'2016问题解答之七

樊其国(注册会计师)

1. "营改增"新税政明确,一般纳税人销售自行开发的房地产项目,适用一般计税方法计税,按照取得的全部价款和价外费用,扣除当期销售房地产项目对应的土地价款后的余额计算销售额。但是,并不是所有的土地成本皆可从应税销售额中扣除,那么,"营改增"房地产开发企业销售额不得扣除土地成本的情形有哪些?

答:"营改增"房地产开发企业销售额不得扣除土地成本的六种情形如下:

- (1)房地产开发企业中的一般纳税人销售自行开发的房地产项目,适用一般计税方法计税,按照取得的全部价款和价外费用,扣除当期销售房地产项目对应的土地价款后的余额计算销售额。支付的土地价款不包括市政配套费、拆迁补偿费、排污费、异地人防建设费等其他土地成本构成项目,因此,土地价款以外的其他土地成本项目一律不得抵扣。
- (2)《房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值 税征收管理暂行办法》(国家税务总局公告2016年第18号) 第七条规定,一般纳税人应建立台账登记土地价款的扣除情况,扣除的土地价款不得超过纳税人实际支付的土地价款。
- (3)一般纳税人销售自行开发的房地产老项目适用简易 计税方法计税的,以取得的全部价款和价外费用为销售额, 不得扣除对应的土地价款。房地产老项目是指:《建筑工程施 工许可证》注明的合同开工日期在2016年4月30日前的房地 产项目;《建筑工程施工许可证》未注明合同开工日期或者未 取得《建筑工程施工许可证》但建筑工程承包合同注明的开 工日期在2016年4月30日前的建筑工程项目。
- (4)房地产开发企业以预缴税款抵减应纳税额,应以完税凭证作为合法有效凭证。对房地产开发企业预收款预缴增值税的,在计算预缴增值税时不能扣除土地价款。
- (5)土地价款并非一次性从销售额中扣除,而是要随着销售额的确定,逐步扣除。也就是说,只有房企将所有"可供"销售的面积卖完时,土地价款才会全部扣除。因此,在计算应税销售额时,非当期对应的土地价款不得扣除。
- (6)支付的土地价款,是指向政府、土地管理部门或受政府委托收取土地价款的单位直接支付的土地价款,并应当取得省级以上(含省级)财政部门监(印)制的财政票据,未取得上述财政票据的,不得扣除。

2. 增值税一般纳税人因客观原因造成增值税扣税凭证逾期的,可按照相关规定,申请办理抵扣手续。那么,哪些原因属于客观原因?造成逾期专用发票不得抵扣的非客观原因又有哪些?

答:(1)非客观原因造成专用发票逾期的情况:①增值 税一般纳税人取得增值税专用发票,应在开具之日起180日 内到税务机关办理认证,并在认证通过的次月申报期内,向 主管税务机关申报抵扣进项税额。纳税人未在规定期限内认 证申报抵扣进项税的,其进项税额不得抵扣。②增值税一般 纳税人取得的增值税扣税凭证已认证或已采集上报信息但 未按照规定期限申报抵扣,或者实行纳税辅导期管理的增值 税一般纳税人以及实行海关进口增值税专用缴款书"先比对 后抵扣"管理办法的增值税一般纳税人,取得的增值税扣税 凭证稽核比对结果相符但未按规定期限申报抵扣,属于发生 真实交易且符合《国家税务总局关于未按期申报抵扣增值税 扣税凭证有关问题的公告》(国家税务总局公告2011年第78 号)第二条规定的客观原因的,经主管税务机关审核,允许纳 税人继续申报抵扣其进项税额。③增值税一般纳税人发生真 实交易但由于客观原因造成增值税扣税凭证逾期的,经主管 税务机关审核、逐级上报,由国家税务总局认证、稽核比对 后,对比对相符的增值税扣税凭证,允许纳税人继续抵扣其 讲项税额。

(2)造成逾期专用发票不得抵扣的客观原因包括:①因自然灾害、社会突发事件等不可抗力原因造成增值税扣税凭证未按期申报抵扣;②有关司法、行政机关在办理业务或者检查中,扣押、封存纳税人账簿资料,导致纳税人未能按期办理申报手续;③税务机关信息系统、网络故障,导致纳税人未能及时取得认证结果通知书或稽核结果通知书,未能及时办理申报抵扣;④由于企业办税人员伤亡、突发危重疾病或者擅自离职,未能办理交接手续,导致未能按期申报抵扣;⑤国家税务总局规定的其他情形。

- **3.** 依据现行的企业所得税政策法规,房地产企业融资费用支出中不得税前扣除的情形包括哪些?
- 答:(1)《企业所得税法》规定,非金融企业之间借款的利息支出,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据实扣除,超过部分不得扣除。
- (2)《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,企业向内部职工或其他人员借款的利息支出,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扣除。也就是说,在计算税前扣除限额时,其超出部分是不允许在企业所得税税前扣除的。
- (3)《最高人民法院关于审理民间借贷案件适用法律若干问题的规定》第二十六条明确,借贷双方约定的利率未超

过年利率24%,出借人请求借款人按照约定的利率支付利息的,人民法院应予支持。借贷双方约定的利率超过年利率36%,超过部分的利息约定无效。

- (4)《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)规定,企业通过发行债券、取得贷款、吸收保户储金等方式融资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(包括手续费及佣金支出),准予在企业所得税税前据实扣除。
- (5)根据《企业所得税法实施条例》第三十八条的规定: 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,准予扣除,超过 部分不准扣除。
- (6)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。
- (7)房地产企业发生的混合性投资业务同时满足以下几个条件时,其融资费用支出可以税前扣除,否则不允许税前扣除:①被投资企业接受投资后,需要按投资合同或协议约定的利率定期支付利息(或定期支付保底利息、固定利润、固定股息);②有明确的投资期限或特定的投资条件,并在投资期满或者满足特定投资条件后,被投资企业需要赎回投资或偿还本金;③投资企业对被投资企业净资产不拥有所有权;④投资企业不具有选举权和被选举权;⑤投资企业不参与被投资企业日常生产经营活动。
- **4.** "营改增"增值税纳税人发生的应税行为中,哪些情形不得开具增值税专用发票?
- 答:纳税人发生的下列十三种特定应税行为,不得开具增值税专用发票:一般纳税人会计核算不健全,或者不能够提供准确税务资料;应当办理一般纳税人资格登记而未办理;向消费者个人销售服务、无形资产或者不动产;适用免征增值税规定的应税行为;不征收增值税项目;金融商品转让;经纪代理服务向委托方收取的政府性基金或者行政事业性收费;提供有形动产融资性售后回租服务收取的有形动产价款本金;向旅游服务购买方收取并支付的费用;销售使用过的固定资产适用按简易办法征收增值税;小规模纳税人销售自己使用过的固定资产;纳税人销售旧货;单采血浆站销售非临床用人体血液按照简易办法计算应纳税额。
- 5. 由于增值税是价外税,一般来说,无论是视同销售还 是正常的销售所产生的增值税,都不允许在企业所得税税前 扣除。但有些特殊情形的进项税额允许在企业所得税税前扣 除或调减应纳税所得额,具体包括哪些情形?
 - 答:(1)一般纳税人注销时留抵的增值税进项税额不予

以退税,但在计算应纳税所得额时是准予扣除的。

- (2)购进商品取得增值税进项税额依法不得抵扣的,应作为企业当期的成本、费用,并可在企业所得税税前扣除。允许抵扣的增值税进项税额情形有:小规模纳税人采购商品中的进项税不得抵扣的情况下,该进项税额计入商品采购成本,可以在企业所得税税前扣除;一般纳税人采购商品没有用于增值税应税业务中,进项税不得在增值税税前抵扣,进项税计入采购成本,从而导致进项税可以在企业所得税税前扣除。
- (3)善意取得增值税专用发票的纳税人实际发生的与取得收入有关的合理支出,进项税额不可以抵扣,但相应的支出可以在企业所得税税前扣除,对于进项税额转出部分亦应转为相应的支出予以处理。
- (4)购置固定资产时未抵扣相关增值税,增值税进项税额应计入固定资产的成本,随固定资产的折旧在所得税税前扣除。企业购置固定资产所发生的增值税税款,由于不允许抵扣增值税进项税额,成为企业实际发生的支出,按规定计入购置固定资产的成本,在当期或者以后期间通过固定资产的折旧得到扣除。
- (5)享受出口免抵退的企业,在办理出口货物业务中,按税法规定计算的不得免征和抵扣的进项税额,这部分进项税额应转入货物的销售成本,随同销售成本的结转得以在所得税前扣除。《财政部 国家税务总局关于生产企业出口不退税和调低退税率货物有关税收问题的通知》(财税[2004]52号)规定,国务院取消或降低部分货物出口退税率后,不退税部分的税负(征税率与退税率之差),按税法规定,理所当然应由企业负担。对出口调低退税率的货物,须要求生产企业按规定及时将"免抵退税不得免征和抵扣税额"从增值税进项税金中转入成本。
- (6)由自身承担的增值税销项税额。比如对外捐赠货物的销项税额,在整体捐赠成本没有超过捐赠限额的情况下,随捐赠成本在企业所得税税前扣除。
- (7)根据税法规定,企业实际发生的与取得收入有关的、合理的损失支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。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。在企业所得税处理中,只要是与生产经营有关的、合理的损失均可在税前扣除,其对应的增值税进项税额不得用于抵扣,应作进项税额转出。
- (8)一般纳税人注销或被取消辅导期一般纳税人资格, 转为小规模纳税人时,其存货不作进项税额转出处理,其留 抵税额也不予以退税。因此,一般纳税人清算注销时,若仍有 存货未销售,且其增值税进项税额已被全部抵扣的,只能将 其转人存货的成本进行税前扣除。