

# 房地产企业“营改增” 部分实务问题解析

段文涛

随着全行业“营改增”在5月1日的推开，房地产行业也跨入了增值税纳税人的行列。为了保持房地产市场平稳健康发展，财政部、国家税务总局在《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号)及附件中，对销售不动产的“营改增”事项做了专项规定，随后，国家税务总局又专门发布了《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)。本文拟对房地产开发企业销售自行开发的房地产项目“营改增”税收政策所涉及的几项重要内容做一解析，希望对房地产增值税纳税人正确纳税有所帮助。

## 一、房地产开发企业销售额的特殊规定

本次“营改增”对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的，采取了差额征税的办法，即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。需要注意的是，自行开发是指在依法取得土地使用权的土地上进行基础设施和房屋建设，对于以接盘等形式购入未完工的房地产项目继续开发后，以自己的名义立项销售的，也属于

销售自行开发的房地产项目。在扣除土地价款时，应当注意的是：

1. 房地产开发企业为取得土地使用权支付的费用包括土地出让金、拆迁补偿费、征收补偿款、开发规费、契税、城市基础设施配套费等，但目前符合扣除范围的只有向政府、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即土地出让金。

2. 在计算销售额时从全部价款和价外费用中扣除土地价款，应当取得省级以上(含省级)财政部门监(印)制的财政票据，而不能是其他票据。

3. 对房地产开发企业“一次拿地、一次开发”的，按照项目中当期销售建筑面积与可供销售建筑面积的比例，计算可以扣除的土地价款。对房地产开发企业“一次拿地、分期开发”的，要分为两步走：(1) 要将支付的全部土地价款，按照土地面积在不同项目中进行划分固化，计算出“已开发项目所对应的土地出让金”：土地出让金 $\times$ (已开发项目占地面积 $\div$ 开发用地总面积)；(2) 对单个房地产项目中所对应的土地价款，按照该项目中当期销售建筑面积与可供销售建筑面积的占比，计算扣除当期允许扣除的土地价款：(当期销售房地产项目建筑面积 $\div$ 房地产项目可供销售建筑面积) $\times$ 已开发项目所对应的土地出让金。按上述公式计算出

的允许扣除的土地价款要按项目进行清算，且其总额不得超过支付的土地出让金总额。

4. 房地产开发企业按一般计税方法销售其开发的房地产项目，单独作价销售的配套设施如幼儿园、会所等项目，其销售额可以扣除该配套设施所对应的土地价款。

5. 销售跨越“营改增”税制转换期的房地产项目，只能扣除营改增后缴纳增值税的销售收入所对应的土地价款。如前期符合营业税纳税义务时间已缴纳了部分营业税，5月1日后又按照规定缴纳剩下部分的销售收入增值税的，对应土地价款的扣除要按照缴纳营业税和增值税的比例进行分摊。

6. 一般纳税人销售自行开发的房地产老项目(《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。

## 二、房地产企业预缴及申报增值税的规定

(一) 新增按预收售房款预缴增值

税的规定

1.在原营业税征管规定中,房地产开发企业收到预收款时即确认为纳税义务发生。而按照增值税原理,房地产开发企业收到的预收性质的款项,不需要确认纳税义务发生,但是考虑到房地产开发企业采取预售制度,进、销项税额取得的时间一般间隔较长,在收到预收款时,大部分进项税额尚未取得,如果规定收到预收款就要全额按照11%税率计提销项税额,会发生进项和销项不匹配的“错配”问题,导致房地产开发企业前期缴纳了大量税款,后期却出现大量留抵税额得不到抵扣。为平衡税款入库时间、保证税款均匀入库,政策规定了对房地产开发企业采取预收款方式销售房地产项目的,在收到预收款时,先按照3%的预征率预缴增值税,待到能确认纳税义务发生时再计算应纳税款,已预缴的税款可以抵减应纳税额。

2.房地产开发企业采取预收款方式销售自行开发的房地产项目,应在取得预收款的次月纳税申报期或主管国税机关核定的纳税期限,按照3%的预征率(填报《增值税预缴税款表》)向主管国税机关预缴增值税。同时,需注意按规定及时申报缴纳城市维护建设税及教育费附加和地方教育附加。

(二)应预缴增值税的预收售房款范围

按照国务院《城市房地产开发经营管理条例》和《城市商品房预售管理办法》的规定,未取得《商品房预售许可证》的,不得进行商品房预售。据此,房地产企业在取得《商品房预售许可证》以前是不能预收售房款的。而在实务中,常有房地产企业以各种名目(如定金、诚意金、认筹金、订金)和各种“存抵”方式(如预交1万元,以后抵房款3万元等)变相收取预售款。但仔细分析可以发现,定金依赖于销售合同而

产生,是一个法律概念;订金在现行法律中没有明确规定,它不具备定金的担保性质;意向金(诚意金)在我国现行法律中不具有法律约束力,意向金(诚意金)未转定金之前客户可要求返还且无需承担由此产生的不利后果。由此,房地产开发企业签订房地产销售合同之前所收取的订金、意向金、诚意金,不视同收到预收款;而收到购房人的定金以及分期取得的预收款(含首付款、按揭款和尾款)和全款则属于预收款,应预缴增值税。

(三)销售自行开发的房地产项目纳税申报

1.纳税人销售自行开发的房地产项目,在纳税义务发生时,应当向主管国税机关申报纳税。纳税人按规定计算当期应纳税额,以预缴税款的完税凭证作为合法有效凭证,抵减已预缴税款后,向主管国税机关申报纳税。未抵减完的预缴税款可以结转下期继续抵减。

2.财税[2016]36号文对销售不动产纳税义务发生时间的规定为:纳税人发生销售不动产应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天。纳税人发生视同销售不动产情形的,为不动产权属变更的当天。

(四)收取预收售房款的票据开具  
房地产开发企业采取预收款方式销售自行开发的房地产项目,在收取预收售房款时开具何种票据,至今仍是问题。无论是财税[2016]36号文还是国家税务总局2016年第18号公告,均未对房地产企业销售自行开发的房地产项目预收售房款时应当开具何种票据作出明确规定。但是,各地出台了一些指引、解答,主要有以下几种解决思路(不论如何开具发票,均不得向其他个人开具增值税专用发票):

1.对于预收售房款可以选择“零税率”向购房者开具增值税普通发票,在

交房时,按所售不动产全款开具增值税发票,按规定申报纳税。

2.先向购房者开具增值税普通发票,税率填写3%的预征率,待正式交易完成时,对发票予以冲红,同时按收取的全部价款开具全额增值税发票。

3.可暂时沿用地税“两业”(建筑业、房地产业)管理系统开具收款收据和录入相关经营数据,但不得开具增值税发票。

4.开具增值税普通发票,税率栏填“0”,同时在发票备注栏注明“房地产企业预售不动产预收款项”;开具的发票视同收据,开具发票时间不作为纳税义务发生时间(部分地区口径)。

对于此问题,笔者认为,按照《中华人民共和国发票管理办法实施细则》第二十六条“填开发票的单位和个人必须在发生经营业务确认营业收入时开具发票。未发生经营业务一律不准开具发票”的规定,同时根据财税[2016]36号文和国家税务总局2016年第18号公告对房地产开发企业销售自行开发的房地产项目的纳税义务发生时间,尤其是先开具发票的,纳税义务发生时间为开具发票当天的规定,房地产开发企业在收到预收售房款时,不应开具发票。因为开具发票就意味着产生了纳税义务,也就不能按3%预缴税款,而应按11%的税率计算销项税额或按5%的征收率计算应纳税额。笔者建议,由国家税务总局或省级国家税务局统一印制《预售不动产收款收据》,并协调解决银行按揭时所需提供的票据种类问题。房地产开发企业在收到预收售房款时向购房者开具收据,待购房交易正式完成后,购房者以收据向房地产开发企业换取增值税发票。□

(作者单位:长沙市地方税务局稽查局)

责任编辑 陈利花