的税种之一，最初对房产课税的主要目的在于增加收入，保证国家财政需要。由于对房产课税多是依据房产价值征税，税源比较充裕和可靠，不易受其他因素影响，所以税收收入稳定。但由于对房产课税的弹性较弱，又容易导致税负不均，在一定程度上违背了公平原则和普遍课税原则，在课税制度和征收管理上存在着很大的弊病，因此各国对于房产税制的改革总是在二者之间寻找平衡。

我国由于没有征收遗产税和赠与税，其基本特征是房产税特指的税种并不是真正意义上的房产税，如现行的房产税（城市房产税）是依据房产原值或房产的租金收入征税，没有体现房产的真实价值。现行城镇土地使用税是以纳税人实际占用的土地面积为计税依据，也没有真正体现房产的价值征税。现行土地增值税则是针对房地产转让环节的增值额征税，是就房地产流转环节而不是保有环节征税，而且



现行房产税内外税制不统一的矛盾日益显现。因此，物业税的开征将作为我国房产税制建立和完善的重要大举措。

不可否认，物业税的开征有利于改变目前房产税征收的混乱和不合理局面，有利于内外税制的统一和规范，有利于完善房产税制建设，有利于保证地方政府的财政收入来源和财政收入公平，使税收制度和征税制度更趋规范透明和公平。我们不能期望通过物业税的制度设计来达到调控房价的目标，从理论上讲，房产税和土地价格调控是两个不同领域的课题。前者属于公共财政的范畴，后者则属于物品的资源配置。房价过高与政府管制土地使用权的垄断、市场预期和某些炒位有关，和房产税并没有直接的联系。应坚持以科学发展观为指导，防止单纯的行政干预，坚持税收为经济发展和财政的调节方针，实现促进房地产业发展和培养税源，增加财政收入的双重利益。

### 二、关于物业税收入归属的思辨

从世界各国房产税制度来看，房产税多是作为地方税收，也是地方财政收入的主要来源。从国内征税制度来看，物业税应该归属地方税范畴在理论家和经济学家基本上没有大的分歧，但税收收入在地方政府之间如何划分

还是存在争议。应该按照事权和财权相匹配的原则，在各政府之间进行税收收入的合理划分。

在美国，一般房产税是一开始就是由地方政府征收的，一般为地方财政收入中的50%-80%，其中主要来源于对房地产的征税，

约占房产税收入的75%，其中来自于居民住宅的占50%，商业不动产的占25%。20世纪90年代后，美国州政府税收逐渐退出房地产领域，基本上全部将房产税留给州以下地方政府，州以下地方政府财政收入中约有85%-90%来自于房产税。在美国，房产税属于地方税收入，而定位为重要税种之一的房产税征收的税收，自然也就承接了美国地方税收制度的重要税种。日本的税收分为国税和地方税，地方税又进一步分为道府县和市町村两级。日本的房产税也是基本上划归道府县和市町村地方政府。

我国从1994年实行分税制以来，地方政府并没有从现行房产税中获得多少收入，以房产税收入最高的2007年为例，城镇土地使用税收入385亿元，比上年增长118%，房产税收入575亿元，比上年增长近12%，两税合计960亿元，仅占全国税收收入49449亿元的1.94%。而现行的土地政策在出让土地时，各种收

是一次性缴纳的，于是“卖地”成为各级政府财政收入的主要来源，造成了大量的土地资源浪费和住房结构严重失调。因此，我们应该充分发挥物业税在促进地方政府收入中的作用。这样做可以将地方政府的财权和事权有效地结合起来，一方面有利于激发地方政府征收房产税的积极性；另一方面有利于扩大地方基础设施和公用事业的投入规模，从而取得税收收入增长的正性循环。

### 三、关于物业税征收范围的思辨

房产税是以普遍征收为基本特征的，应



业属于所有人、所有的房地产，若同样征税。目前我国房地产税只是对商业房地产、小用的土地和出租的房地产征税，而对政府公共部门、居民自有住房的房地产若是免税的。在征税房产中，计税依据也不一样，征税商业的房地产是按照房产的原值扣除10-30%后的余值计征的，而对出租的房地产是按照租金收入计征的。这对于房产税的统一调整是极为不利的。

物业税改革的目标是合并房产税、城市房地产税和城镇土地使用税，达到房地产税合一和内外税制相统一，在全国城市范围内实施统一规范的物业税制。但是物业税开征的初期，不应统一性地扩大征税范围扩大到所有的税人，而应该有个过渡期。例如香港的新界地区转用了20年的时间才逐步实施了统一的物业税。因此，要结合中国的实际情况，分步实施，逐步到位。

一般来说，国外房地产税制仅对政府机关、慈善机构和机构、宗教组织、慈善机构等非营利性的房地产实行减免税收的规定，也对低收入者和困难的纳税人有相应的税收优惠政策。例如，美国房产税的优惠政策，为减免税项目、豁免项目和优惠项目。一般对政府、宗教、慈善、慈善等非营利机构免税；对家庭自用住宅有一定的豁免；对低收入家庭，当纳税人缴纳的房产税和个人所得税以每达到一定的标准时可享受一定的豁免额，用来抵消个人所得税或直接或间接减免；所得有限的人和残疾人可享受免税优惠。而美国住房房产税减免政策主要有折扣、优惠、临时减免、过度减

免或四次款。其中，优惠主要是针对低收入支持或低收入的人的税人，优惠多少取决于纳税人的收入、储蓄和个人情况，最高可达100%免税。临时减免主要是针对某些临时者，在征税时，可以降低其住房价值应纳税的档次，给予适当的减免照顾。另外，对工业、军事用的空置房屋免税，农业用房免税；对低收入的人也可以根据其收入情况和个人情况减免一定的税收负担。

在我国目前的收入水平下，多数纳税人特别是低收入的大多数居民，能统一开征物业税是缺乏足够的认同和经济上的承受能力，需要一定的过渡期和相应的过渡措施。初期可实行收入水平或住房价值在一定标准以下的纳税人（包括城镇居民和农民）减免征税，对低收入居民和绝大多数农民在一定时期内无须缴纳物业税。根据社会发展水平和收入水平的提高，逐步缩小减免税范围。在新税法实施的一定期限内，对存量房地产采取过渡性措施手段过渡，采用存量房新办法，新房新办法，对新增住房房产税中已存在原存房地产开发、取得或流转的各种税的业主采取一定的减免政策。

#### 四、关于物业税征收制度的思考

按照房产税制对房产的价值征税的本意，按房产评估值征税是国际上的通行做法，以市场价值而不是原值作为计税依据是房产税制的发展趋势。一方面，房产税收以市场价值为计税依据，能够使税收与物价水平保持一致，使税收更具有弹性。同时更好地体现地方政府社会公共投入的回报能力。投入越多，课



土地经济环境状况,相应的房地产价值也随之提高,房地产税收增长,政府回报增加,再增加社会公共投入,形成良性循环;另一方面,纳税人的税负完全由其所在房地产市场价值决定,更能体现“量能负担”的征税原则,以较高地区房地产价值和纳税人的承受力,有利于解决现行房地产税收制度存在的计税依据不合理问题。

关于物业税税率的位置,应把握基本原则遵循“低税率”的原则。税法中只规定一个幅度比例税率,左右及右以下地方政府一定税收管理权限,在幅度比例税率之内确定本地区适用税率。可以借鉴美国和加拿大各地方政府“以支出定收入”的经验,定期调整税率,以确保地方的公共财政支出规模。

以房地产市场价格评估价值为计税依据,房地产价值评估至关重要,关系到物业税收入公平和纳税人的实际负担水平,应该做到客观、准确、真实、低成本。目前我国房地产价值评估体系尚未形成评估方法、评估标准和行业规范统一,房地产应该从以下几个方面加快建设:

1、统一评估标准。根据国际上的经验,建立全国统一规范的房地产评估标准体系是当务之急。国家出台房地产评估相关的法律法规,制定统一的评估标准,建立房地产评估制度和完整的操作规程。税务机关、各中介机构评估机构及负责受理评估上诉的经济法庭应该遵照执行。

2、完善评估手段。在地方税务局设置房地

产评估机构,配备评估专业人员,对房地产价值进行评估,准确地确定房地产税收的计税依据,保证计税依据的可靠性和准确性,为征税提供科学依据。逐步完善评估手段,利用计算机网络建立起以数据库的房地产信息管理系统,对房地产的测绘、评估资料、各种变更情况、历年价值变化等信息进行管理,同时与工商注册登记及住房和城乡建设部门联网,实行资源共享,以确保管理工作的客观真实及降低征税成本。

3、规范评估方法。建立和规范常用的房地产评估体系,实现评估价值的客观、公正、准确,更可以做到税负公平。国际上通用的评估方法有:市场法、成本法、基准地价法、收益还原法等。根据我国的实际情况,采用市场比较法、收益还原法、重置成本法和基准地价修正法四种方式相配套的评估方法比较合适。同时,在量级级房地产评估工作量,争取为三年评估一周期,降低物业税的征收成本。

同时,在征管中还要注意宣传的重要性。由于这是在我国首次开征房产税性质的物业税,与传统意义上的显著,纳税人可能会对纳税情况,因此要做好税收的宣传工作,以期减少纳税的抵触成本。

### 五、关于其他配套制度改革的思考

由于物业税对于我国房产税制的建立至关重要,因此它不仅仅是税务部门的征税问题。要结合规范高房价的物业税体系,依赖于一系列配套制度的支持,需要建立以房地产评估制度为核心的整套征管体系。



### 1、建立健全我国个人所得税登记制度

在国外，与房地产有关的配套措施相当完备。其中，房产的登记制度健全，税务部门能够收集到全面的税收征管资料，从源头上严格控制了房地产税收收入的发生。

目前我国个人所得税登记制度很不完善，纳税人的房地产没有进行完全、规范的登记管理。应该借鉴国际经验，并结合我国税收征管实际，加快制定明确的房地产登记管理法规，包括房地产登记的确认，变更的登记、买卖、

租赁管理，并建立与房地产有关的收入支出申报制度，明确界定产权，完善产权登记制度，逐步建立和扩展覆盖全社会，包括涵盖由政府统一管理的存量房地产的面积、结构等信息数据库的计算机数据库，并在为业主保密的前提下，实现政府部门特别是税务、土地、房管部门之间的信息共享。需要建立功能强大的电子信息系统，包括房地产的注册登记系统，所有权、使用权的注册登记系统，以及能够描述房地产特征，包括其趋势、态势或呈错情况的评价系统。

### 2、建立政府各相关部门配合的法律规范

物业税是继个人所得税之后征管难度最大的税种，因此加强各相关部门之间的协调配合显得尤为重要。首先，税务部门应该与市政部门合作，规范诸如名称、建筑物名称、门牌号码等信息，建立规范划一的房地产权属信息档案。其次，土地、房管等部门应该与税务部门密切

配合，取得一个聯繫緊密、配合默契、高效率的综合行政管理体系，确保房屋价值评估的公正、科学和高效。

### 3、建立健全申诉和复议机制

申诉机制可以使纳税人得到方便公正的申诉机会和渠道，使评估结果更加客观公正。推行物业税涉及到千家万户的切身利益，单纯的纳税人可能对物业税有误解，有关物业评估结果的纠纷和争议不可避免，建立健全的行政复议制度和申诉机制和趋势是必然的。首先利用已有的税务行政复议程序。解决不了的，可以申诉到专门受理评估纠纷的行政复议庭。在香港，纳税人可以对物业评估结果向评估局提出行政复议申请复议，需要专业人士出具复核报告并附上几个案，然后发出一份《决定通知书》。该通知书会确定原有评估维持不变，或作出新的评估的评估额。收到决定通知书的纳税人，如仍不满该需要部长建议书或复核书证明的决定，可于其通知书发生后28日内，向土地审裁处提出上诉。土地审裁处做出的裁决是最终结果，除非涉及法律纠纷才可以进一步提交高等法院裁决。

总之，值得引人瞩目的税制改革热点，我们需要对物业税中的相关问题进行清醒的思辨，合理的商讨，规范的实施，稳步地推进，发挥物业税（房地产税）的应有功效，并为建立健全中国房产税税收档案打下良好基础。



# 几种增值税 不能抵扣进项税额的会计处理

在我国，增值税实行的是税款抵扣制度，按《增值税暂行条例》规定，一般纳税人当期应纳的增值税为当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。在会计实务上，当期可以抵扣的进项税额在“应交税费——应交增值税（进项税额）”账户反映。但在实际中，已购进货物（已入账）进项税额有些不能从当期销项税额中抵扣，应将其从“应交税费——应交增值税（进项税额）”账户中转出，在“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”账户反映。由于不能抵扣的进项税额的发生情况不同，在会计上的处理也就不同。介绍几种增值税不能抵扣税款的会计处理方法：

## 一、货物在购进或储存中发生的非正常损失，其进项税额的会计处理

非正常财产损失是指企业在生产经营过程中正常损耗外的损失，包括：（1）自然灾害损失；（2）因管理不善造成货物被盗窃，发生霉烂变质等损失；（3）其他非正常损失。

按税法规定，非正常损失部分货物的进项税额不得从销项税额中抵扣，在会计处理上，应作转出处理。一般的做法是：

借：待处理财产损益

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

待查明原因后，将“待处理财产损益”账户的金额转入“营业外支出——非常损失”等账户。

例：某商业批发企业在财产清查中，发现短少商品 10 万元（无税成本），转入“待处理财产损益”账户待决。经查明，该批商品为仓库保管员保管不善丢失。责成仓库保管员赔偿 1 万元，保险公司赔偿 1 万元，非常损失 9.7 万元。经有关单位批准处理，会计分录如下：

（1）待转处理时：

借：待处理财产损益 11.7

贷：库存商品 10

应交税费——应交增值税（进项税额转出） 1.7

（2）收回保险公司和过失人赔款时：

借：银行存款（或现金） 2

贷：待处理财产损益 2

（3）处理非常损失时：

借：营业外支出——非常损失 9.7

贷：待处理财产损益 9.7

## 二、商品削价损失进项税额的会计处理



商品削价是指商品因市场行情变化，季节变化或商品本身质量、性能的自然变化等原因，而对其实行的减价销售。有些商品在削价后，售价低于原进价，形成削价损失。这样就会出现削价商品收取的销项税额不足以抵补购进该商品进项税额的部分。

根据税法规定，其不足以抵补的进项税额不能以其他销售商品收取的销项税额抵扣，其税额应转出。其会计处理为：

借：管理费用

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

例：某商品零售企业（采用进价金额核算）购进商品一批，其不含税进价为 8000 元，进项税额 1360 元，当即以存款支付。商品购进不久，因市场行情变化，该批商品全部削价，以 7000 元售出，另收取销项税额 1190 元，款已存入银行（该企业未设“商品采购”账户）。会计分录为：

（1）购进商品时

借：库存商品 8000

    应交税费——应交增值税（进项税额） 1360

    贷：银行存款 9360

（2）以 7000 元售出时

借：银行存款 8190

    贷：主营业务收入 7000

        应交税费-应交增值税（销项税额） 1190

（3）结转主营业务成本

借：主营业务成本 8000

    贷：库存商品 8000

（4）转出不能抵扣的进项税额

借：管理费用 170

    贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出） 170

### 三、出口货物不能抵扣进项税额的会计处理

出口货物不能抵扣进项税额，是指我国有些企业在出口某些货物时，可以享受国家税收优惠政策，其出口货物耗用的购进货物所负担的进项税额全部（如出口免税不退税的商品）或部分（如享受免、抵、退税政策优惠的商品，根据规定计算不予抵扣或退税的部分），其进项税额不予抵扣或退税，而应转出，其会计处理为：

借：主营业务成本（或其他科目）

    贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

例：某企业为有进出口经营权的工业生产企业（该企业享受免、抵、退税政策优惠），购进用



于出口产品的原材料，价款为 200 万元，进项税额 34 万元。货款以银行存款支付。材料已入库，并投入生产。生产的产品出口后，其离岸价格为 350 万元，按规定不予免、抵、退的增值税为 28 万元，6 万元为可用内销产品的应纳税额抵扣。其会计分录为：

(1) 购进材料付款、入库时：

借：材料采购      200  
    应交税费——应交增值税（进项税额）      34  
    贷：银行存款      234

借：原材料      200  
    贷：材料采购      200

(2) 产品出口后，抵扣或不可抵扣税额的处理：

借：主营业务成本      28  
    贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）      28  
借：应交税费——应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额）      6  
    贷：应交税费——应交增值税（出口退税）      6

## 土地增值税的纳税筹划技巧

2007 年 2 月 1 日，国家税务总局发布了《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》，开始对房地产企业土地增值税的交纳由先前的“预征制”转为“清算制”。土地增值税的清算对房地产市场，对股市，对房价都产生不同程度的影响。由于房地产开发企业的税费中，土地增值税占有较大的比重，它税率高、税负重，因此，房地产开发企业对土地增值税

的筹划就显得尤为重要。本文拟从以下 4 个方面对土地增值税筹划技巧进行探讨。

### 一、分散收入筹划法

由于土地增值税采用的是以增值额为基础的超额累进税制，因此土地增值税筹划最关键的一点就是合理合法地控制、降低增值额。增值额是纳税人转让房地产的收入减除扣除项目的金额的余额。因此如何合理、合法地分散收入，便



成了降低税负的关键。在房地产行业中，分散收入的常用方法有：

### 1.将可以分开单独计价的部分从整个房地产中分离

假定某房地产开发企业准备出售一幢写字楼，写字楼的市场价值是 500 万元，其所含各种附属设备的价格约为 100 万元。如果该企业和购买者签订合同时，对写字楼的价格和附属设备的价格不加区分，而是将全部金额 600 万元以房地产转让价格的形式在合同上体现，则相同条件下的增值额会增加 100 万元，相应地应纳税额也就会增大。但是如果该企业和购买者签订合同时，仅在合同上注明 500 万元的房地产转让价格，同时签订一份附属办公设备购销合同，可以使得增值额变小，节省应缴纳的土地增值税税额，而且由于购销合同适用 0.3%的印花税税率，比产权转移书据适用的 0.5%税率要低，还可以节省印花税，降低了企业的税负。

### 2.分别签订购房合同和装饰装修合同

当所开发的住房初步完工但还没有安装附属设备及进行装潢、装饰时，房地产开发企业便可以和购买者签订房地产转移合同；当附属设备安装完毕或装潢、装饰完毕后，房地产开发企业再和购买者签订附属设备安装及装潢、装饰合同，这样该房地产开发企业只就第一份合同上注明的金额缴纳土地增值税，而第二份合同上注明的金额属于营业税征税范围，不用计征土地增值税。营业税的税率比土地增值税的税率要低得多，这样就使得纳税人的应纳税额有所减少，达到了降低税负的目的。

### 3.利用分别核算法分散收入

税法规定，纳税人建造普通标准住宅出售，如果增值率小于 20% 免征土地增值税。同时，税法还规定，纳税人既建造普通标准住宅又从事其他房地产开发项目的，应当分别核算增值额，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享受免税待遇。房地产开发企业如果既建造普通标准住宅又从事其他房地产开发项目，分别核算与不分别核算税负大不相同。

案例：某房地产开发企业，当年房地产开发收入为 2 亿，其中普通标准住宅销售额为 1.2 亿元，豪华住宅的销售额为 8000 万元。税法规定可扣除项目的金额为 1.4 亿元，其中普通标准住宅可扣除项目的金额为 10050 万元，豪华住宅的可扣除项目的金额为 3950 万元。

不分别核算应纳土地增值税时：增值率= $(20000-14000) \div 14000 \times 100\% = 42.9\%$ ，

适用税率为 30%，应纳土地增值税= $(20000-14000) \times 30\% = 1800$ （万元）。

分别核算时：

普通住宅：增值率= $(12000-10050) \div 10050 \times 100\% = 19.4\%$ 。

税法规定，纳税人建造普通标准住宅出售，如果增值率小于 20% 免征土地增值税。

所以应纳土地增值税=0（万元）。

豪华住宅：增值率= $(8000-3950) \div 3950 \times 100\% = 103\%$ 。

适用税率为 50%，应纳土地增值税= $(8000-3950) \times 50\% - 3950 \times 15\% = 1432.5$ （万元）。

二者合计应纳土地增值税 1432.5 万元。

分别核算比不分别核算少支出税金= $1800-1432.5=367.5$ （万元）。



## 二、“临界点”筹划法

土地增值税计算中增值率的高低决定了适用税率的高低。增值率取决于房地产开发收入和扣除项目金额。降低增值率的方法有两种：一是合理定价，通过适当降低价格可以减少增值额，降低土地增值税的适用税率，从而减轻税负。但是，价格的降低会减少企业的收益。二是增加扣除额。纳税人应当通过事先测算，制定最佳销售价格，达到降低税负，综合经济效益最佳的目的。企业可以分以下两种情况进行测算：

### 1.享受起征点的税收优惠而制定的销售价格

假定某房地产开发商建成一批商品房待售，除销售税金及附加外的全部允许扣除项目的金额为 500 万元，则当销售这批商品房的价格为  $x$  时，相应的销售税金及附加为：

$5\% \times (1+7\%+3\%) x = 5.5\% x$ 。式中，5%为营业税；7%为城市维护建设税；3%为教育费附加；这时，其全部允许扣除项目金额为： $500+5.5\% x$ 。

根据有关起征点的规定，企业享受起征点税收优惠的最高售价应满足：

$$x = (500 + 5.5\% x) \times (1 + 20\%)$$

解以上方程，得  $x = 642.40$ 。即当售价为 642.40 万元时，增值率为 0%，此时，全部允许扣除项目金额 =  $500 + 5.5\% \times 642.40 = 535.33$ （万元）。

也就是说，开发商只有将其销售额控制在 642.40 万元以内，才能享受到免征土地增值税的税收优惠，否则将全额征税。

### 2.通过提高售价达到增加收益的目的

当增值率略高于 20% 时，即应适用“增值率在 50% 以下，税率为 30%”的规定。沿用上例，

假定此时的售价为  $642.40 + y$ （式中  $y$  为提高的售价）；相应的允许扣除项目金额应当提高  $5.5\% y$ （为销售税金及附加的增加额），

这时，全部允许扣除项目的金额 =  $535.33 + 5.5\% y$ ；

$$\begin{aligned} \text{增值额} &= (642.40 + y) - (535.33 + 5.5\% y) \\ &= 107.07 + 94.5\% y; \end{aligned}$$

$$\text{企业应交纳的土地增值税} = (107.07 + 94.5\% y) \times 30\% = 32.12 + 0.28 y。$$

若企业欲使提高售价带来的收益超过因突破起征点而新增加的税收，就必须使  $y > 32.12 + 0.28 y$

$$\text{即 } y > 44.61。$$

此时的售房价格最少应为：

$$642.40 + 44.61 = 687.01 \text{（万元）}。$$

也就是说，只有售房价格高于 687.01 万元时，企业才能达到通过提高售价获取更大收益的目的。

## 三、建房方式筹划法

### 1.合作建房方式

税法规定，对于一方出地一方出资的双方合作建房，建成后按比例分房自用的，暂免征收土地增值税。但如果建成后转让的，则属于征收土地增值税的范围。根据这一政策，可作纳税筹划如下：

假定某房地产开发企业购得一块土地的使用权准备修建住宅，则该企业可以预收购房者的购房款作为合作建房的资金，这样从形式上就符合了一方出土地、一方出资金的条件。一般而言，一幢住房中土地支付价所占比例应该比较小，这样房地产开发企业分得的房屋就较少，大部分由出资金的用户分得自用。在该房地产开发企业售出剩余部分住房前，各方都不



用缴纳土地增值税，只有在房地产开发企业住房建成后转让属于自己的那部分住房时，才就这一部分缴纳土地增值税，从而达到降低税负的目的。

## 2.代建房方式

税法规定，房地产开发公司代客户进行房地产的开发，开发完成后向客户收取代建收入，该收入不属于房地产产权的转移，属于劳务收入性质，故不属于土地增值税征税范围，而属于营业税的征税范围。由于建筑行业营业税适用的是3%的比例税率，税负显然比土地增值税的30%~60%的四级超率累进税率要低得多。因此，如果房地产开发企业在开发之初便能确定最终的购买用户，签订建房合同，就完全可以采用代建房方式进行开发，而不采用税负较重的开发后销售方式。这时，房地产开发企业可以用客户的名义取得土地使用权和购买各种材料设备，也可以通过协商由客户自己取得和购

买，只要注意从最终形式上看房地产权属没有发生转移便可以了。

## 四、费用转移筹划法

房地产开发费用中的利息支出是按房地产项目直接成本的一定比例扣除。但管理费用、销售费用是按实际支出数扣除的，如果不事先筹划，往往会造成不同项目负担费用的高低不同，从而使不同项目增值率不同，造成多交税。这就需要事前筹划。筹划时，把总部的一些人员分流到或兼职于每一个具体房地产项目中。例如，总部某处室领导兼某房地产项目的负责人，在不影响总部工作的同时参加该项目的管理，那么此人的有关费用可以分摊到房地产开发成本中去，既减少了期间费用，又增大了房地产的开发成本。房地产开发公司在不增加开支的情况下，可以增大土地增值税允许扣除项目金额。



# 资产评估增值的会计与税务处理

## 一、以非货币性资产对外投资发生的评估增值

根据《公司法》的规定，企业以非货币性资产投资的，应当对非货币性资产进行资产评估，以评估价作为投资额。但企业会计制度规定对以非货币性资产投资的，应以投出资产的账面价值

加上应支付的相关税费作为投资的入账价值。如果涉及补价的，按以下方法确定换入投资的初始投资成本：

1. 收到补价的，按换出资产的账面价值加上应确认的收益和应支付的相关税费减去补价后的余额，作为初始投资成本；



2. 支付补价的, 按换出资产的账面价值加上支付的补价和应支付的相关税费, 作为初始投资成本。

税法上, 对非货币性资产投资交易发生时, 应将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项经济业务处理, 应将非货币性资产的公允价值或评估价超过非货币性资产账面价值的差额确认当期所得。如果视同公允价值销售的所得数额较大, 纳税有困难的, 纳税人可以报经税务机关批准, 可作为递延所得, 在投资交易发生当期及随后不超过 5 个纳税年度内平均摊销到各年度的应纳税所得中。作为被投资企业可以按资产公允价值作为计税成本, 对依法计提的折旧或摊销、结转的成本、费用允许税前扣除。

### 二、清产核资发生的资产评估增值

企业按国务院的规定进行清产核资或自行聘请社会中介机构进行的资产评估, 在会计上, 对评估增值的资产, 一方面增加相应的资产价值, 另一方面增加企业的资本公积, 也就是说, 会计上对评估增值部分不确认为企业的收益。按照成本核算的要求, 对资产评估增值部分企业可以计提折旧和摊销费用。

在税法上: 公司对资产评估增值既不属于他人的捐赠, 也不是企业实现的利润, 也不属于《企业所得税条例》规定的应税收入。因此, 对企业资产评估增值不应当并入应纳税所得额计算缴纳企业所得税。在折旧、费用的摊销上, 纳税人的存货、固定资产、无形资产和投资等各项资产成本的确定应遵循历史成本原则。纳

税人发生合并、分立和资本结构调整等改组活动, 有关资产隐含的增值或损失在税法上已确认实现的, 可按经评估确认后的价值确定有关资产的成本。也就是说, 只有在企业改组活动中, 企业将非货币性资产视为以公允价值销售和分配两项业务, 并按规定计算财产转让所得或损失的情况下, 资产的计税成本可以按评估价确认, 由此计提折旧费用并允许税前扣除。除此之外, 都应当遵照历史成本原则, 即依照取得该项资产时的实际成本作为企业所得税的计税成本。

### 三、企业改组发生的资产评估增值

根据企业会计制度规定, 企业合并、兼并、分立一般是按资产的账面价值加上应支付的相关税费作为被合并、分立方入账价值; 合并、分立方的资产应当以公允价值作为入账的依据。

在企业所得税上, 原则上应按公允价值转让、处置资产, 计算资产的转让所得, 依法缴纳企业所得税; 接受资产方按公允价值作为计税成本。但根据(国税发[2000]118号)第四条(二)款规定: “如果企业整体资产转让交易的接受企业支付的交换额中, 除接受企业股权以外的现金、有价证券、其他资产(以下简称“非股权支付额”)不高于所支付的股权的票面价值(或股本的账面价值)20%的, 经税务机关审核确认, 转让企业可暂不计算确认资产转让所得或损失。接受企业接受转让企业的资产的成本, 须以其在转让企业原账面净值为基础确定, 不得按经评估确认的价值调整。”但从 2003 年 1



月 1 日起，对支付现金不高于所支付的股权账面价值 20% 的，也可以按评估价值入账并可在税前扣除。因为国家税务总局在《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）对此重新规定为：“符合《国家税务总局关于企业股权投资业务若干问题的通知》（国税发[2000]118 号）第四条（二）款规定，转让企业暂不确认资产转让所得或损失的整体资产转让改组，接受企业取得的转让企业的资产的成本，可以按评估确认价值确定，不需要进行纳税调整。”国家税务总局之所以如

此调整，是因为（国税发[2003]45 号）规定：“符合《国家税务总局关于股权投资业务若干所得税问题的通知》（国税发[2000]118 号）和《国家税务总局关于企业合并分立业务有关所得税问题的通知》（国税发[2000]119 号）暂不确认资产转让所得的企业整体资产转让、整体资产置换、合并和分立等改组业务中，取得补价或非股权支付额的企业，应将所转让或处置资产中包含的与补价或非股权支付额相对应的增值，确认为当期应纳税所得”。

## 固定资产弃置费用的会计核算

弃置费用是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定，企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出，如油气资产、核电站核设施等的弃置和恢复义务。

新企业会计准则规定，确定固定资产成本时，应当考虑预计弃置费用因素。弃置费用的金额与其现值比较，通常相差较大，需要考虑货币时间价值。对于特殊行业的特定固定资产，企业应当根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定，按照现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债，在固定资产的使用寿命内按照预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用应计入财务费用。油气资产的弃置费用，应当按照《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》及其应用指南的规定处理。

一般企业的固定资产发生的报废清理费用不属于弃置费用，应当在发生时作为固定资产处置费用处理。

预计未来发生的弃置费用，按照现值计算确定计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。



这样预计未来发生的弃置费用，分为本金和利息两部分，通过两种渠道在资产持有期间内计入损益，即计提折旧和计提利息。税法规定，固定资产的弃置费用在会计确认当期不允许税前抵扣，在实际支付时才可以抵减应纳税所得额，由此产生固定资产持有期间的暂时性差异。

例 1 某企业属于特殊行业，于 20×9 年 1 月 31 日购置特定设备一套，价款为 100 万元，增值税额为 17 万元。预计使用寿命 5 年，预计净残值为 0，采用直线法计提折旧，该设备于 1 月份交付使用。根据法律法规规定，企业在该设备使用期满后将其拆除，并对造成的污染进行整治，为此，预计弃置费用为 10 万元。

假设实际利率为 6%，该企业适用所得税税率为 25%。要求，根据有关资料计算弃置费用现值、年折旧额、弃置费用利息分担及所得税影响表和特定设备折旧及所得税影响表，并编制相关会计分录。

(1) 计算：弃置费用现值 =  $100000 \times (P/F, 6\%, 5) = 100000 \times 0.747 = 74700$  (元) 特定设备入账价值 =  $1000000 + 74700 = 1074700$  (元) 年折旧额 =  $1074700 \div 5 = 214940$  (元) 税前扣除年折旧额 =  $1000000 \div 5 = 200000$  (元)

(2) 会计分录：

① 20×9 年 1 月 31 日购入特定设备时

借：固定资产——特定设备      1074700  
    应交税费——应交增值税（固定资产进项税额）    170000  
    贷：银行存款    1170000  
        预计负债——弃置费用      74700

② 20×9 年 12 月 31 日计提折旧时

借：制造费用    197028  
    贷：累计折旧    197028

计提弃置费用利息时

借：财务费用    4109  
    贷：预计负债——弃置费用      4109

结转递延所得税，该企业在 20×9 年 12 月 31 日资产负债表日，固定资产账面价值 877672 元，计税基础 816667 元，应纳税暂时性差异 61005 元，递延所得税负债 15251 元；预计负债账面价值 78809 元，计税基础 0，可抵扣暂时性差异 78809 元，递延所得税资产 19702 元。弃置费用现值计入特定设备成本，比税法规定多计提折旧 13695 元，计提弃置费用利息 4109 元，税法不允许税前



扣除，应缴纳所得税。假设不考虑会计利润和其他调整事项（下同），当期所得税为：当期所得税 =（会计利润±调整事项）×所得税税率 =（0+13695+4109）×25% = 4451（元）

借：递延所得税资产 19702  
    贷：递延所得税负债 15251  
        应交税费——应交所得税 4451

③2×10年12月31日计提折旧时

借：制造费用 214940  
    贷：累计折旧 214940

计提弃置费用利息时

借：财务费用 4729  
    贷：预计负债——弃置费用 4729

结转递延所得税时

借：递延所得税资产 1182  
    递延所得税负债 3735  
    贷：应交税费——应交所得税 4917

例2沿用例1资料，某企业经过上述业务处理，截至2×14年1月31日有关账户账面余额为：固定资产——特定设备1074700元，累计折旧1074700元，预计负债——弃置费用100000元，递延所得税负债为0，递延所得税资产25000元。该企业于2×14年1月31日以银行存款支付弃置费用100000元，结转递延所得税资产，并转销固定资产——特定设备。要求，根据有关资料编制相关会计分录。

（1）支付弃置费用时

借：预计负债——弃置费用 100000  
    贷：银行存款 100000

（2）结转递延所得税资产时

借：所得税费用——当期所得税 25000  
    贷：递延所得税资产 25000

（3）转销固定资产——特定设备时

借：累计折旧 1074700  
    贷：固定资产——特定设备 1074700



## 预约定价安排：新政策几项变化

近日，国家税务总局下发《特别纳税调整实施办法(试行)》(国税发[2009]2号，以下简称《办法》)，其中第六章第款对预约定价安排作出了相关规定。与以前的《关联企业业务税务管理规程(试行)》(国税发[1998]59号)和《关于修订〈关联企业业务税务管理规程〉(试行)的通知》(国税发[2004]143号)(以下简称“原规程”)以及《国家税务总局关于关联企业业务税务管理规程实施规定》(国税发[2004]118号，以下简称“原规定”)比较，此《办法》有许多新旧变化值得企业注意。

关联概念有变化。《税收征管法实施细则》第五十一条的表述是“关联企业”，而《企业所得税法》第四十一条及其实施条例第一百零九条的表述是“企业与其关联方”，关联对象原本限定于“公司、企业和其他经济组织”，新《企业所得税法》及其实施条例规定的关联对象为“企业、其他经济组织或个人”。也就是说，自然人经济组织乃至个人都可以成为关联方。《办法》沿用了《企业所得税法》及其实施条例的表述。

关联企业的认定标准也有变化。《办法》第九条对原本关联企业的认定进行了界定，为8种情况，较之原规程对关联企业的8条认定标准，内容上有一些变化。例如，原规程的表述为“1.相互间

直接或者间接持有其中一方的股份总和达到25%或以上的；2.直接或者间接同为第三方的股东持有股份达到25%或以上的。”而《办法》的表述为：“一方直接或者间接持有另一方股份总和达到25%以上，或者双方直接或者间接同为第三方的股份达到25%以上。若一方通过中方企业另一方间接持有股份，只为一方对中方企业持股比例达到25%以上，则一方对另一方的持股比例按照中方企业另一方的持股比例计算。”增加了“中方”概念，扩大了关联方的涵盖范围。再比如，《办法》规定“一方接受或提供劳务主要由另一方控制”，这是原规程中没有的认定标准。实际上，提供劳务也是交易的一种。《办法》第十条也把提供劳务列为关联交易的一种类型。如此之下，《办法》的认定标准更全面了。

预约定价安排进行了条件限定。原规定并无限定，《企业所得税法》及其实施条例也未有限定，只是原则上规定了企业可以就其本身年度关联交易的情况向税务机关提出申请，经税务机关审核后，达成预约定价安排。但《办法》第四十八条限定为“预约定价安排一般适用于同时满足以下条件的企业：(一)年度发生的关联交易金额在4000万元人民币以上；(二)依法履行关联申报义务；(三)按照法律规定、保存



和提供相关资料。”这以较符合权利与义务对等的原则。

预约定价安排适用时更长了。《办法》第四十九条规定，预约定价安排适用与关联企业正式书面申请年度初次年起3至5个连续年度关联业务，与原规则规定为初次起2至4个连续年度。如果企业申请当年或以前年度关联业务与预约定价安排适用年度相同或类似，经企业申请，税务机关批准，可将预约定价安排确定预约定价原则和计算方法适用于申请当年或以前年度关联业务再行评估和调整。与原规则相比“追溯适用于正式申请年度”。

预约定价提供的资料少了。原规则规定，预约定价协议，企业应当在实施程序方面5个工作日内和呈报内容方面10个工作日内提出初步书面建议和意见，而《办法》规定，预约定价协议与企业共6个方面内容提供资料并与税务机关进行：1. 安排的适用年度；2. 安排涉及关联各方及关联方；3. 企业以前年度生产经营情况；4. 安排涉及各关联方功能和风险的情况；5. 是否应用安排确定的方法解决以前年度的转让定价问题；6. 其他需要说明的情况。如申请双方或多方预约定价安排，则由国家税务总局与企业开展预约定价，预约定价内容应包括以下3项，企业应提供相应资料：1. 向税收协定缔约对方税务机关提出预约定价申请的情况；2. 安排涉及各关联方以前年度生产经营情况及关联方情况；3. 向税收协定缔约

对方税务机关提出预约定价安排拟采用预约定价原则和计算方法。

增加了“暂停适用”的概念。原规则仅规定，在预约定价安排正式适用后和预约定价安排签订前，主管税务机关和纳税人均可中止适用。而《办法》第五十五条表述为“暂停、终止适用”。暂停适用就意味着还可以重新启动。纳税人回旋余地更大。

企业报告时限放宽。《办法》第五十六条规定，在预约定价安排执行期内，企业于纳税年度终了后5个月内向税务机关报送执行预约定价安排情况的年度报告，较之原规则规定的4个月，放宽了一个月；如果发生显著预约定价安排实质性变化，企业应在发生变化后30日内向税务机关书面报告，详细说明该变化对预约定价安排执行的影响，并附相关资料。较之原规则规定的15日内，放宽了15天；由于客观原因无法按时报告的，可以书面报告，但书面报告不得超过30日，也以原规则规定的15日放宽了15天。

跨区域协调更方便。《办法》第五十八条规定，预约定价安排的适用涉及两个以上省级计划单列市税务机关，或者同时涉及国税局和地税局的，由国家税务局统一组织协调。企业可以直接向国家税务总局书面提出适用意向。较之于原规则第二十三条的高层协商或程序共同协商解决规定，更方便于纳税人。



解读国税发[2009]31号：

## 房地产开发经营业务企业所得税处理办法

近日国家税务总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，制定了《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发[2009]31号）。为了便于关注房地产行业税收的同仁及时深入学习此文，笔者下面结合房地产行业企业所得税有关政策做简要解读。

### 一、整体框架

熟悉房地产行业税收政策的同仁看过国税发[2009]31号文后应该不难发现，国税发[2009]31号文是在《国家税务总局关于外商投资房地产开发经营企业所得税管理问题的通知》（国税发[2001]142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，注：2008年前，该文仅适用于内资房地产开发企业）的基础上进行重编修订、补充后而制定的。国税发[2009]31号文充分吸收、借鉴了国税发[2006]31号文的主要内容，并有机结合了国税发[2001]142号文的重要内容，并根据目前房地产开发行业特殊业务情况，对需要规范的部分内容予以了增删、合并调整。

### 二、重要变化

对照国税发[2001]142号、国税发[2006]31号两文，笔者关注到国税发[2009]31号文有以下

内容显得较为重要，需引起各位同仁予以关注。

#### （一）“核定征收”需谨慎

文件第四条明确规定：税务机关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。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。据悉，目前仍有部分省市主管税务机关对一些房地产企业在其成立时就事先核定应税所得率，再按其实现的销售收入征收企业所得税。看来，国税发[2009]31号文对此种行为划上了“休止符”。

#### （二）计税毛利率“重生”

国税发[2009]31号文第八条对于企业销售未完工开发产品的计税毛利率规定了最低幅度，与国税发[2006]31号规定相比，项目计税毛利率分别下降了5个百分点（除经济适用房等项目外）。

值得特别关注的是，与《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，2008年4月11日发布）规定相比又另有明显不同。国税函[2008]299号规定：企业在（除经济适用房等外）未完工前采取预售方式销售取得的预售收入，按照规定的预计利润率分季（或月）计算出预计利润



额预交企业所得税，且预计利润率分别高于国税发[2006]31号中相同项目的计税毛利率5个百分点。

这对房地产开发企业而言，不仅预缴方法改变了，且预缴率也下降了。这应该是“双重政策利好”吧！

### （三）委“外”销售 佣金标准统一

国税发[2009]31号文第二十条规定：“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。”这与原适用于外商投资房地产开发企业的扣除标准是一致的，也就是说从此内资、外资房地产企业委“外”销售时，佣金的扣除限额统一为委托销售收入的10%。

### （四）自用产品折旧扣除有限制

国税发[2009]31号文规定：转为自用的开发产品，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。这与《国税发[2006]31号》的规定相比区别明显，但对企业的最终影响不大。如果房地产企业将实际使用时间累计未超过12个月的“固定资产”销售了，既然不允许扣除折旧，但是“固定资产”的计税余值应该是未扣除折旧后的原值了。

### （五）明确了计税成本对象的确定原则

这是国税发[2009]31号文的新规定，即企业在确定成本对象时要遵循：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、权益区分原则。需要注意的是，

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。这是比较严格的管理规定，尽管看似没有实质内容。

### （六）确定了成本分配方法

国税发[2009]31号文对于共同成本和不能分清负担对象的间接成本，规定了四种分配方法，具体包括：占地面积法、建筑面积法、直接成本法、预算造价法。此外，国税发[2009]31号文还明确规定：土地成本，一般按占地面积法进行分配；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；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；其他成本项目的分配法由企业自行确定。熟悉成本核算的同仁多数知道，不同的成本分配方法计算出来的成本计算对象的成本可能会相差悬殊，如何选择科学、合理、有效的成本分配方法，是业内人士值得深思的一个问题。

### （七）直面“预提费用”

多少年以来，“预提费用”不论是对房地产企业工作的同仁而言，还是对从事房地产行业税收征管、稽查的人士而言，都是一个难以解开的“结”，是个“言之不尽、挥之不去”的“老大难”问题，也是税收征纳双方分歧严重的地方。

为此，国税发[2009]31号文第三十二条予以了明确：其一、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%；其二、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。其三、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。除此几项预提（应付）费用外，计税成本均应为实际发生的成本。

同时，第三十四条规定：“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。”笔者认为，尽管按规定可以预提的费用范围非常小，但这毕竟是国税发[2009]31 号文一个非常大的进步，体现了总局“与时俱进”、“实事求是”的理念，实乃可喜可贺之事。

#### （八）历史遗留问题的解决

国税发[2009]31 号文第三十八条规定：“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。”众所周知，新企业所得税法自 2008 年 1 月 1 日开始实行，原外商投资房地产开发企业在 2007 年 12 月 31 日前取得的未完工开发产品预售收入一般都已

经按当时的规定（以预售收入与预计利润率之积并入当期利润总额）预交过所得税了，若按国税发[2009]31 号文第三十八条规定，其在 2008 年是需要按相应的计税毛利率，重新计算其应预交的企业所得税了。那么原来已经在 2007 年 12 月 31 日之前按预计利润率计算预交的所得税又该如何处理呢？有等总局日后发文明确。

#### 三、不容忽视的最后条款

国税发[2009]31 号文第三十九条规定：该文件自 2008 年 1 月 1 日起执行。这将对房地产开发企业 2008 年度的企业所得税汇缴工作产生非常大的影响。如前文所述，若企业在进行 2008 年度企业所得税预缴时，对于取得的预售收入已经按《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）规定的方法及预计利润率预缴了 2008 年度的税款，那么在年度汇算清缴时，务必要按《国税发[2009]31 号文》规定的方法及要求，计算预售收入应纳税的预计毛利额，再合并计算 2008 年度应纳税所得额，以此计算申报缴纳企业所得税。

#### 四、结束语

国税发[2009]31 号文虽然是姗姗来迟，但终究没有错过“企业所得税汇缴”的好时节，这对于从事房地产企业所得税征、纳的双方而言应该都是个“好消息”。只不过在实务工作过程中要注意该文与原来文件不一致的地方，尤其是发生重要变化的部分，更是值得重视。

# 广东省地方税务局

## 关于调整房产税、城镇土地使用税有关减免政策的通知

粤地税发[2009]19号

各市地方税务局，省局直属税务分局：

根据全国人大颁布的《中华人民共和国企业所得税法》(2007年中华人民共和国主席令第63号)和国务院颁布的《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》(2006年国务院令第483号)的有关规定，现就广东省地方税务局《关于调整房产税有关减免税政策后有关问题的通知》(粤地税发〔2004〕332号)和《转发国家税务总局关于下放城镇土地使用税困难减免审批项目管理层级后有关问题的通知》(粤地税函〔2004〕661号)中的“对困难减免的认定原则”部分作相应调整，以加强房产税、城镇土地使用税的征收管理，解决纳税人的实际困难。各级地税部门在办理困难减免审批时，应当严格把关，认真审核，对纳税人按章纳税确有困难，符合以下六种情形之一的，可酌情给予减税或免税的优惠：

- 一、纳税人因停产、停业、歇业、办理注销等原因而导致房产、土地闲置，造成纳税确有困难的；
- 二、受市场因素影响，纳税人难以维系正常生产经营，出现较大亏损的，或支付给职工的平均工资不高于当地统计部门公布的上年在岗职工平均工资，且纳税人当期货币资金在扣除应付职工工资、社会保险费后，不足以缴纳税款的；
- 三、纳税人因政策性亏损，造成纳税困难的；
- 四、因不可抗力，如风、火、水、震等严重自然灾害和其他意外社会现象，导致纳税人发生重大损失，正常生产经营活动受到重大影响，造成纳税困难的；
- 五、符合国家产业政策要求或属于地级以上市人民政府扶持产业的纳税人，纳税确有困难的；
- 六、其他经省地方税务局批准的纳税确有困难的纳税人。

本通知自2009年1月1日起执行。原广东省地方税务局《关于调整房产税有关减免税政策后有关问题的通知》(粤地税发〔2004〕332号)第二点和《转发国家税务总局关于下放城镇土地使用税困难减免审批项目管理层级后有关问题的通知》(粤地税函〔2004〕661号)中的第二点“对困难减免的认定原则”同时废止。

广东省地方税务局  
二〇〇九年二月四日



## 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

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局：

《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）规定对部分项目继续适用增值税简易征收政策。经研究，现将有关增值税管理问题明确如下：

### 一、关于纳税人销售自己使用过的固定资产

（一）一般纳税人销售自己使用过的固定资产，凡根据《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）和财税〔2009〕9号文件等规定，适用按简易办法依4%征收率减半征收增值税政策的，应开具普通发票，不得开具增值税专用发票。

（二）小规模纳税人销售自己使用过的固定资产，应开具普通发票，不得由税务机关代开增值税专用发票。

二、纳税人销售旧货，应开具普通发票，不得自行开具或者由税务机关代开增值税专用发票。

三、一般纳税人销售货物适用财税〔2009〕9号文件第二条第（三）项、第（四）项和第三条规定的，可自行开具增值税专用发票。

### 四、关于销售额和应纳税额

（一）一般纳税人销售自己使用过的物品和旧货，适用按简易办法依4%征收率减半征收增值税政策的，按下列公式确定销售额和应纳税额：

$$\text{销售额} = \text{含税销售额} / (1 + 4\%)$$

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times 4\% / 2$$

（二）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：

$$\text{销售额} = \text{含税销售额} / (1 + 3\%)$$

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times 2\%$$

五、小规模纳税人销售自己使用过的固定资产和旧货，其不含税销售额填写在《增值税纳税申报表（适用于小规模纳税人）》第4栏，其利用税控器具开具的普通发票不含税销售额填写在第5栏。

六、本通知自2009年1月1日起执行。《国家税务总局关于调整增值税纳税申报有关事项的通知》（国税函〔2008〕1075号）第二条第（二）项规定同时废止。

国家税务总局

二〇〇九年二月二十五日

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公告

财税[2009]29号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、国家税务局、地方税务局，新疆生产建设兵团财务局：

为规范企业所得税税前扣除，加强企业所得税管理，根据《中华人民共和国企业所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以下合称新税法）有关规定，现将企业发生的手续费及佣金支出税前扣除政策问题通知如下：

一、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。

1. 保险企业：财产保险企业按当年全部保费收入扣除退保金等后余额的 15%（含本数，下同）计算限额；人身保险企业按当年全部保费收入扣除退保金等后余额的 10%计算限额。

2. 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。

二、企业应与具有合法经营资格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。企业为发行权益性证券支付给有关证券承销机构的手续费及佣金不得在税前扣除。

三、企业不得将手续费及佣金支出计入回扣、业务提成、返利、进场费等费用。

四、企业已计入固定资产、无形资产等相关资产的手续费及佣金支出，应当通过折旧、摊销等方式分期扣除，不得在发生当期直接扣除。

五、企业支付的手续费及佣金不得直接冲减服务协议或合同金额，并如实入账。

六、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。

七、本通知自印发之日起实施。新税法实施之日至本通知印发之日前企业手续费及佣金所得税前扣除事项按本通知规定处理。

财政部 国家税务总局

二〇〇九年三月十九日



# 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

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局：

《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称新税法）及其实施条例（以下简称实施条例）自2008年1月1日正式实施，按照新税法第六十条规定，《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》和《中华人民共和国企业所得税暂行条例》（以下简称原税法）同时废止。为便于各地汇算清缴工作的开展，现就新税法实施前企业发生的若干税务事项衔接问题通知如下：

## 一、关于已购置固定资产预计净残值和折旧年限的处理问题

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，不做调整。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

## 二、关于递延所得的处理

企业按原税法规定已作递延所得确认的项目，其余额可在原规定的递延期间的剩余期间内继续均匀计入各纳税期间的应纳税所得额。

## 三、关于利息收入、租金收入和特许权使用费收入的确认

新税法实施前已按其他方式计入当期收入的利息收入、租金收入、特许权使用费收入，在新税法实施后，凡与按合同约定支付时间确认的收入额发生变化的，应将该收入额减去以前年度已按照其它方式确认的收入额后的差额，确认为当期收入。

## 四、关于以前年度职工福利费余额的处理

根据《国家税务总局关于做好2007年度企业所得税汇算清缴工作的补充通知》（国税函[2008]264号）的规定，企业2008年以前按照规定计提但尚未使用的职工福利费余额，2008年及以后年度发生的职工福利费，应首先冲减上述的职工福利费余额，不足部分按新税法规定扣除；仍有余额的，继续留在以后年度使用。企业2008年以前节余的职工福利费，已在税前扣除，属于职工权益，如果改变用途的，应调整增加企业应纳税所得额。

## 五、关于以前年度职工教育经费余额的处理

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。

## 六、关于工效挂钩企业工资储备基金的处理

原执行工效挂钩办法的企业，在2008年1月1日以前已按规定提取，但因未实际发放而未在税前扣除的工资储备基金余额，2008年及以后年度实际发放时，可在实际发放年度企业所得税前据实扣除。





(二) 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。

(三) 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。

(四) 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。

三、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。

国家税务总局

二〇〇九年三月十二日

## 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

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、国家税务局、地方税务局，新疆生产建设兵团财务局：

根据《中华人民共和国企业所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（国务院令 第 512 号）的有关规定，现就企业资产损失在计算企业所得税应纳税所得额时的扣除政策通知如下：

一、本通知所称资产损失，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、企业清查出的现金短缺减除责任人赔偿后的余额，作为现金损失在计算应纳税所得额时扣除。

三、企业将货币性资金存入法定具有吸收存款职能的机构，因该机构依法破产、清算，或者政府责令停业、关闭等原因，确实不能收回的部分，作为存款损失在计算应纳税所得额时扣除。

四、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：

(一) 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；

(二) 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；

(三) 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；

(四) 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；

(五) 因自然灾害、战争等不可抗力导致无法收回的；

(六) 国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。

五、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；

(二) 借款人死亡，或者依法被宣告失踪、死亡，依法对其财产或者遗产进行清偿，并对担保人进行追偿后，未能收回的债权；

(三) 借款人遭受重大自然灾害或者意外事故，损失巨大且不能获得保险补偿，或者以保险赔偿后，确实无力偿还部分或者全部债务，对借款人财产进行清偿和对担保人进行追偿后，未能收回的债权；

(四) 借款人触犯刑律，依法受到制裁，其财产不足归还所借债务，又无其他债务承担者，经追偿后确实无法收回的债权；

(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；

(七) 由于上述（一）至（六）项原因借款人不能偿还到期债务，企业依法取得抵债资产，抵债金额小于贷款本息的差额，经追偿后仍无法收回的债权；

(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）至（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；

(九) 银行卡持卡人和担保人由于上述（一）至（七）项原因，未能还清透支款项，金融企业经追偿后仍无法收回的透支款项；

(十) 助学贷款逾期后，在金融企业确定的有效追索期限内，依法处置助学贷款抵押物（质押物），并向担保人追索连带责任后，仍无法收回的贷款；

(十一) 经国务院专案批准核销的贷款类债权；



(十二) 国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。

六、企业的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：

(一) 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；

(二) 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；

(三) 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；

(四) 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；

(五) 国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。

七、对企业盘亏的固定资产或存货，以该固定资产的账面净值或存货的成本减除责任人赔偿后的余额，作为固定资产或存货盘亏损失在计算应纳税所得额时扣除。

八、对企业毁损、报废的固定资产或存货，以该固定资产的账面净值或存货的成本减除残值、保险赔款和责任人赔偿后的余额，作为固定资产或存货毁损、报废损失在计算应纳税所得额时扣除。

九、对企业被盗的固定资产或存货，以该固定资产的账面净值或存货的成本减除保险赔款和责任人赔偿后的余额，作为固定资产或存货被盗损失在计算应纳税所得额时扣除。

十、企业因存货盘亏、毁损、报废、被盗等原因不得从增值税销项税额中抵扣的进项税额，可以与存货损失一起在计算应纳税所得额时扣除。

十一、企业在计算应纳税所得额时已经扣除的财产损失，在以后纳税年度全部或者部分收回时，其收回部分应当作为收入计入收回当期的应纳税所得额。

十二、企业境内、境外营业机构发生的财产损失应分开核算，对境外营业机构由于发生财产损失而产生的亏损，不得在计算境内应纳税所得额时扣除。

十三、企业对其扣除的各项财产损失，应当提供能够证明财产损失确属已实际发生的合法证据，包括具有法律效力的外部证据、具有法定资质的中介机构的经济鉴证证明、具有法定资质的专业机构的技术鉴定证明等。

十四、本通知自 2008 年 1 月 1 日起执行。

财政部 国家税务总局  
二〇〇九年四月十六日

## 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

发文文号： 国税发[2009]31 号  
发文部门： 国家税务总局  
发文时间： 2009-3-6  
实施时间： 2008-1-1  
失效时间：  
法规类型： 企业所得税  
所属行业： 房地产业  
所属区域： 全国  
发文内容：

**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。

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 至 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

**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讯、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的,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。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。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。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。

(四) 基础设施建设费。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、通讯、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：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。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、时间区进行整理、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承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，未销开发产品应承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帐，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。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承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。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。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。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, 应经税务机关同意。

土地开发同时连结房地产开发的, 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。

(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(即合作、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。

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

**各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局：**

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》）及《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》）的有关规定，现就企业固定资产实行加速折旧的所得税处理问题通知如下：

一、根据《企业所得税法》第三十二条及《实施条例》第九十八条的相关规定，企业拥有并用于生产经营的主要或关键的固定资产，由于以下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：

- （一）由于技术进步，产品更新换代较快的；
- （二）常年处于强震动、高腐蚀状态的。

二、企业拥有并使用的固定资产符合本通知第一条规定的，可按以下情况分别处理：

（一）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《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本通知的规定，对该固定资产采取缩短折旧年限或者加速折旧的方法。

（二）企业在原有的固定资产未达到《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本通知的规定，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。

三、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《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《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。

四、企业拥有并使用符合本通知第一条规定条件的固定资产采取加速折旧方法的，可以采用双倍余额递减法或者年数总和法。加速折旧方法一经确定，一般不得变更。

（一）双倍余额递减法，是指在不考虑固定资产预计净残值的情况下，根据每期期初固定资产原值减去累计折旧后的金额和双倍的直线法折旧率计算固定资产折旧的一种方法。应用这种方法计算折旧额时，由于每年年初固定资产净值没有减去预计净残值，所以在计算固定资产折旧额时，应在其折旧年限到期前的两年期间，将固定资产净值减去预计净残值后的余额平均摊销。计算公式如下：

$$\text{年折旧率} = 2 \div \text{预计使用寿命(年)} \times 100\%$$

$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$$

$$\text{月折旧额} = \text{月初固定资产账面净值} \times \text{月折旧率}$$

（二）年数总和法，又称年限合计法，是指将固定资产的原值减去预计净残值后的余额，乘以一个以固定资产尚可使用寿命为分子、以预计使用寿命逐年数字之和为分母的逐年递减的分数计算每年的折旧额。计算公式如下：



年折旧率 = 尚可使用年限 ÷ 预计使用寿命的年数总和 × 100%

月折旧率 = 年折旧率 ÷ 12

月折旧额 = (固定资产原值 - 预计净残值) × 月折旧率

五、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：

(一) 固定资产的功能、预计使用年限短于《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；

(二) 被替代的旧固定资产的功能、使用及处置等情况的说明；

(三) 固定资产加速折旧拟采用的方法和折旧额的说明；

(四) 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。

六、对于采取缩短折旧年限的固定资产，足额计提折旧后继续使用而未进行处置(包括报废等情形)超过 12 个月的，今后对其更新替代、改造改建后形成的功能相同或者类似的固定资产，不得再采取缩短折旧年限的方法。

七、对于企业采取缩短折旧年限或者采取加速折旧方法的，主管税务机关应设立相应的税收管理台账，并加强监督，实施跟踪管理。对发现不符合《实施条例》第九十八条及本通知规定的，主管税务机关要及时责令企业进行纳税调整。

八、适用总、分机构汇总纳税的企业，对其所属分支机构使用的符合《实施条例》第九十八条及本通知规定情形的固定资产采取缩短折旧年限或者采取加速折旧方法的，由其总机构向其所在地主管税务机关备案。分支机构所在地主管税务机关应负责配合总机构所在地主管税务机关实施跟踪管理。

九、本通知自 2008 年 1 月 1 日起执行。

二〇〇九年四月十六日

## 关于境外注册中资控股企业

### 依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知

## 国税发[2009]82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：**

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）和《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）的有关规定，为规范执行企业所得税法关于居民企业的判定标准，加强企业所得税管理，现对境外注册的中资控股企业（以下称境外中资企业）依据实际管理机构判定为中国居民企业的有关企业所得税问题通知如下：

一、境外中资企业是指由中国境内的企业或企业集团作为主要控股投资者，在境外依据外国（地区）法律注册成立的企业。

二、境外中资企业同时符合以下条件的，根据企业所得税法第二条第二款和实施条例第四条的规定，应判定其为实际管理机构在中国境内的居民企业（以下称非境内注册居民企业），并实施相应的税收管理，就其来源于中国境内、境外的所得征收企业所得税。

（一）企业负责实施日常生产经营管理运作的高层管理人员及其高层管理部门履行职责的场所主要位于中国境内；

（二）企业的财务决策（如借款、放款、融资、财务风险管理等）和人事决策（如任命、解聘和薪酬等）由位于中国境内的机构或人员决定，或需要得到位于中国境内的机构或人员批准；

（三）企业的主要财产、会计账簿、公司印章、董事会和股东会议纪要档案等位于或存放于中国境内；

（四）企业1/2（含1/2）以上有投票权的董事或高层管理人员经常居住于中国境内。

三、对于实际管理机构的判断，应当遵循实质重于形式的原则。

四、非境内注册居民企业从中国境内其他居民企业取得的股息、红利等权益性投资收益，按照企业所得税法第二十六条和实施条例第八十三条的规定，作为其免税收入。非境内注册居民企业的投资者从该居民企业分得的股息红利等权益性投资收益，根据实施条例第七条第（四）款的规定，属于来源于中国境内的所得，应当征收企业所得税；该权益性投资收益中符合企业所得税法第二十六条和实施条例第八十三条规定的部分，可作为收益人的免税收入。

五、非境内注册居民企业在中国境内投资设立的企业，其外商投资企业的税收法律地位不变



六、境外中资企业被判定为非境内注册居民企业的，按照企业所得税法第四十五条以及受控外国企业管理的有关规定，不视为受控外国企业，但其所控制的其他受控外国企业仍应按照有关规定进行税务处理。

七、境外中资企业可向其实际管理机构所在地或中国主要投资者所在地主管税务机关提出居民企业申请，主管税务机关对其居民企业身份进行初步审核后，层报国家税务总局确认；境外中资企业未提出居民企业申请的，其中国主要投资者的主管税务机关可以根据所掌握的情况对其是否属于中国居民企业做出初步判定，层报国家税务总局确认。

境外中资企业或其中国主要投资者向税务机关提出居民企业申请时，应同时向税务机关提供如下资料：

- （一）企业法律身份证明文件；
- （二）企业集团组织结构说明及生产经营概况；
- （三）企业最近一个年度的公证会计师审计报告；
- （四）负责企业生产经营等事项的高层管理机构履行职责的场所的地址证明；
- （五）企业董事及高层管理人员在中国境内居住记录；
- （六）企业重大事项的董事会决议及会议记录；
- （七）主管税务机关要求的其他资料。

八、境外中资企业被认定为中国居民企业后成为双重居民身份的，按照中国与相关国家（或地区）签署的税收协定（或安排）的规定执行。

九、本通知自 2008 年 1 月 1 日起执行。

二〇〇九年四月二十二日

## 关于企业所得税执行中若干税务处理问题的通知

国税函[2009]202 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：

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》）及《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》）的有关规定，现就企业所得税若干税务处理问题通知如下：

#### 一、关于销售（营业）收入基数的确定问题

企业在计算业务招待费、广告费和业务宣传费等费用扣除限额时，其销售（营业）收入额应包括《实施条例》第二十五条规定的视同销售（营业）收入额。

#### 二、2008年1月1日以前计提的各类准备金余额处理问题

根据《实施条例》第五十五条规定，除财政部和国家税务总局核准计提的准备金可以税前扣除外，其他行业、企业计提的各项资产减值准备、风险准备等准备金均不得税前扣除。

2008年1月1日前按照原企业所得税法规定计提的各类准备金，2008年1月1日以后，未经财政部和国家税务总局核准的，企业以后年度实际发生的相应损失，应先冲减各项准备金余额。

#### 三、关于特定事项捐赠的税前扣除问题

企业发生为汶川地震灾后重建、举办北京奥运会和上海世博会等特定事项的捐赠，按照《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）、《财政部 国家税务总局海关总署关于29届奥运会税收政策问题的通知》（财税〔2003〕10号）、《财政部 国家税务总局关于2010年上海世博会有关税收政策问题的通知》（财税〔2005〕180号）等相关规定，可以据实全额扣除。企业发生的其他捐赠，应按《企业所得税法》第九条及《实施条例》第五十一、五十二、五十三条的规定计算扣除。

#### 四、软件生产企业职工教育经费的税前扣除问题

软件生产企业发生的职工教育经费中的职工培训费用，根据《财政部国家税务总局关于企业所得税若干优惠政策的通知》（财税〔2008〕1号）规定，可以全额在企业所得税前扣除。软件生产企业应准确划分职工教育经费中的职工培训费支出，对于不能准确划分的，以及准确划分后职工教育经费中扣除职工培训费用的余额，一律按照《实施条例》第四十二条规定的比例扣除。

二〇〇九年四月二十一日

## 国家税务总局关于资源综合利用企业所得税优惠管理问题的通知

[2009年04月24日] 国税函〔2009〕185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：**

为贯彻落实资源综合利用的企业所得税优惠政策，现就有关管理问题通知如下：

一、本通知所称资源综合利用企业所得税优惠，是指企业自 2008 年 1 月 1 日起以《资源综合利用企业所得税优惠目录（2008 年版）》（以下简称《目录》）规定的资源作为主要原材料，生产国家非限制和非禁止并符合国家及行业相关标准的产品取得的收入，减按 90% 计入企业当年收入总额。

二、经资源综合利用主管部门按《目录》规定认定的生产资源综合利用产品的企业（不包括仅对资源综合利用工艺和技术进行认定的企业），取得《资源综合利用认定证书》，可按本通知规定申请享受资源综合利用企业所得税优惠。

三、企业资源综合利用产品的认定程序，按《国家发展改革委 财政部 国家税务总局关于印发〈国家鼓励的资源综合利用认定管理办法〉的通知》（发改环资〔2006〕1864 号）的规定执行。

四、2008 年 1 月 1 日之前经资源综合利用主管部门认定取得《资源综合利用认定证书》的企业，应按本通知第二条、第三条的规定，重新办理认定并取得《资源综合利用认定证书》，方可申请享受资源综合利用企业所得税优惠。

五、企业从事非资源综合利用项目取得的收入与生产资源综合利用产品取得的收入没有分开核算的，不得享受资源综合利用企业所得税优惠。

六、税务机关对资源综合利用企业所得税优惠实行备案管理。备案管理的具体程序，按照国家税务总局的相关规定执行。

七、享受资源综合利用企业所得税优惠的企业因经营状况发生变化而不符合《目录》规定的条件的，应自发生变化之日起 15 个工作日内向主管税务机关报告，并停止享受资源综合利用企业所得税优惠。

八、企业实际经营情况不符合《目录》规定条件，采用欺骗等手段获取企业所得税优惠，或者因经营状况发生变化而不符合享受优惠条件，但未及时向主管税务机关报告的，按照税收征管法及其实施细则的有关规定进行处理。

九、税务机关应对企业的实际经营情况进行监督检查。税务机关发现资源综合利用主管部门认定有误的，应停止企业享受资源综合利用企业所得税优惠，并及时与有关认定部门协调沟通，提请纠正，已经享受的优惠税额应予追缴。

十、各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局可根据本通知制定具体管理办法。

十一、本通知自 2008 年 1 月 1 日起执行。

二〇〇九年四月十日



# 业务咨询

▲问：房地产开发企业在开发过程中可否免缴城镇土地使用税？

答：《国家税务总局关于印发〈关于土地使用税若干具体问题的补充规定〉的通知》（[89]国税字第 140 号）中明确：“房地产开发公司建造商品房用地，原则上应按规定计征土地使用税。”《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的通知》（国税发[2004]100 号）进一步规定：“除经批准开发建造经济适用房用地外，对各类房地产开发用地一律不得减免城镇土地使用税。”

▲问：新《企业所得税法》规定小型微利企业减按 20% 的税率征收企业所得税，请问什么是小型微利企业，小型微利企业是否需要经过税务机关认定？

答：根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九十二条的规定，可以享受企业所得税优惠的小型微利企业是指符合国家和地方限制和鼓励行业，并符合下列条件的企业：

一、工业企业，年度应纳税所得额不超过 30 万元，从业人数不超过 100 人，资产总额不超过 3000 万元。

二、其他企业，年度应纳税所得额不超过 30 万元，从业人数不超过 80 人，资产总额不超过 1000 万元。

同时，根据《国家税务总局关于小型微利企业所得税优惠政策的通知》（国税函[2008]251 号）规定，上面提到的“从业人数”按企业全年平均从业人数计算，即企业全年平均从业人数 =  $\sum$ （每月从业人数）÷ 12，“资产总额”按企业年初和年末的资产总额平均计算。

企业在当年首次预缴企业所得税时，应向主管税务机关提供企业上年度符合小型微利企业条件的扣缴证明材料。主管税务机关对企业提供的扣缴证明材料核实后，认定企业上年度不符合小型微利企业条件的，该企业当年不得按 20% 的税率预缴税款申报表。

纳税年度终了后，主管税务机关要根據企业当年申报数据，核实企业当年是否符合小型微利企业条件。企业当年申报数据不符合小型微利企业条件，但在预缴时已按规定计算减免的所得税款，在年度汇算清缴时要补缴已减免的所得税款。



▲问：2009年1月1日以后新办的企业，企业所得税属于国税管理还是地税管理？

答：按照《国家税务总局关于调整新增企业所得税征管范围问题的通知》（国税发〔2008〕120号）规定，2009年1月1日以后新增的企业所得税纳税人中，应缴的增值税的企业，其企业所得税由国家税务局管理；应缴的营业税的企业，其企业所得税由地方税务局管理。

同时，从2009年起下列新增企业的新增企业所得税征管范围实行以下规定：

一、企业所得税全部为中央收入的企业和在国家税务总局缴的营业税的企业，其企业所得税由国家税务局管理。

二、银行（信用社）、保险公司的企业所得税由国家税务局管理，除上述规定外的其他各类金融企业的新增企业所得税由地方税务局管理。

三、外商投资企业 and 外国企业常驻代表机构的企业所得税由国家税务局管理。

▲问：企业发生固定资产的大修理支出，不超过固定资产计税基础的50%，发生的费用可否一次性扣除？

答：《企业所得税法》第十三条规定，在计算应纳税所得额时，固定资产的大修理支出，作为长期待摊费用，按照规定的摊销期，准予扣除。

《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：

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年限超过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寿命摊销。因此，固定资产大修理支出作为长期待摊费用按其尚可使用寿命摊销，必须同时满足《企业所得税法实施条例》第六十九条规定的价值标准和时间标准两个条件。如不同时满足，则应作为当期费用扣除。



# A. 金税动态

## 一、专题报道：实施远程抄报税有望彻底解决办税排长队问题

**珠海 4 月两税同报各办税大厅申报高峰期排队严重：**四月份是企业所得税和增值税同时申报的月份，小编在 13 日申报高峰期走访珠海各个办税大厅，发现企业排长队的现象普遍，在直属办税大厅和跨境区局办税大厅随机采访一些财务人员：凌致时装公司的林小姐反映：“9 点钟就到税局，想不到已经排到 300 多名了，看来又得等一上午了。”珠海市国税系统已经开通了网上报税等多种申报手段，为什么还会存在这种排长队的现象呢？小编通过走访国税局的有关负责人了解到：我市国税系统继小规模纳税人网上报税系统开通后，又推出了一般纳税人网上报税系统，且纸质资料基本半年到一年才集中收缴一次，极大的方便了纳税人。但一般纳税人仍需到办税大厅抄税，在一定程度上造成了排长队现象，虽然延长了申报期，但由于抄税日期比较集中，所以经常出现企业办税大厅排队的现象。

**深圳实行远程抄报税，基本解决大厅排长队问题：**4 月 15 日小编走访深圳福田区局办税大厅，在申报高峰期的最后一天，作为深圳管辖企业最多的办税大厅，理应是早早排起长龙，但在福田区局办税大厅，只有十几个办税人员办理综合业务。来税局办理税务变更的深圳同

辉电器有限公司的财务人员跟小编反映“实行远程抄报税，这下方便多了，以前办理纳税申报都要到税务局，遇到报盘和 IC 卡出问题还要来回跑几次，碰到高峰期还要排上半天的队。而现在只要在办公室鼠标轻轻一点就可以完成抄报税了，真的太方便了。”小编随后采访了福田区办税大厅徐主任，徐主任介绍“增值税一般纳税人办理纳税申报由“申报、抄税、报税、认证、清卡”五个环节组成。原来推行的网上申报只限于“申报”一个环节，就是纳税人通过互联网将当期纳税申报表数据传递到税务机关，但每月网上申报后仍要到办税服务大厅进行 IC 卡抄报税、一窗式比对和清卡。现在实行远程抄报税后，简化了办税环节，纳税人只需轻点鼠标即可通过网络将数据传送到税务局端，税务局端自动将比对结果通过网络返回企业端，“一窗式”比对成功的可以进行 IC 卡清卡操作，完成整个报税过程，实现了真正意义上的网络报税。增值税一般纳税人只要具备上网条件，按照区税务局的统一安排，参加远程抄报税培训和安装远程抄报税系统后就可以足不出户、不受工作时间限制轻松完成抄报税工作了。纳税人办理网上抄报税，不仅是税务部门拓展和完备网上全程申报，而且彻底解决了纳税人多次往返税务机关排队进行纳税申报的问题。这为纳税人开展正常的生产经营活动节约了宝贵的时间，



是区税务局落实国税总局“两个减负”精神的一项重大征管措施，意义深远。”据徐主任介绍，近 5 年来，福田区的纳税户增长迅速，正常开业状态户数达 80000 多户，而特区内集中办税的服务模式给税务机关带来较大的服务压力，每到报税高峰期内，福田区国税局办税大厅内平均每天要接待 2000 多户纳税人办税，最高达到 3500 多户。如何缓解纳税人排队压力？这一情况引起深圳市国税局的高度重视。经过多方努力，深圳市国税局初步确定了一般纳税人网上远程抄税系统，并定于去年第四季度在福田区国税局率先试点运行。今年 1 月深圳市全面实施一般纳税人网上远程抄税系统，长期困惑纳税人的办税高峰期排长队问题彻底解决。

## 二、远程抄报系统简介

大家都知道，一般纳税人必须在每月的 1 日—15 日到税务局的营业大厅报税，否则无法继续开票，一方面，增加了一般纳税人的负担，另一方面也造成了国税局的工作人员每到报税期就面临繁重的工作任务。针对这一问题，为了方便一般纳税人，简化报税手续，帮助税务机关提高工作效率，航天信息开发了远程报税系统。

防伪税控远程报税系统，也就是网上报税系统，一般纳税企业通过本系统，可以利用 INTERNET 网络，足不出户完成报税。远程报税系统是以增值税防伪税控系统软件为基础，由企业用户使用开票金税卡或 USB 远程报税器自行完成抄报税操作，将报税数据通过网络传输到税务机关，由税务机关完成解密、比对工作，最后再取得报税处理的结果信息，并进行

清卡操作，完成整个报税过程，相当方便快捷。

远程抄报税，是指增值税一般纳税人通过网络，将当月增值税专用发票开票明细数据，传送到税务机关的防伪税控报税系统，然后，对纳税人防伪税控开票子系统进行“清零、解锁”的过程。

远程抄报税系统是以增值税防伪税控系统为基础，将读取的纳税人报税数据，通过网络传输到税局服务端系统，由税局服务端自动完成报税数据解密、报税业务处理、“一窗式比对”等处理工作，然后通过网络反馈给纳税人报税处理结果信息，纳税人可以查询报税处理的结果信息，在报税成功且“一窗式”比对通过的情况下可以进行 IC 卡清卡操作，完成整个报税过程。远程抄报系统由客户端和税务端的受理系统及处理系统组成。客户端主要功能是实现将企业 IC 卡中报税数据读出并加密封装，向税局报送，并从税局下载报税处理结果信息，在报税成功和一窗式比对成功的情况下完成清卡操作。

## 三、金税举办提高服务质量座谈会

2009 年 4 月 16 日早上 10:30，珠海金税科技有限公司于金税培训课室举办了一场关于“提高金税服务质量”的座谈会。与会人员包括金税公司总经理卓庆辉，副总经理杜建国、刘庆强、李伟，培训部资深教师冯惠珍和金税各部门经理人员。此次座谈会，金税邀请了珠海 17 家一般纳税人企业，包括麒麟啤酒（珠海）有限公司、珠海市供水总公司、珠海经济特区红塔仁恒纸业有限公司、广东电网公司珠海供电局等著名企业代表。



座谈会上，与会企业代表根据自己的实际需求，对金税公司的服务项目提出了许多建议，并对金税为提高服务质量所做的努力表示认可和赞赏。

1、金税公司 2008 年 11 月 10 日由拱北迁至香洲兴业路，新址营业面积增至近 800 平方米，为企业客户提供了舒适的服务、培训环境；

2、公司人员由二十人增至近五十人；

3、建立了服务号码为 8888696 的呼叫中心，现呼叫中心有 8 条线，为企业提供 24 小时服务；

4、目前，我司在直属、跨境、保税、高新、斗门区这几个国税分局都派驻了服务人员为企业提供现场服务，为方便企业技术咨询，全司上班时间由 14：30 分提前至 14：00。税期公司的门市上班时间顺延 1 小时，即 18：30 下班；

5、提供在线远程协助服务：客户遇到问题时，可通过 QQ 请求即时的提供 QQ 远程协助服务。

近半年，金税的服务质量得到了一定提高，展现了全新的精神面貌，点点滴滴，折射出了金税人情系纳税人的真挚情怀。在今后的发展中，我们将不断完善、提高服务体系，更好的为珠海广大一般纳税人企业服务！



# B. 办事指南

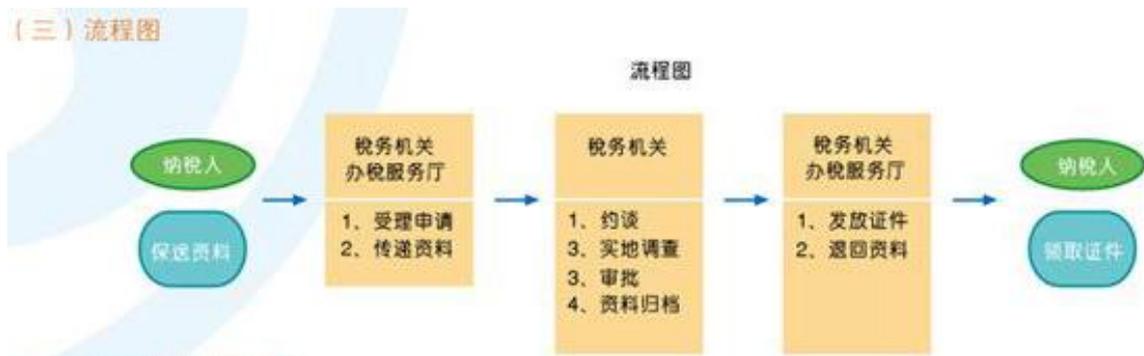
## 一、一般纳税人资格认定

(一) 凡符合增值税一般纳税人认定标准的, 均应向其所在地主管税务机关申请办理增值税一般纳税人认定手续。增值税一般纳税人总分支机构不在同一县(市)的, 应分别向其机构所在地主管税务机关申请办理一般纳税人认定手续。

### (二) 纳税人需提供的相关资料

- 1、纳税人提交的增值税一般纳税人认定申请报告;
- 2、《增值税一般纳税人申请认定表》;
- 3、营业执照、税务登记证(副本)原件;
- 4、有关合同、章程、协议书复印件;
- 5、银行账号证明;
- 6、经营场地资料, 如房产证或租赁合同协议;
- 7、分支机构申请认定的, 应同时提供总机构一般纳税人资格认定通知书, 以及总机构确认其为统一核算的分支机构的证明材料;
- 8、从事盐业批发的纳税人还应提供有关部门出具的证明材料;
- 9、出口企业应提供同商务部或其授权的地方外贸主管部门加盖备案登记专用章的有效《对外贸易经营者备案登记表》, 以及购销合同或收面意向及供货企业证明;
- 10、税务机关要求提供的其他有关资料。

### (三) 流程图





## 二、开票系统抄税数据不正确时的处理办法

企业遇到特殊情况，如：数据丢失、金税卡损坏等，造成开票系统生成的抄税数据不正确时，在生成电子申报的报表前，须在携带以下资料到税务部门进行补录：

1. 购票手册
2. 最近三个月的增值税发票的存根联或记账联
3. 金税公司出具的两卡更换表或证明
4. 软盘或 U 盘

补录完毕，税务部门会把补录的销项数据拷贝到 U 盘上，企业必须以税务部门补录生成的数据作为销项数据导入电子申报软件中，处理方法如下：

### 一、导入销项数据

操作步骤：销项发票管理->存根联补录文件导入->读入(插入补录存根联生成的 U 盘，选择其中的 X\*\*\*\*\*.\*\*文件) ->保存->退出

### 二、进行税目修复

操作步骤：销项发票管理->税目明细分配表->新增->保存->审核->退出

注意：如果在做上述的步骤一前已经生成了当月的申报表，则必须把已经生成的当月申报表全部删除，并且把已经导入的销项数据全部删除

### 三、防伪税控设备缴销指南

企业因故停业或申请取消一般纳税人资格，或被税务机关取消一般纳税人资格的，在收到主管税务机关发出的缴销金税卡、IC 卡通知书后，需携带安装防伪税控系统的电脑主机、IC 卡、读卡器及其他所需资料到税务部门办理清缴发票、清缴税款及缴销两卡的手续。



# C. 常见问题

## I 用开票子系统时，什么时候需要执行初始化？

答：在系统中执行初始化功能将清空所有的用户开票数据，除了在初次安装系统时，系统需要执行初始化，而使用本系统进行了一定时间的业务处理之后，切勿轻易使用本功能，否则会清空所有的开票资料。

## I 在进入客户编码、商品编码设置时发现无法进行添加、修改、删除等操作，怎么解决？

答：出现这种情况多是因为用户进入编码设置窗口后未点击“编辑”按钮，未使窗口处于可编辑状态而造成的。解决办法就是点击“编辑”按钮，即可进行相关的编辑操作。

## I 如果编码库中的客户数据或商品数据太多，应如何实现定位查找、匹配查找等快速查询？

答：若编码信息很多，可以采用下述方法实现快速查询：先按住 CTRL 键，同时在欲查询的项目栏上点击鼠标左键，即可弹出通用的“查找”窗口。在此窗口的“查找内容”栏中输入相应的查询参数，如“北京”，点击“查找下一个”按钮，则系统自动按查询要求跳转到下一结果处，实现快速定位查找。另外，还可以根据实际情况来选择是否要求“全字匹配”等限制条件。

## I 填开发票时发现销方单位的信息中只有企业名称及纳税人登记号是正确的，而地址、电话、开户及帐号均是错误的，为何？应怎样解决？

答：这是企业还没有在“系统设置”中修改“税务信息”，应用管理员的身份进入系统修改税务信息就可以了。



**I 企业的营业地址的汉字加数字的个数超过了开票系统的最多输入数，故无法开具发票，有何办法解决？**

答：开票系统中的营业地址最多可输入 35 个汉字，票面可打印 35 个汉字，而电话号码栏中最多可输入 30 个半角字符，如果企业的营业地址超过系统中营业地址栏的最多输入数，而企业的电话号码是 8 位，仍可在电话号码栏中补入营业地址的 22 个字符。打印时系统会自动压缩以显示所有营业地址和电话号码内容。

**I 打印发票时，怎样去调整发票打印边距的参数？**

答：打印发票时，调整边距的参数步骤：

① 入防伪税控开票子系统后，编辑税票数据。

② 在税票窗口菜单上，点击"打印"按钮。以后要打印发票在发票查询窗口打印。

③ 在弹出的发票打印窗口中，输入边距调整的参数。（注：该调整参数可以为负数和小数，可根据使用情况做适当的调整。）

④ 放好纸张，在发票打印窗口中点击"打印"按钮。（首次打印发票时请用空白纸或者用发票复印后的纸张试打）

**I 某企业开具发票时，开票子系统提示"金税卡没有可用发票"，但实际该企业已经从税务机关购买了发票，是何原因？**

答：在填开发票前必须保证金税卡中有可用发票，出现上述提示就表明金税卡中已没有可用发票了。用户从税局领购发票后，必须先将 IC 卡中的发票号读入到金税卡后才能开票。

**I 一般情况下企业不能把未用完的发票退回，但在哪些特殊情况下应将金税卡内剩余发票退回？**

答：企业在下列情况下应把金税卡的剩余发票退回：

① 所购买的发票代码或号码与实际拿到的纸张发票不符；



- ② 当需要进行更改纳税号或更换金税卡时;
- ③ 当地税务部门要求将剩余发票卷退回时。

企业将开票金税卡中的未开发票卷退回到 IC 卡后,应当拿 IC 卡到税务机关的发票发售系统办理退票,将这卷发票退回给税务机关。

#### I 进行“已开发票作废”操作时,系统提示:“当前发票库中没有符合条件的发票”,为什么?

答:出现如此提示通常有下列 3 种原因:

① 企业还未开具过发票,发票数据库为空;

② 企图跨月作废.已开发票作废功能只能作废在当前会计月开具的且未报税的发票,跨月的发票不能作废,只能开具红字发票冲抵。例如,11 月开具了 2 张发票,到 12 月要作废这两张发票时系统就会提示此信息,表明跨月不能作废已开发票;

③ 违反了“谁开具,谁作废”的原则。系统中对已开发票作废必须本着“谁开的发票只能由谁作废”原则,例如,某开票员开的发票,只能由该开票员作废,其他开票员无法作废此发票。如果某开票员还未开具过发票,则执行“已开发票作废”操作时就会出现此提示,表明该开票员目前没有可以作废的已开发票。

#### I 运输发票的输入操作方法

##### 1、辅导期货运发票录入

在电子申报系统中,先逐票录入旧版货运票后,再汇总录入认证相符的税控货运票,具体操作如下:

- (1) 企业电子报税管理软件】—【进项发票管理】—【运输发票】模块录入。
- (2) 票种类:选择“公路运输”或“内河运输”,
- (3) 计算抵扣的运费税额”:根据《发票认证结果清单》中“认证相符”的税额,按政策规定可予抵扣部分填列;
- (4) 金额”和“允许计算抵扣的运费金额”:根据“允许计算抵扣的运费税额”进行倒算;



(5) 号码”：为 20 位数，统一按“9+抵扣方税务识别号+年月”的规则填写；（如 08 年 12 月份申报期，纳税识别号为 440000123456789 的纳税人，汇总录入 12 月份认证通过的税控发票时，发票号码填写为：94400001234567890812）；

(6) 单位名称”、“运输单位纳税识别号”、“开票日期”、“运输单位主管地方税务局代码”、“运输单位主管地方税务局名称”：需录入（任选一张发票录入）。

## 2、辅导期货运发票录入

- (1) 输发票必须一张张录入；
- (2) 发票代码+发票号码；
- (3) 其它同上。

## I 出口企业出口货物视同内销征税纳税申报表的填写要求

根据《增值税一般纳税人申报办法》及《电子申报软件的要求》，对出口企业超过 6 个月未收齐单证、出口国家规定不予退（免）税货物或出口货物超过规定期限未向税务机关申报的企业，按规定视同内销征收增值税或计提销项税金，在填报纳税申报表时可按如下办法处理：

### 一、外贸企业处理办法

1、在增值税纳税申报表第 8 栏“免税货物及劳务销售额” 的本月数作减少

操作步骤：销项发票管理→其他应税项目管理→不开票销售项目→点击“新增”→左上角的选项请选择为“一般/免税/货物（或劳务）”→填入冲减额（负数）→保存→审核→退出。

2、在增值税纳税申报表主表第 1 栏“按适用税率征税及劳务”及第 2 栏“应税货物销售额” 的本月数作增加

操作步骤：销项发票管理→其他应税项目管理→点击“新增”→右边的选项请按需要来选择，例：“不开票销售项目/一般/应税/货物（或劳务）”→选择开票日期→填入不含税销售总额[需计算：出口额/（1+适用税率）]→选择税目/税率→保存→审核→退出。



## 二、免抵退出口企业处理办法

1、在增值税纳税申报表主表第 1 栏“按适用税率征税及劳务”及第 2 栏“应税货物销售额”的本月数作增加

操作步骤：销项发票管理→其他应税项目管理→点击“新增”→右边的选项请按需要来选择，例：“不开票销售项目/一般/应税/货物（或劳务）”→选择开票日期→填入不含税销售总额[需计算：出口额/（1+适用税率）]→选择税目/税率→保存→审核→退出。

2、在增值税纳税申报表主表第 7 栏“免抵退办法出口货物销售额”的本月数作减少

操作步骤：生成主表时直接在增值税纳税申报表第 7 栏“免抵退办法出口货物销售额”输入需要冲减的免抵退出口销售额（如果当月还有免抵退出口，则直接输入抵减后的免抵出口退销售额）。

## I 出口企业出口货物视同内销征税时对应进项发票的处理办法

根据《增值税一般纳税人申报办法》及《电子申报软件的要求》，对出口企业超过 6 个月未收齐单证、国家规定不予退（免）税货物或出口货物超过规定期限未向税务机关申报的企业，须按规定视同内销征收增值税或计提销项税金，对应的进项发票可以进行抵扣，在电子申报系统中可按如下办法处理：

### 一、外贸企业处理办法

- 1、到税务部门开具《外贸出口企业视同内销征税货物税额抵扣证明》；
- 2、在表二的十一栏，即“外贸企业进项税额抵扣证明”中录入需要转为抵扣的进项税额。

### 二、免抵退出口企业处理办法

- 1、到税务部门申报本次“视同内销征收增值税”的免抵退税办法出口货物所对应的“免抵退税办法出口货物不得抵扣进项税额”，经税务部门核准允许转为抵扣后按如下办法处理；
- 2、在表二的十八栏，即“免抵退税办法出口货物不得抵扣进项税额”中录入需要转为抵扣的进项税额(输入负数)。