

Perfect[★]CPA
—— PCAOB注册会员 ——
上海鼎一会计师事务所

鼎力相助 ● 一帆风顺

二零一九年

10 月

目录

1、企业所得税十一项费用结转扣除时限	3
2、手续费？佣金？如何进行税前扣除看这里	6
3、房产税	7

1、企业所得税十一项费用结转扣除时限

每到申报期或者汇算清缴的时候，费用结转扣除着实令纳税人头疼。笔者对企业所得税十一项费用允许“限期”或“无限期”在以后纳税年度结转扣除事项进行了梳理，以帮助纳税人充分理解递延扣除税收政策，准确履行纳税申报义务，最大限度规避与之相关的税务风险。

01、广告费业务宣传费，超过比率部分准予在以后纳税年度结转扣除

（一）一般企业：不超过当年销售（营业）收入 15% 的部分准予扣除，超过部分准予无限期结转扣除。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（国务院令 第 512 号）第四十四条规定，企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售(营业)收入 15% 的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

（二）化妆品制造与销售、医药制造和饮料制造：不超过当年销售(营业)收入 30% 的准予扣除，超过部分在以后纳税年度结转扣除。《关于广告费和业务宣传费支出税前扣除政策的通知》（财税〔2012〕48 号）第一条规定，对化妆品制造与销售、医药制造和饮料制造（不含酒类制造）企业发生的广告费和业务宣传费支出，不超过当年销售（营业）收入 30% 的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

02、职工教育经费，超过比率部分准予在以后纳税年度结转扣除

《关于企业职工教育经费税前扣除政策的通知》（财税〔2018〕51 号）第一条明确：企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额 8% 的部分，准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

03、开办费，可选择按不低于 3 年分期摊销

《企业所得税法实施条例》第七十条规定，长期待摊费用的支出，自支出发生月份的次月起分期摊销，摊销年限不得低于 3 年。由于开(筹)办费未明确列作长期待摊费用，为此，《国家税务总局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）文件规定，对开办费的处理，企业可以在开始经营之日的当年一次性扣除，也可以按照有关长期待摊费用的处理规定处理，但一经选定，不得改变。同时，《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79 号）第七条规定，企业自开始生产经营的年度，为开始计算企业损益的年度。企业从事生产经营之前进行筹办活动期间发生筹办费用支出，不得计算为当期的亏损。

04、公益性捐赠支出，超过规定扣除部分允许结转以后三年内计算扣除

《中华人民共和国企业所得税法》中华人民共和国主席令第六十四号规定：企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额 12% 以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除；超过年度利润总额 12% 的部分，准予结转以后三年内在计算应纳税所得额时扣除。

公益性捐赠支出扣除顺序为先扣除以前年度的，再扣除当年发生的。《关于公益性捐赠支出企业所得税税前结转扣除有关政策的通知》（财税〔2018〕15 号）第四条规定，明确了公益性捐赠支出扣除的排列顺序。即企业在对公益性捐赠支出计算扣除时，应先扣除以前年度结转的捐赠支出，再扣除当年发生的捐赠支出。明确结转扣除的顺序事项，便于纳税人

更好的理解和遵从。

05、捐赠住房作为公租房，超 12%的部分准予结转三年内计算扣除

《关于公共租赁住房税收优惠政策的公告》（财政部 税务总局公告 2019 年第 61 号）第五条规定，企事业单位、社会团体以及其他组织捐赠住房作为公租房，符合税收法律法规规定的，对其公益性捐赠支出在年度利润总额 12% 以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除，超过年度利润总额 12% 的部分，准予结转以后三年内在计算应纳税所得额时扣除。

06、以前年度应扣未扣支出，准予在 5 年追补确认期限内计算扣除

《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）明确，根据《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定，对企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出，企业做出专项申报及说明后，准予追补至该项目发生年度计算扣除，但追补确认期限不得超过 5 年。企业由于上述原因多缴的企业所得税税款，可以在追补确认年度企业所得税应纳税款中抵扣，不足抵扣的，可以向以后年度递延抵扣或申请退税。亏损企业追补确认以前年度未在企业所得税前扣除的支出，或盈利企业经过追补确认后出现亏损的，应首先调整该项支出所属年度的亏损额，然后再按照弥补亏损的原则计算以后年度多缴的企业所得税款，并按前款规定处理。

07、险企手续费及佣金 18% 以内的准予扣除，超过部分结转扣除

《关于保险企业手续费及佣金支出税前扣除政策的公告》（财政部 税务总局公告 2019 年第 72 号）：（一）保险企业发生与其经营活动有关的手续费及佣金支出，不超过当年全部保费收入扣除退保金等后余额的 18%（含本数）的部分，在计算应纳税所得额时准予扣除；超过部分，允许结转以后年度扣除。

08、政策性搬迁损失，可自行选择一次性扣除或三年均匀扣除

《国家税务总局关于发布企业政策性搬迁所得税管理办法的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 40 号）第十五条规定，企业在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出，可以暂不计入当期应纳税所得额，而在完成搬迁的年度，对搬迁收入和支出进行汇总清算。第十八条明确，企业搬迁收入扣除搬迁支出后为负数的，应为搬迁损失。搬迁损失可在下列方法中选择其一进行税务处理：（一）在搬迁完成年度，一次性作为损失进行扣除。（二）自搬迁完成年度起分 3 个年度，均匀在税前扣除。上述方法由企业自行选择，但一经选定，不得改变。

09、房屋建筑物改扩建损失，并入新固定资产计提折旧分期摊销

房屋建筑物改扩建损失，并入新固定资产价值，按尚可使用年限与税法规定最低年限孰短计提折旧，分期摊入成本费用。根据《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 34 号）第四条规定，自 2011 年 7 月 1 日起，企业对房屋、建筑物固定资产在未足额提取折旧前进行改扩建的，如属于推倒重置的，该资产原值减除提取折旧后的净值，应并入重置后的固定资产计税成本，并在该固定资产投入使用后的次月起，按照税法规定的折旧年限一并计提折旧。如属于提升功能、增加面积的，该固定资产的改扩建支出，并入该固定资产计税基础，并从改扩建完工投入使用后的次月起，重新按税法规定的该固定资产折旧年限计提折旧，如该改扩建后的固定资产尚可使用年限低于税法规定的最低年限的，可以按尚可使用的年限计提折旧。

10、企业亏损，所得弥补结转年限最长不得超过五年或十年

《关于延长高新技术企业和科技型中小企业亏损结转弥补年限有关企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 45 号），明确了延长高新技术企业和科技型中小企业亏损结转弥补年限有关企业所得税处理问题：当年具备高新技术企业或科技型中小企业资格的企业，其具备资格年度之前 5 个年度发生的尚未弥补完的亏损，是指当年具备资格的企业，其前 5 个年度无论是否具备资格，所发生的尚未弥补完的亏损。2018 年具备资格的企业，无论 2013 年至 2017 年是否具备资格，其 2013 年至 2017 年发生的尚未弥补完的亏损，均准予结转以后年度弥补，最长结转年限为 10 年。2018 年以后年度具备资格的企业，依此类推，进行亏损结转弥补税务处理。

11、创投企业股权投资额，当年不足抵扣可在以后纳税年度结转抵扣

《关于创业投资企业和天使投资个人有关税收政策的通知》（财税〔2018〕55 号），将创投企业投资于中小高新企业的投资抵免优惠扩大到种子期、初创期科技型企业：公司制创业投资企业采取股权投资方式直接投资于种子期、初创期科技型企业满 2 年（24 个月）的，可以按照投资额的 70%在股权持有满 2 年的当年抵扣该公司制创业投资企业的应纳税所得额；当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。有限合伙制创投企业中的法人合伙人从有限合伙制创业投资企业分得的所得可同样享受。并且该政策 2018 年起由试点地区扩大到全国。

2、手续费？佣金？如何进行税前扣除看这里

【手续费】是因他人代为办理有关事项而支付的相应报酬；

【佣金】是指企业在销售业务发生时支付给中间人的报酬，中间人不能是本企业的职工。

企业类型	政策内容	政策文号
一般企业	按与具有合法经营资格中介服务机构或个人（不含交易双方或其雇员、代理人和代表人等）所签订 服务协议或合同确认金额的5%扣除限额 。超过部分，不得扣除。	财税【2009】29号
保险企业	自2019年1月1日开始，发生与其经营活动有关的手续费及佣金支出， 不超过当年全部保费收入扣除退保金等后余额的18%（含本数） 的部分，在计算应纳税所得额时准予扣除； 超过部分，允许结转以后年度扣除。	国家税务总局2019年第72号公告
电信企业	在发展客户、拓展业务等过程中（如委托销售电话入网卡、电话充值卡等），需向经纪人、代办商支付手续费及佣金的，其实际发生的相关手续费及佣金支出， 不超过企业当年收入总额5%的部分 ，准予在企业所得税前据实扣除。	国家税务总局2012年第15号公告

3、房产税

房产税税率

一、一般来讲有 1.2%，12%和 4%，具体如下：

1.2%为从价计征——依据房产计税余值征税（一般适用于自用类的经营房屋）；

12%为从租计征——依据房产租金收入征税（一般适用于出租类的经营住房）；

特殊情况：税率为 4%——自 2008 年 3 月 1 日起，对个人出租住房，不区分用途，按 4%的税率征收房产税；对企事业单位、社会团体以及其他组织按市场价格向个人出租用于居住的住房，减按 4%的税率征收房产税。

二、计税依据

房产税分为按房产余值从价计征或按租金收入从租计征两种。

1.对经营自用的房屋以房产计税余值为计税依据；

2.对于出租的房屋，以租金收入（不含增值税）为计税依据；

注意：融资租赁的房产，由承租人依照房产余值缴纳房产税；无租使用其他单位房产的应税单位和个人，依照房产余值代缴房产税；对出租房产，租赁双方签订的租赁合同约定有免收租金期限的，免收租金期间由产权所有人按照房产原值缴纳房产税。

三、纳税义务时间

自建的房屋——自建成之次月起缴纳；

委托施工企业建房的——从办理验收手续次月起缴纳；

购置新建商品房——自房屋交付使用次月起缴纳；

购置存量房——自办理房屋权属转移，变更登记手续，房地产权属登记机关签发房屋权属证书之次月起缴纳；

出租、出借房产——自交付出租、出借房产之次月起缴纳；

房地产开发企业自用、出租、出借本企业建造的商品房——自房屋使用或交付之次月起缴纳；

注意：纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。

四、纳税地点

应当在房产所在地缴纳房产税，房产不在同一地方的按房产的坐落地点分别向房产所在地的税务机关缴纳。

五、纳税期限

房产税实行按年征收，分期缴纳。

六、应纳税额

1. 依据房产计税原值征税的：全年应纳房产税=房产原值×（1-原值减除比例）×1.2%；

2. 依据房产租金收入征税的：每次应纳房产税=每次租金收入（不含税）×12%；

重点：如果某建筑宗地容积率低于 0.5 的，计入房产原值的地价=房产建筑面积×2×单位地价，宗地容积率是指一宗土地上的建筑物总面积与地面面积的比。

例如：某工厂有一宗土地，占地 20000 平方米，每平方米平均地价 1 万元，该宗土地上房屋建筑面积 8000 平方米，通过计算可知该宗地容积率为 $8000/20000=0.4$ 。因为 0.4 小于规定的宗地容积率。

因此，计入房产原值的地价=应税房产建筑面积×2×土地单价=8000 平方米×2×1 万元/平方米=16000 万元。

该工厂的厂房主要用于生产某金属制品，该工厂为一般纳税人，该地区原值减除比例为 30%，该工厂应缴纳多少房产税？

综上所述，该工厂全年应缴纳房产税为 $16000 \text{ 万元} \times (1-30\%) \times 1.2\% = 134.4 \text{ 万元}$

七、税收优惠（小微企业普惠性减免）

根据财政部、税务总局发布的《关于实施小微企业普惠性税收减免政策的通知》（财税〔2019〕13 号）和重庆市财政局、国家税务总局重庆市税务局发布的《关于落实小微企业普惠性税收减免政策的通知》（渝财税〔2019〕12 号）规定，对增值税小规模纳税人减半征收城市维护建设税、城镇土地使用税、房产税、资源税、印花税（不含证券交易印花税）、耕地占用税和教育费附加、地方教育附加，已依法享受上述“六税两费”其他优惠政策的，可以叠加享受减半征收。此项优惠政策期限为 2019 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日。

某农业发展有限公司是小规模纳税人，2018 年 12 月将某闲置的房产出租给某餐饮企业，租金为每月 8000 元。该公司 2019 年不转为一般纳税人，2019 年应缴纳房产税= $8000 \times 12\% \times 12 = 11520$ 元。

但是由于该农业发展公司是小规模纳税人，享受房地产减征收，因此最终的房产税应纳税额= $11520 \times 50\% = 5760$ 元。