

房地产开发政策变化大

2006年3月6日,国家税务总局下发了国税发[2006]31号文《关于房地产开发业务征收企业所得税问题的通知》(以下简称《新通知》),已实施两年半的国税发[2003]83号文《国家税务总局关于房地产开发有关企业所得税问题的通知》(以下简称《旧通知》)同时废止。从《新通知》与《旧通知》的对比可以看出,国家对房地产开发企业的所得税税收管理进一步加强,对原来含糊不清导致税企存在争议的一些问题予以了明确,部分房地产企业常用的一些“避税”手法将不再行得通。《新通知》中的一些措施,对房地产开发企业影响较大,应引起房地产经营者的高度关注,一些筹划运作方法应及时调整和变更,以规避不必要的税收风险。

一、预售收入的计税毛利率由一档细分为四档

房地产预售收入的计税毛利率是确定当期应纳税所得额的关键。《旧通知》只规定了一档利润率下限,即开发产品的预售收入应按不低于15%的预计营业利润率缴纳企业所得税,没有根据房产项目进行具体的分类,但允许主管税务机关在不突破下限的前提下结合本地实际情况,按公平、公正、公开的原则分类(或分项)确定。从过去的税收实务来看,单一的利润率下限对于某些房产项目来说仍是估计过高,因此,《新通知》将住房项目细分为经济适用房与非经济适用房开发项目,同时规定了不同的计税毛利率。经济适用房项目在符合建设部、国家发展改革委员会、国土资源部、中国人民银行发布的《经济适用房管理办法》(建住房[2004]77号)等有关法规的前提下,预售收入的计税毛利率设定为不得低于3%。非经济适用房开发项目预计计税毛利率规定为三档:(1)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20%;(2)开发项目位于地及地级市城区及郊区的,不得低于15%;(3)开发项目位于其他地区的,不得低于10%。

二、房地产开发产品完工标准具体化

判断房地产开发产品是否完工,过去一直没有具体的标准,各地自行规定的标准不统一,如某省规定房地产开发产

品须经过有关部门验收合格后才视为完工,由此有些房地产开发企业出于某些原因,迟迟不确认完工,给税收征管带来了一定的难度。针对房地产开发企业利用完工标准不具体,迟迟不办理完工结算,从而不能合理地将预售收入确认为实际销售收入的情况,《新通知》将完工的标准予以了明确,即符合下列条件之一的,视为开发产品已经完工:(1)竣工证明已报房地产管理部门备案的开发产品;(2)已开始投入使用的开发产品;(3)已取得了初始产权证明的开发产品。确认完工后,开发企业应根据收入的性质和销售方式,按照收入确认的原则,合理地将预售收入确认为实际销售收入,同时按规定结转其对应的计税成本,计算出该项开发产品实际销售收入的毛利额。

此规定应引起房地产开发企业的高度重视,在完工标准已具体化的情况下,一些符合条件的项目应尽快进行账务处理,按照收入确认的原则,合理地将预售收入确认为实际销售收入,不能再长期不确认完工,影响实际销售收入的确认,从而带来不必要的税收风险。

三、代收代缴款项可以不并入预售收入

房地产开发企业实际操作中除预收房款之外,企业还会代收防盗门款、有线电视初装费、水电增容费、车库使用权转让费等款项,会计处理一般挂往来款。对此类代收代缴款是否应并入预售销售收入,也一直是税企之间争执不休的问题。《新通知》对此进行了明确,即开发企业代有关部门、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开发企业开具发票的,应按规定全部确认为销售收入;凡未纳入开发产品价内并由开发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。这一点务必引起房地产开发企业注意,为降低税负,应将代收代缴款单独核算和由实际收取部门开票。

四、视同买断方式收入确认不再单以合同或协议为准

《旧通知》规定,采取视同买断方式委托销售开发产品

经营者筹划运作须留神

刘晓伟

的,应按合同或协议规定的价格于收到代销单位代销清单时确认收入的实现。但在征管实务中税务机关发现,单以视同买断的协议和合同价确认收入的规定容易被关联企业之间人为操纵转移利润,从而达到避税目的。为此,国家实行了买断价和协议合同价谁高从谁的办法,《新通知》明确指出采取视同买断方式委托销售开发产品的,属于开发企业与购买方签订销售合同或协议,或开发企业、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。

五、新办房地产开发企业三项费用扣除有新规定

《旧通知》规定,新办房地产开发企业在取得第一笔开发产品销售收入之前发生的,与建造、销售开发产品相关的广告费和业务宣传费,可无限期结转以后年度,按规定的标准扣除,对于业务招待费则没有明确规定。针对业务招待费的法规盲点,有些省也自行制定了视同广告费和业务宣传费的规定,即可无限期结转以后年度。从操作实务来看,一些房地产开发企业对三项费用长期不按规定结转,或者人为进行调节,使税务机关管理难度加大。为此,《新通知》明确,新办开发企业在取得第一笔开发产品实际销售收入之前发生的,与建造、销售开发产品相关的广告费、业务宣传费和业务招待费,可以向后结转,按税收规定的标准扣除,但结转期限最长不得超过3个纳税年度。同时明确规定了开发企业取得的预售收入不得作为广告费、业务宣传费、业务招待费等三项费用的计算基数,至预售收入转为实际销售收入时,再将其作为计算基数。按此新规,企业应及时调整和处理三项费用,不得再视为无限期结转,应注重时限。

六、房地产开发企业账制混乱有被核定征收的风险

《新通知》规定房地产开发企业出现六种情形之一的,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、法规的规定进行处理,这六种情形是:(1)依照法律、行政法规的规定可以不设账簿的;(2)依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的;(3)擅自销毁账簿的或者拒不提供纳税资料的;(4)虽设置账簿,但账目混乱或成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不齐,难以查账的;(5)发生纳税义务,未按照规定的期限办理纳税申报,经税务机关责令限期申报,逾期仍不申报的;(6)纳税人申报的计税依据明显偏低,又无正当理由的。

核定征收主要分为定额征收与定率征收,在收入能确定的情况下,房地产企业将主要实行定率征收。核定征收将主要依据国税发[2000]38号文《核定征收企业所得税暂行办法》执行,该文件规定了建筑业与房地产开发业的应税所得率范围为10%~20%,即定率征收时,如1000万元的销售收入可能要缴纳33万元(1000×10%×33%)到66万元(1000×20%×33%)的企业所得税,具体数额由主管税务机关在此范围内确认。核定征收的风险性主要在于企业可能实际上没有利润或者利润很小,但仍要缴纳税务机关核定的所得税,即使亏损仍要纳所得税。为了防止税务机关滥用核定征收权,《新通知》规定不得事先规定开发企业的所得税按核定征收方式进行征收、管理,只有符合六种情形之一的才能适用核定征收。

七、房地产开发企业与新办企业优惠政策无缘

《新通知》规定,根据房地产开发业务的特点,房地产开发企业和以销售(包括代理销售)开发产品为主的企业不得享受新办企业的税收优惠。即只要是房地产开发与销售企业,均与现行的新办企业地区优惠、下岗再就业优惠、机构转制优惠等无缘,应按国家税法有关规定计算、足额缴纳企业所得税。

(作者单位:河南省邓州市国家税务局)

责任编辑 崔洁