

# 房地产项目公司注销前的退税政策

## ——国家税务总局公告2010年第29号解读

王利娜

2010年年底,国家税务总局出台了《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,以下简称29号公告),困扰地产项目公司的土地增值税清算税款由于缺乏收入配比从而无法全部扣除的问题一时了之。29号公告的意义在于:一是开企业所得税与土地增值税种协调之先河;二是过去涉及企业补税的政策多,很少看到给企业退税的政策,除了《税收征管法》52条以外,29号公告为税收政策库房又增退税新篇章;三是由于29号公告规定注销前才能退税,这给那些项目完结后实际已没有任何新业务的“僵尸公司”提供了申请注销的动力,一定程度上也有利于规范房地产市场的发展。

### 一、地产项目公司由于配比原则产生的四个问题

在实践中,由于企业所得税法向后

弥补亏损的规定同配比原则产生一定的冲突,在以下四种情况下可能造成地产项目公司前期盈利后期亏损。

一是,实际毛利率小于预计计税毛利率。例如,M地产公司2008年取得未完工收入1000万元,当年按照当地规定的15%的预计计税毛利率在纳税申报表附表三52行纳税调增150万元,当年为盈利年度,该项所得已经缴纳税款。2009年该企业开发项目达到了完工标准,实际毛利率为10%,在不考虑其他因素的情况下,附表三52行第四列应调减150万元,会造成当年亏损。假设整个项目的收入为1000万元,成本900万元,期间费用100万元(2008年、2009年各50万元),税金及附加65.5万元,则整个项目为亏损65.5万元,但是按照现行税法,2008年将纳税 $(1000 \times 15\% - 65.5 - 50) \times 25\% = 34.5 \times 25\% = 8.625$ (万元),2009年该公司亏损为100万元 $(1000 - 900 - 50 - 150)$ ,即2008年度缴纳税款的34.5

万元毛利转化为2009年的亏损,从而使2009年的亏损为100万元(包括2008年缴纳税款的34.5万元和实际亏损的65.5万元两部分),而亏损只能向后弥补,不能向前弥补退税,且地产企业多是项目公司,由此造成了前期盈利、后期亏损不能退税的问题。

该问题目前依然存在,尚未得到解决,不过一般而言很少有地产企业实际毛利率小于预计毛利率,否则该企业的成本真实性是很值得怀疑的,因此该问题虽然在理论上存在,但是急需解决的必要性并不是很充分。

二是,2008年以前内资企业不允许预提配套设施费用,造成前期盈利后期亏损,且亏损不能退税。例如,M公司2006年取得收入1亿元,整个项目全部卖完,2007年该企业又建造一项公共配套设施,支出500万元,根据《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)规

应由分支机构就地预缴,而这50%中的65%缴入了公司总部主管税务机关,另35%缴入了B省分支机构的主管税务机关。由于当年计算税款分摊比例系按上上年或上年的“三因素指标”作为依据的,而新设分支机构的上上年或上年的该“三因素指标”均不存在,故也就不存在其归属问题。

2. 国税发[2008]28号文还规定,撤销的分支机构,撤销当年剩余期限内应分摊的企业所得税款由总机构在其主管税务机关缴入中央国库。实际操作中应注意的是,当年被撤销的分支机构,在分摊税款时仍先视之依然存在,按照其上上年或上年的“三因素指标”先计算其应分配的税款,再将该税款由总机构缴入中央国库。由于税款入库级次不同,故不应直接被撤销分支机构相应年度的“三因素指标”与总部生产经营职能部

门的“三因素指标”相加直接计算公司总部分支机构就地预缴的税款。

此外,分支机构撤销时间与企业所得税预缴期限常常是不一致的,例如,某公司按季度缴纳企业所得税,其下属一分支机构于某年8月20日申请撤销,在撤销日,该公司是否应就7月1日至8月20日这一经营期间向该分支机构分配税款呢?答案是否定的。应将该分支机构当年7月1日至12月31日期间应分摊的企业所得税款由总机构在其主管税务机关缴入国库。(未完待续)■

(作者单位:江苏国瑞兴光税务咨询有限公司)

财政部财政科学研究所)

责任编辑 武献杰

定,该项支出允许在2007年度扣除。但是2007年度M公司已经没有收入与之相比,因此会出现2007年度亏损500万元,只能向后弥补不能退税的不合理情形。

该问题在《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32条已经得到了解决,即允许纳税人预提配套设施成本,由于销售收入取得年度已经预提配套设施费用并进行了扣除,因此基本解决了前期盈利后期亏损的问题。

三是,完工年度未取得全额发票,以后年度取得发票只能在发票取得年度扣除,导致前期盈利后期亏损。例如,某企业2008年达到了完工标准,开发成本共计1亿元,且全部房产均已售出。但是该企业截至2009年5月31日只取得了6000万元的发票,剩余4000万元发票尚未取得。根据国税发[2009]31号文规定,该企业当年只能扣除7000万元的计税成本(即:6000万元+1亿元×10%)。2010年该企业取得了剩余的4000万元的发票,根据国税发[2009]31号文第34条规定,只能将该4000万元扣除在发票取得年度,但是发票取得年度该企业已经没有了销售收入与该项成本相匹配,形成亏损3000万元(4000-1000),而项目公司对该项亏损不能退税。

有些税务机关认为国税发[2009]31号文所称“待取得合法扣税凭证后,再按规定进行扣除”就是可以在完工年度追溯调整扣除,经过几次请示国家税务总局,税总坚持认为这里的“按规定”是指取得的发票要按照“两次分摊”的办法,区分已完工和未完工、已售和未售确认营业成本,但是最后计算的结果一定要扣除在发票取得年度。针对房地产企业的特性,希望下一步税总能考虑依据《企业所得税法实施条例》第9条规定的权责发生制原则,允许企业在碰到上述情况时向税务机关申请退税。

四是,土地增值税清算年度补缴的

土地增值税造成前期盈利后期亏损,不能退税。土地增值税清算往往是在开发产品基本销售完毕的情况下进行的。例如:某地产公司2008年已经将全部开发产品销售完毕,2009年进行土地增值税清算,清算结果补税1000万元,由于清算当年无收入,因此形成亏损1000万元,由于项目公司以后没有收入弥补该项亏损,导致该项土地增值税无法在企业所得税前得到有效扣除。

鉴于该项情形,有些开发企业被迫保留一些房产到清算年度,以配比清算补缴的土地增值税;还有的企业在清算达到近85%时,采取假卖房子的方式达到清算标准,以使得清算的土地增值税留在有销售收入的年度。土地增值税和企业所得税政策的不协调,扭曲了企业的经济行为选择,开发企业也多次向税总反映这一问题,终于在2010年12月24日,税总发布了29号公告。

## 二、例解29号公告

M公司开发的xx花园项目共取得销售房屋收入5亿元,全部为非普通标准住宅销售收入。其中2007年取得销售收入3亿元,当年按照当地规定的预征率2%(预征率在不同年度可能会有所变化,这里简化处理)预缴了土地增值税600万元,并且已经在企业所得税前扣除,2007年度该企业所得税税率为33%,应纳税所得额为2000万元,缴纳了税款660万元;2008年取得销售收入2亿元,当年按照当地规定的预征率2%缴纳了400万元土地增值税,并且已经在企业所得税前扣除,当年该企业所得税税率为25%,应纳税所得额为1400万元,缴纳了税款350万元;2009年该企业进行了土地增值税清算,经过计算整个项目应该缴纳土地增值税1600万元,其中前期已经预缴土地增值税1000万元,2009年清算时,应该补缴土地增值税600万元,由于2009年该公司已经没有了销售收入,扣除的土地增值税600万元形成了亏损,

当年亏损共为650万元(当年还发生了50万元的期间费用)。2010年7月M公司申请注销,对2010年1-6月进行汇缴申报,应纳税所得额为亏损50万元(2010年上半年发生期间费用50万元)。根据《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),该企业进行了注销清算,企业资产可变现价值与账面价值的差额为200万元,以前年度未弥补完的亏损为700万元,弥补完亏损后,该企业申报亏损500万元。即600万元清算申报的土地增值税中,有部分已经得到了弥补,剩余部分未能在企业所得税前扣除。

之所以造成以上情形,究其原因土地增值税先预缴后清算,同企业所得税只能向后弥补亏损两个税种之间的不协调造成的,解决该问题的方案有二:一是提高土地增值税预征率。但是由于各个项目不同,合适的预征率并不容易设定——预征率设高了,可能会导致企业提前多缴税,事后退税,出现挤占企业建设资金的情况,因此该方式不容易解决问题。二是将土地增值税清算年度补缴的土地增值税向前追溯配比分配。29号公告采取了第二种方式解决该问题。上例中该项目共有销售房屋收入5亿元,该项目共缴纳土地增值税1600万元,分配率为3.2%(1600万元÷5亿元),也就是说合理的预征率按照3.2%设定比较合理。根据29号公告规定,具体退税计算如下:

1. 2007年退税的计算。2007年应补充扣除土地增值税 $30000 \times (3.2\% - 2\%) = 360$ (万元),当年应退企业所得税 $360 \times 33\% = 118.8$ (万元)。

2. 2008年退税的计算。2008年应补充扣除土地增值税 $20000 \times (3.2\% - 2\%) = 240$ (万元),当年应退企业所得税 $240 \times 25\% = 60$ (万元)。

3. 2009年亏损的调整。2009年当年亏损为650万元。由于土地增值税清算年度缴纳的600万元土地增值税已经

全部分配到以前年度，因此当年扣除的土地增值税600万元应该进行纳税调增。重新调整后，该企业2009年亏损为50万元(650-600)。

4. 2010年1-6月汇缴计算。2010年1-6月，申报汇算亏损50万元，上期未弥补亏损50万元，可以结转到清算所得弥补亏损的所得额为100万元。

5. 清算所得计算。2010年7月开始，M公司进入注销清算，经过重新计算后，企业上期亏损为100万元，所得为200万元，应申报应纳税所得额100万元，应补税 $100 \times 25\% = 25$ (万元)。

6. 企业退税额的计算。企业合计退税 $= 118.8 + 60 - 25 = 153.8$ (万元)。

### 三、29号公告条文的具体解释

#### (一) 29号公告的适用范围

29号公告规定，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，可以按照29号公告申请退税；如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，不能按照29号公告退税。

#### 1. 何为“注销当年汇算清缴”？

如案例所述，M公司2010年7月申请注销时，首先要将2010年1-6月作为一个纳税期进行汇缴申报，汇缴结果为亏损50万元，然后进入清算期，要根据财税[2009]60号文进行清算申报，清算申报结果为亏损500万元。究竟29号公告中所述注销当年汇算清缴出现亏损是指对2010年1-6月份的汇缴申报呢还是清算申报？

笔者认为，应该理解为最后的清算申报。虽然29号公告用词为注销当年汇算清缴，看似为2010年1-6月申报出现亏损即可计算退税，但是由于清算所得

是可以弥补以前年度亏损的，假使清算所得已经足以弥补亏损，是不需要申请退税的，重新计算的结果也是不需要退税。即，立法本意在于清算主体注销前所有的所得都不足以弥补土地增值税形成的亏损，才启动退税程序，否则无此必要。

当然，由于地产项目公司的清算同一些老牌子国有企业清算不同，遗留事项较少，程序较为简单，一般来说申请注销当年可以完成清算申报，因此，无论按照哪种方式，其最后计算结果是相同的。

2. 为什么注销当年亏损，而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，不能按照29号公告退税？

企业注销年度虽然为亏损，但是亏损形成的原因是多样的，例如由于销售价格低于成本形成的累积亏损、由于期间费用形成的累积亏损等，而29号公告所解决的只是由于土地增值税清算年度缺乏足够收入配比形成亏损的问题，因此如果该项清算的土地增值税已经全部得到弥补，即使按照29号公告的方法计算，也是无税可退，只是造成税款在不同年度调整而已。

上例中，假如M公司2009年应纳税所得额为100万元，即土地增值税清算年度没有亏损。那么经过重新计算后，2007年应该补充扣除土地增值税360万元，退税118.8万元，2008年应补充扣除240万元，退税60万元，共应退税178.8万元；但是2009年的上年亏损将减少600万元，因此2009年的应纳税所得额变为700万元，应补税178.8万元。即，如果土地增值税清算年度或以以后年度只要出现盈利年度，就意味着土地增值税清算造成的亏损已经被完全消化掉，不应适用于29号文件的退税规定，退一步说，即使按照29号文件的规定进行计算，其计算结果也是无税可退。

#### (二) 29号公告规定的退税计算方法

29号公告规定，符合退税条件的开发企业应按照销售收入比例法重新对土地增值税的扣除年度进行调整，并给出了公式：各年度应分摊的土地增值税=土地增值税总额 $\times$ (项目年度销售收入 $\div$ 整个项目销售收入总额)。这里可以将该公式变形为：各年度应分摊的土地增值税=(土地增值税总额 $\div$ 整个项目销售收入总额) $\times$ 项目年度销售收入。即，将项目销售收入作为分配权数对土地增值税总额在各个年度重新进行分配，可以称之为销售收入比例法，如果预售年度正好按照计算出的分配率作为土地增值税预征率，则土地增值税清算既无补税也无退税。各年度调整扣除的数额其实就是分配率与预征率的差额，上例中笔者按照分配率减去预征率的方式进行计算，其计算结果同29号公告计算公式算出的结果是相同的。

29号公告规定，符合免税条件的普通标准住宅销售收入，不纳入公式的计算，这样的规定非常容易理解，由于该项收入未产生土地增值税款，因此不应该分摊土地增值税，不纳入土地增值税重新分配土地增值税款的公式运算。

(三) 如何理解“对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”

按照29号公告规定对土地增值税总额进行重新分配后，土地增值税清算以前年度增加了扣除额，必然会导致土地增值税清算或以以后年度减少扣除额，计算结果可能会导致出现前期退税、后期补税的情形，此时对计算出的退税款应该减去补税税款，按照其余额申请退税。例如上例中M公司2007、2008年计算出退税额，而2010年度计算出补税额，最后计算的退税额即为二者相抵后的数据。■

(本文得到河北省社科基金项目HB09BYJ028的资助)

(作者单位：河北经贸大学)

责任编辑 崔洁