

# 解读新《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》变化要点

■ 王学军

为加强房地产开发经营企业的所得税征收管理,规范其纳税行为,根据新企业所得税法及其实施条例等有关规定,结合行业特点,2009年3月6日国家税务总局发布《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号,以下简称新31号文),自2008年1月1日起施行。根据新法优于旧法的基本法理,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,以下简称旧31号文)同时废止。新31号文还对国家税务总局《关于房地产开发企业所得税预缴问题的通知》(国税函[2008]299号)的部分规定进行了修改。新31号文不仅会影响眼下正在进行的房地产企业2008年度企业所得税汇算清缴(该汇算清缴在2009年6月1日前结束),还会直接影响2009年第一季度房地产企业所得税预缴。

## 1. 内外资房地产所得税征收政策彻底统一

新31号文适用于在中国境内从事房地产开发经营业务的企业。这意味着自2008年1月1日以后,从事房地产开发经营业务的内外资企业均适用新31号文。而在2008年以前,内资企业仍执行旧31号文,外商投资企业则执行国家税务总局《关于外商投资房地产开发经营企业所得税管理问题的通知》(国税发[2001]142号)。同样依据新法优

于旧法的立法原则,国税发[2001]142号不应继续执行。而且新31号文还规定,从事房地产开发经营业务的外商投资企业在2007年12月31日前存有销售未完工开发产品取得的收入,至该项开发产品完工后,一律按本办法第九条规定进行税务处理。

## 2. 重申对房地产企业不得事先确定实行核定征收

新31号文规定,企业出现税收征收管理法第35条规定的情形,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(实际上是事后核定征收)并逐步规范,同时按税收征收管理法等税收法律、行政法规的规定进行处理,但不得事先确定企业的所得税按核定征收方式进行征收、管理。其中,“不得事先核定征收”在新旧31号文执行中都是贯彻执行文件的核心问题。如果事先确定实行核定征收,新31号文的条文设计将全部落空,可能会与房地产开发经营企业的实际业务完全脱节,不利于国家所得税政策的落实。

需要说明的是,新31号文删除了旧31号文中关于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税收优惠的规定,因为新所得税法实施后,有关新办企业所得税的优惠政策已全部作废,符合条件的房地产企业可以依法享受小

型微利企业等一系列与自身相关的企业所得税优惠政策。

## 3. 开发产品销售收入的处理变化

新31号文继承了旧31号文关于开发产品完工标准的规定和收入确认标准的要求,只是进行了局部文字调整,增加了“企业通过正式签订《房地产销售合同》或《房地产预售合同》所取得的收入”这段补充性文字,意味着房地产预售期间,如果满足了收入确认具体原则,也应确认为企业所得税应税收入,而不再属于预售收入。

新31号文对于采取分期收款方式销售开发产品的业务做了一项特殊规定,即付款方提前付款的,在实际付款日确认收入的实现。此规定与旧31号文一致,但填补了企业所得税法及其实施条例在该问题上的立法空白。

新31号文规定,企业将开发产品用于捐赠、赞助、职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他企事业单位和个人的非货币性资产等行为,应视同销售。根据新企业所得税法实施条例,企业发生非货币性资产交换,以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的,应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务,但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。另外,国家税务总局《关于企业处置资产所得税

处理问题的通知》(国税函[2008]828号)已经规定,企业发生下列情形的处置资产,除将资产转移至境外以外,由于资产所有权属在形式和实质上均不发生改变,可作为内部处置资产,不视同销售确认收入,相关资产的计税基础延续计算。这里规定的“下列情形的处置资产”就已经包括了“改变资产用途(如自建商品房转为自用或经营)”的内容。因此纳税人不用担心除条款外会为房地产企业预留特殊规定的空间。

对于房地产企业开发产品先出租再出售的,新31号文实施后不存在纳税人自由选择的问题,开发产品出租时一律不做视同销售处理,但符合条件的折旧可以税前扣除。与此修改相衔接,由于企业开发产品转为自用已经不再做视同销售处理,为避免企业将开发产品随意转为固定资产,通过折旧规避或减少应纳税所得额和所得税,新31号文要求发生开发产品转为自用时,其实际使用时间累计未超过12个月又销售的,不得在税前扣除折旧费用。

#### 4. 计税毛利率普遍降低5个百分点

新31号文依然将企业销售未完工开发产品的计税毛利率的制定授权给各省、自治、直辖市国地税局,但为了减轻企业的所得税预缴负担,文件还是下调了原先规定的计税毛利率水平,而且还将国税函[2008]299号所采用的“计税利润率”恢复为“计税毛利率”。对于开发项目位于省、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,由此前的不得低于20%调整为不得低于15%。对于开发项目位于地及地级市城区及郊区的,由此前的不得低于15%调整为不得低于10%;对于开发项目位于其他地区的,由此前的不得低于10%调整为不得低于5%。当然,具体调整的力度能否实现,还要看地方国地税机关的具体选择。值得注意的是,新31号文依然规定,经济适用

房、限价房和危改房的计税毛利率不得低于3%,而根据建设部等7部门发布的《经济适用住房管理办法》(建住房[2007]258号)规定,房地产开发企业实施的经济适用住房项目利润率按不高于3%核定。笔者认为,既然经济适用住房项目利润率已经由政府主管部门按照不高于3%核定,再按照不得低于3%的计税毛利率预缴企业所得税显然是不合理的。

#### 5. 毛利额差额调整未明确必须出具税务鉴定报告

新31号文规定,在年度纳税申报时,企业须出具对该项开发产品实际毛利额与预计毛利额之间差异调整情况的报告以及税务机关需要的其他相关资料。这意味着国家税务总局已经对是否必须出具税务鉴定报告有所放松,有利于减轻企业的负担。但是各地税务机关可能会以“税务机关需要的其他相关资料”为由,依然强制企业参加税务鉴定,对此税务总局还应进一步明确。

#### 6. 成本、费用税前扣除政策的适度调整

新31号文规定,企业将已计入销售收入的共用部位、共用设施设备维修基金按规定移交给有关部门、单位的,应于移交时扣除。该条款删除了“代收代缴的维修基金和预提的维修基金不得税前扣除”的规定,因为企业代收代缴的维修基金,如果已经纳入开发产品价内或由企业开具发票,应按规定全部确认为销售收入,纳入销售收入的维修基金应允许在移交时扣除,未纳入开发产品价内并由企业之外的其他部门收取、单位开具发票的,可作为代收代缴款项进行管理,对于作为代收代缴款项的公共维修基金其实不存在税前扣除问题。

新31号文增加了关于“企业委托境外机构销售开发产品的,其支付境外机构的销售费用(含佣金或手续费)不超过

委托销售收入10%的部分,准予据实扣除”的规定,一方面承认佣金或手续费作为一项销售费用可以税前扣除,另一方面为了避免税款跨国流失,对支付给境外的部分设置了10%的扣除限定比例。该规定实际上是吸收了国家税务总局《关于从事房地产业务的外商投资企业若干税务处理问题的通知》(国税发[1999]第242号)的基本精神。

新31号文调整了贷款“统借统还”的利息扣除政策,要求企业集团或其成员企业统一向金融机构借款分摊集团内部其他成员企业使用的,借入方凡能出具从金融机构取得借款的证明文件,可以在使用借款的企业间合理分摊利息费用,使用借款的企业分摊的合理利息准予在税前扣除。该规定引进了类似于成本分摊协议的扣除管理方式,有效避免了企业通过关联交易进行税务安排。新31号文还删除了开发企业将自有资金借给全资企业和其他关联企业时出于防止资本弱化需要对利息扣除进行限制的规定,因为该规定在有关企业所得税特别纳税调整的相关法规、文件中已经明确,不需重复规定。

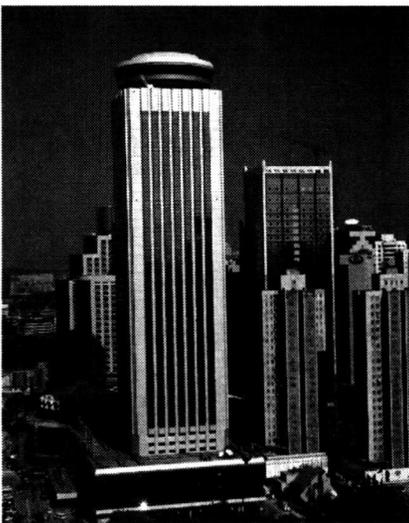
#### 7. 取消新办企业广告费、业务宣传费和业务招待费后转3年的特殊待遇

新31号文删除了旧31号文中关于开发企业符合条件的广告费、业务宣传费和业务招待费享受递延3年扣除的特殊待遇的规定,和普通企业一样按照新企业所得税法实施条例对三项费用的扣除要求进行操作。事实上,新办开发企业在取得第一笔销售收入前,该费用在支出当年没有实际收入(预售收入不属于实际收入)的前提下,计算扣除限额的基数是0,可扣除的最高限额也是0,这就意味着支出当年无法扣除,对于业务招待费就等于判处了税前扣除的“死刑”,而广告费和业务宣传费则可以幸运地无限期继续在以后年度继续扣除。但是,2008年以前成立的新办开

发企业在2008年以前按照旧31号文延期3年尚未扣除的部分,可以和2008年以后新发生的三项费用合并在一起按照新企业所得税法及其实施条例的规定,在剩余年限内税前扣除。

## 8. 首次对计税成本进行了系统规定

新31号文最大的亮点就在于首次对计税成本对象的确定原则、开发产品计税成本支出的构成内容、计税成本核算的一般程序、共同成本与间接成本的分配方法进行了系统规定。明确了可否销售、分类归集、功能区分、定价差异、成本差异和权益区分六大计税成本对象的确定原则,有利于明确房地产开发产品计税成本的物质承担者,对进行成本归集与扣除有着重要意义。新31号文细化了开发产品计税成本支出中土地征用费及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施建设费、公共配套设施费、开发间接费这六大成本项目各自的具体构成内容,此前企业更多是参照会计标准操作。新31号文还明确将企业计税成本核算的一般程序划分为五个基本步骤。新31号文明确要求,企业开发、建造的开发产品应按制造成本法进行计量与核算。对于共同成本和不能分清负担对象的间接成本,应按受益的原则和配比的原则分配至各成本对象,具体分配方法包括占地面积法、建筑面积法、直接成本法、预算造价法四种方法,并对每种分配方法的运用都做出了具体规定。在旧31号文的基础上,新31号文还增加了对土地成本、单独作为过渡性成本对象核算的公共配套设施开发成本、属于不同成本对象共同负担的借款费用如何分配的规定。此外,新31号文还对企业以非货币交易方式取得土地使用权时的成本确定方法进行了详细规定,充分借鉴了会计准则中对于以公允价值模式核算的非货币性资产交换的计量要求。



## 9. 允许有条件地扣除三项预提费用

新31号文在计税成本扣除的另一个亮点,就是允许三项预提(应付)费用以预提的方式扣除,而不是机械地要求其在实际支出时扣除,具体包括:①出包工程未最终办理结算而未取得全额发票的,在证明资料充分的前提下,其发票不足金额可以预提,但最高不得超过合同总金额的10%。②公共配套设施尚未建造或尚未完工的,可按预算造价合理预提建造费用。此类公共配套设施必须符合已在售房合同、协议或广告、模型中明确承诺建造且不可撤销,或按照法律法规规定必须配套建造的条件。③应向政府上交但尚未上交的报批报建费用、物业完善费用可以按规定预提。

## 10. 企业可在完工年度汇算清缴前选择确定计税成本核算的终止日

新31号文规定,除土地开发之外,其他开发产品符合下列条件之一的,应视为已经完工:一是开发产品竣工证明材料已报房地产管理部门备案。二是开发产品已开始投入使用。三是开发产品已取得了初始产权证明。以第三种情况为例,假定开发商在2008年5月12日取得了开发商品房的大产权证书,即可视为开发产品已经完工。但由于竣工决算尚未进行,大量成本费用并未

结算,发票等合法凭证未必已经取得,因此税法并不要求一定要将完工日(5月12日)确定为计税成本核算的终止日,而是放宽到在2008年5月12日至2008年12月31日间的任意一天。只要在税法允许的汇算清缴开始日前,企业都可以自行选择符合上述要求的某日确定为计税成本核算的终止日,但不得滞后到以后年度(2009年度)。假定该开发商在2009年5月12日进行2008年度的企业所得税汇算清缴,在2009年1月1日至2009年5月12日汇算清缴前的任意一天,开发商行使的是选择计税成本核算的终止日权利,在这个期间任意一天做出选择都是有效的,但不能作为计税成本核算的终止日。凡已完工开发产品在完工年度(2008年度)未按规定结算是计税成本,主管税务机关有权确定或核定其计税成本,据此进行纳税调整,并按税收征收管理法的有关规定对其进行处理。

## 11. 合作建房等特定事项税务处理有微调

新31号文对合作建房等特定事项的税务处理方法进行了微调,对于企业以换取开发产品为目的,将土地使用权投资其他企业房地产开发项目的,虽然仍需要按照视同销售处理,但删除了对于土地转让所得超过应纳税所得额的50%时可以延期5年纳税的规定。房地产企业以本企业为主体联合其他企业、单位、个人合作或合资开发房地产项目,且该项目未成立独立法人公司的,凡开发合同或协议中约定分配项目利润的,投资方取得该项目的营业利润应视同股息、红利进行相关的税务处理,不用再凭开发企业的主管税务机关开具的证明按规定补交企业所得税。因为新所得税法实施后,在大多数场合,此类股息、红利都属于投资方的免税收入。■

(作者单位:北京市中税网科技有限公司)

责任编辑 雷蕾