

千聊直播间

直播间介绍

我们的课程，由500强企业CFO、四大合伙人、税局专家、全国税务领军、全国会计领军、知名律师、EXCEL专家、以及专职讲师授课

每周2次，每次一小时左右 内容包括：税务课程、财务课程
直播免费，回放为会员专享

财务第一教室

财务第一教室，是国内领先的财税学习平台

课程包括，“高端课程、岗位课程、实操课程、考证课程”

满足财务人需要，服务120多万用户。

公司成立10年，始终不忘初心，打造质量、踏实低调、不挣暴利、真诚待人，为财务人创造价值！



详情扫描二维码咨询免费课程



1



房地产开发企业所得税汇算清缴

主讲人：冯老师

Tel : 400-027-0056

Web : www.cfoclass.com

2

目录

目录

- 1 企业所得税汇算清缴的特点
- 2 汇算清缴的审核步骤
- 3 只存在预售未完工项目时的汇算
- 4 只存在完工项目时的汇算
- 5 预售与已完工项目并存时的汇算
- 6 几个重点纳税调整事项的处理
- 7 兼营其他经营内容时的汇算

3

PART 01

房地产企业所得税汇算清缴的特点



财务第一教室
FOCLASS.COM

4



1.行业特点。政策调控强、产业链长、资金密集、开发周期长、对地方财政收入的重大影响、社会影响大；

2.概念。纳税人在纳税年度终了后规定时期内，依照税收法律、法规、规章及其他有关企业所得税的规定，自行计算全年应纳税所得额和应纳税额，根据月度或季度预缴的所得税数额，确定该年度应补或者应退税额。

应纳税所得额 = 会计利润 ± 纳税调整项目

应补（退）企业所得税 = 应纳税所得额 × 适用税率 - 年度内已预缴的企业所得税

对财务人员要求很高

3.会计核算的要求。鲜明的行业特点，销售预售收入的特点决定了其核算的独特性，成本计算较复杂。

5



4.税收处理的特殊性。

--未完工销售的应纳税所得额、已完工销售的的应纳税所得额；

- - 预售收入的特点；可作为广告和业务招待费计算基数，预缴的税费可以税前扣除，部分预提费用可以作为计税成本对待

---新老项目的不同处理要求；

老项目的界定：《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日前的建筑工程项目。针对老项目有两种计税方式：一是采用一般方法计税，按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（不含增值税税款）和11%的增值税率计算缴纳增值税；二是选择采用简易计税方法，以当期不含税销售额×5%的征收率计税。企业一经选择简易计税方法计税的，36个月内不得变更为一般计税方法计税。

6



5.2018年汇算清缴的主要变化

- 结构上讲：简化表单设置、优化报表结构、整合报表内容适用于房地产开发企业
- 具体内容上讲：《企业所得税税前扣除凭证管理办法》（零星小额个人500元以下）、《国家税务总局关于设备器具除有关企业所得税政策执行问题的公告》（国家税务总局公告2018 46号）（设备器具的扣除）、雇主责任险、公众责任险，职工教育经费扣除比例、资产损失扣除等等全部适用。

财务第一教室
CFOCLASS.COM

7

PART 02

汇算清缴的审核步骤



财务第一教室
CFOCLASS.COM

8



1.收入的审核

《企业会计准则第14号—收入》（财会[2017]22号）第四条规定，企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品（或服务）控制权时确认收入。取得相关商品（或服务）控制权，是指能够主导该商品（或服务）的使用并从中获得几乎全部的经济利益。

- 直接收款模式下的审核
- 分期收款模式下的审核
- 按揭收款模式下的审核
- 委托收款模式下的审核

委托收款分为支付手续费、视同买断方式、包销方式等多种类型，共同点在于按销售合同或协议中约定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，实务中不多见。

链接：发出代销产品超过180天仍未收到代销清单或货款的，视同销售实现，征收增值税。

9



2.成本的审核

- 项目成本的定义
- 严格区分期间费用和开发产品计税成本
- 已销开发产品计税成本与未销开发产品计税成本
- 几个特殊成本事项的处理

3. 税金审核

涉及的税种主要有契税、增值税及其附加、土地增值税、个人所得税、印花税、房产税、土地使用税等

4. 期间费用的审核

职工薪酬支出的调整，业务招待费的调整，广告费和业务宣传费的调整，利息费用的调整，佣金的调整，资产折旧和摊销的调整，资产损失税前扣除的调整等

10

PART 03

只存在预售未完工项目时的汇算



财务第一教室
FOCLASS.COM

11

财务第一教室

只存在预售未完工项目时的汇算



1.收入的审核

总体思路：房地产企业与购房者此时签订的是《商品房预售合同》，购房者并未取得该商品房的控制权，企业收到的预收房款不满足收入的确认条件。所以，企业在会计处理上不确认为收入，不计算损益，而是通过“预收账款”进行单独核算，借记“银行存款”或其他相关科目，贷记“预收账款”。

所得税上应按预计计税毛利率分季（或月）计算出预计毛利额，计入当期应纳税所得额，同时相关的税金及附加、土地增值税在发生当期可以扣除。借记“应交税费—应交所得税”，贷记“银行存款”，汇算清缴时通过A105010《视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表》进行纳税调整。

12



A105010视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表（部分）

（单位：万元）

行次	项目	税收金额	纳税调整金额
		1	2
21	三、房地产开发企业特定业务计算的纳税调整额（22-26）		
22	（一）房地产企业销售未完工开发产品特定业务计算的纳税调整额（24-25）		
23	1.销售未完工产品的收入		*
24	2.销售未完工产品预计毛利额		
25	3.实际发生的税金及附加、土地增值税		
26	（二）房地产企业销售的未完工产品转完工产品特定业务计算的纳税调整额（28-29）		
27	1.销售未完工产品转完工产品确认的销售收入		*
28	2.转回的销售未完工产品预计毛利额		
29	3.转回实际发生的税金及附加、土地增值税		



--一次性收款模式下的审核

应于实际收到价款或取得索取价款凭据之日，确认收入实现。所谓取得索取价款凭据之日也就是应按权责发生制的原则以合同约定的时间确认收入。如甲先生购买未完工一套商品房总价100万元，约定2018年11月20日一次性付款，如果甲先生在2018年10月20日提前付款，房地产公司应当在10月20日确认预收账款，并应计提相关的税金，会计分录为：借：银行存款 贷：预收账款，并计提相关的税金；如果甲先生直到2019年元月10日才付款，房地产公司应当在11月20日确认预收账款，会计分录为：借：应收账款 贷：预收账款，同时计提相关的税金。在跨年度时应及时确认收入，防范好税务风险。

链接：房地产企业签订《房地产销售合同》或《房地产预售合同》之前所收取的订金、诚意金、意向金，做为“其他应付款”处理，不需要预缴企业所得税。



--分期收款模式下的审核

应按合同约定的价款和付款日确认收入的实现，付款方提前付款的，在实际收款日确认收入的实现。如甲先生购买未完工一套商品房总价100万元，约定2018年11月20日付款30%，但甲先生直到2019年元月10日才付款，房地产公司应当在11月20日确认预收账款，会计分录为：借：应收账款 贷：预收账款，同时计提相关的税金。

--按揭收款模式下收入的计量

收入金额与前两种相同，存在不同就是收入的确认时间基本遵循收付实现制，其首付款于实际收到日确认收入的实现，余款在银行按揭贷款办理转账之日确认收入的实现。如甲先生购买未完工一套商品房总价100万元，约定2018年11月20日付款30%，但甲先生直到2019年元月10日才付款30万元，房地产公司应当在2019年元月10日确认预收账款，会计分录为：借：银行存款 贷：预收账款，同时计提相关的税金。（企业为客户担保向银行提供的保证金）

15



2.成本的审核：此时不存在成本审核问题

3．税金的审核

- - 增值税的处理

根据《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）的规定，一般纳税人应在取得预收款的次月纳税申报期预缴税款。

类型	适用税率	预缴税款金额
一般纳税人	11%（10%）	预收款÷（1+11%或10%）×3%
一般纳税人（简易办法）	5%	预收款÷（1+5%）×3%
小规模纳税人	5%	预收款÷（1+5%）×3%

城市维护建设税、教育费附加和地方教育费附加是附加税费，随着增值税的缴纳而缴纳。

16



- - 土地增值税的处理

根据《土地增值税暂行条例实施细则》（财法字[1995]6号）第十六条的规定，纳税人在项目全部竣工结算前转让房地产取得的收入，由于涉及成本确定或其他原因，而无法据以计算土地增值税的，可以预征土地增值税。

根据《关于营改增后土地增值税若干征管规定的公告》（国家税务总局公告2016年第70号）的规定，转让房地产的土地增值税应税收入不含增值税，适用增值税一般计税方法的纳税人，其转让房地产的土地增值税应税收入不含增值税销项税额；适用简易计税方法的纳税人，其转让房地产的土地增值税应税收入不含增值税应纳税额。“转让房地产取得的收入”，并不是针对“预收款”，所以是两个不同概念的标准；但在房地产预售环节，从某种意义上讲把预收款也可理解成“收入”，采取预收款方式销售自行开发的房地产项目的，应预缴税款=（预收款-应预缴增值税税款）×土地增值税预征率。如收到2018年8月收到预收款1000万元，适用5%的预征率， $(1,000-1,000 \div (1+10\%) \times 3\%) \times 5\% = 48.64$ 万元，会计分录为借记“应交税费—应交土地增值税”，贷记“银行存款”。

17



- - 土地使用税的处理

以出让或转让有偿取得土地使用权的，应在合同约定交付土地时间的次月起缴纳，合同未约定交付土地时间的，应从合同签订次月起缴纳。（特别注意实务中容易出现的错误）

链接：财会[2016]22号 财政部关于印发《增值税会计处理规定》的通知：全面试行营业税改征增值税后，“营业税金及附加”科目名称调整为“税金及附加”科目，该科目核算企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加及房产税、土地使用税、车船使用税、印花税等相关税费；利润表中的“营业税金及附加”项目调整为“税金及附加”项目。

18



4.期间费用的核算

- - 职工薪酬支出的调整 变化是职工教育经费调整为工资薪金总额的8%以内扣除，超过部分向以后年度结转

- - 业务招待费的调整（永久性差异）

税前列支限额：预收款不含税收入 $\div(1+11\%或10\%)*0.5\%$ 做为扣除限额与发生额的60%相比，如扣除限额2万元；发生额的 $5*60\%=3$ 万元，调增3万元。

- 广告费和业务宣传费的调整 “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。” 暂时性差异

- - 佣金的调整。企业发生与生产经营有关的手续费及佣金支出，不超过以下规定计算限额以内的部分，准予扣除；超过部分，不得扣除。按与具有合法经营资格中介服务机构或个人(不含交易双方及其雇员、代理人 and 代表人等)所签订服务协议或合同确认的收入金额的5%计算限额。企业应与具有合法经营资格中介服务企业或个人签订代办协议或合同，并按国家有关规定支付手续费及佣金。

19



除委托个人代理外，企业以现金等非转账方式支付的手续费及佣金不得在税前扣除，并不是取得发票就能扣除！企业为发行权益性证券支付给有关证券承销机构的手续费及佣金不得在税前扣除。其他企业的手续费及佣金支出税前扣除标准不是收入总额的5%，而应该是每一份服务协议或者合同允许税前扣除的额度都不能超过5%。每一份服务协议或者合同支付的手续费及佣金超过5%的部分，都不允许税前扣除！



- - 资产折旧和摊销的调整。开发产品转为自用，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；企业在2018年1月1日至2020年12月31日期间新购进的设备、器具，单位价值不超过500万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧，暂时性差异

- - 资产损失税前扣除的调整。国家税务总局2018年15号公告，企业资产损失税前扣除，不需再报送相关资料，改为由企业留存备查，但极填列（5090资产损失及调整表），“以表代备”或“以表代申报”。对纳税人来说，少了一道环节，开始少了些工作量，责任比以前更加重了。大到资料证据的搜集、小到资料的保管，都是实实在在考验；对税务部门来说，如何加强后续的管理和审核，既真正减轻纳税人负担、又要加强监管避免管理真空，也是一个全新考验。

21



- - 利息费用的调整。

会计准则规定，专门借款利息费用不得计入损益，应当资本化；《企业所得税法实施条例》第三十七条规定：企业在生产经营活动中发生的合理的不需要资本化的借款费用，准予扣除；企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过12个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的，在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用，应当作为资本性支出计入有关资产的成本，并依照本条例的规定扣除。

只有借款辅助费用和不能归属于开发产品的财务费用性质的利息支出，才能在当期税前扣除，所以可以当期扣除的财务费用金额应当较小。在开发间接费用中，以手续费、利息和资金使用费等项目列支利息支出，财务费用科目列支金额实际为0，而在预缴企业所得税时做了调整，利息支出全部以财务费用的名义作了税前扣除，土地增值税清算时，已经计入房地产开发成本的利息支出，全部视为财务费用，分情况采取据实扣除和计算扣除，没有利息支出资本化和资本弱化的约束。

22



根据《财政部、国家税务总局关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知》（财税〔2008〕121号）文，企业实际支付给关联方的利息支出，其接受关联方债权性投资与其权益性投资比例（以下简称债资比）不超过2：1的部分准予扣除，超过的部分不得在发生当期和以后年度扣除。除非企业能够证明相关交易活动符合独立交易原则的；或者该企业的实际税负不高于境内关联方的，其实际支付给境内关联方的利息支出，在计算应纳税所得额时准予扣除。

自然人将资金贷与他人使用而取得利息收入的，需要以提供贷款服务取得的全部利息及利息性质的收入为销售额，计算并交纳增值税；企业向自然人支付借款利息时应以支付利息款项的全额依法计算并代扣代缴利息所得个人所得税（税率20%）。

23



例一：某项目取得土地使用权成本为2000万元，开发成本1000万元，其中开发成本——开发间接费用中利息支出200万元，财务费用——利息支出100万元，则计入土地增值税扣除项目的开发成本为 $1000 - 200 = 800$ 万元，可以按照项目分摊利息方式可扣除开发费用 $(200 + 100) + (2000 + 1000 - 200) \times 5\% = 440$ 万元。无法按照项目分摊利息方式可扣除开发费用 $(2000 + 1000 - 200) \times 10\% = 280$ 万元。无论哪一种方式，都需要利息支出从房地产开发成本中调整至开发费用。

企业为做为密集型行业，为取得开发资金，通过支付高额利息的方式进行社会融资。对于社会融资利息，企业所得税税前扣除的总原则为：不高于金融企业同期同类贷款利率水平。

24



例二：甲房地产开发企业向自然人刘某借款100万元，约定借款期限为2年，年利率12%，按月付息，到期一次性还本。

分析：

① 刘某每月应在税务机关代开利息增值税普通发票交房地产开发公司入账，因为月应税收入未超过3万元，故可享受免征增值税。如果缴纳，增值税及附加不得在计算个人所得税前扣除；

② 每月房地产开发公司应向刘某支付借款利息 $100 \times 12\% \div 12 \div (1+3\%) = 9709$ 元，应代扣代缴个人所得税 $9709 \times 20\% = 1942$ 元。

如果企业、刘某按年付息从税收角度讲是否合算？

25



部分地区列出的未完工项目的应税毛利率

× 国家税务总局浙江省税务局公告2019年第1号

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》（国税发〔2009〕31号）规定，房地产开发经营企业销售未完工开发产品取得的收入，应先按预计计税毛利率分季（或月）计算出预缴应纳税额。现就全省房地产开发经营企业销售未完工开发产品的计税毛利率公告如下：

一、房地产开发经营企业销售未完工开发产品的计税毛利率按下列规定进行确定：

（一）开发项目位于杭州市城区和郊区的，计税毛利率为15%。

（二）开发项目位于杭州以外的其他设区市区和郊区，计税毛利率原则上为15%，各地可结合当地实际情况适当降低并报省局备案，但不得低于10%。

（三）开发项目位于其他地区的，计税毛利率原则上为10%，各地可结合当地实际情况适当降低并报省局备案，但不得低于5%。

属于政府相关部门批准建设的小微企业园开发项目

26



例三：某市某区甲房地产公司（适用的未完工产品的计税毛利率为25%，下同），2018年取得预售款1000万元（已扣除应预缴的增值税，下同），全年发生业务招待费10万元，发生广告费和业务宣传费（以下简称广宣费）18万元，其他期间费用为100万元，增值税30万元，预缴土地增值税50万元，其他税金及附加5万元，全年已经预缴企业所得税15万元。

年底汇算清缴的企业所得税的计算过程为：

会计利润总额：0 - 100 - 10 - 18 - 50 - 5 = - 183万元；

纳税调整项目：应税项目毛利率1000*25%=250；业务招待费扣除限额为5万元与发生额10万的60%=6万元，小于6万元，只能按5万元扣除，应调增应纳税所得额5万元；广宣费当期扣除限额为150万元，可全额扣除；应纳税所得额调整为：- 183+250+5=72万元，应缴纳企业所得税72*25%=18万元；应补缴企业所得税=18 - 15=3万元。

27



A105010视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表（部分）

（单位：万元）

行次	项目	税收金额	纳税调整金额
		1	2
21	三、房地产开发企业特定业务计算的纳税调整额（22-26）	195	195
22	（一）房地产企业销售未完工开发产品特定业务计算的纳税调整额（24-25）	195	195
23	1.销售未完工产品的收入	1000	*
24	2.销售未完工产品预计毛利额	250	250
25	3.实际发生的税金及附加、土地增值税	55	55
26	（二）房地产企业销售的未完工产品转完工产品特定业务计算的纳税调整额（28-29）	0	0
27	1.销售未完工产品转完工产品确认的销售收入	0	*
28	2.转回的销售未完工产品预计毛利额	0	0
29	3.转回实际发生的税金及附加、土地增值税	0	0

28

PART 04

只存在已完工项目时的汇算



财务第一教室
FOCLASS.COM

29

财务第一教室

只存在已完工项目时的汇算



--完工概念

国税发[2009]31号第三条规定，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：开发产品竣工证明材料已报房地产管理部门备案；开发产品已开始投入使用；开发产品已取得了初始产权证明。该条表明，完工条件的确认采用竣工、使用、产权孰早的原则，开发产品只要符合上述条件之一的即为完工。可见，会计上交付商品房确认收入之前，税务上可能已满足完工条件。

房地产开发企业建造、开发的开发产品，无论工程质量是否通过验收合格，或是否办理完工（竣工）备案手续以及会计决算手续，当企业开始办理开发产品交付手续（包括入住手续）、或已开始实际投入使用时，应视为开发产品已经完工。（国税函[2010]201号）

30



--结转完工时的会计核算

开发产品完工后，企业应及时结算其计税成本并计算此前销售收入的实际毛利额，同时将其实际毛利额与其对应的预计毛利额之间的差额，计入当年度企业本项目与其他项目合并计算的应纳税所得额。

1. 计税成本是指企业在开发、建造开发产品（包括固定资产，下同）过程中所发生的按照税收规定进行核算与计量的应归入某项成本对象的各项费用；六大内容：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（独立的、非营利性的、产权属于全体业主的），开发间接费。

2. 完工后通常划分为开发产品和固定资产（营利性的有关会所、文件场馆）的，按可售面积对总成本进行分摊。

建造的学校、医务所、邮电通讯，应单独核算成本；其中与国家有关部门、单位合作，完工后有偿移交的，获得的补偿可直接抵扣项目的建造成本，抵扣后差额可调整当期应纳税所得额。

31



3. 一个项目可能若干个不同的成本对象，如商住两用楼，底商通常建造成本要大，体现着成本差异原则

4. 严格区分期间费用和开发产品计税成本，按其性质、经济用途及发生的地点、时间区进行整理、归类，为直接组织和管理开发项目所发生的，且不能将其归属于特定成本对象的成本费用性支出；

链接：土地增值税清算时，前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、开发间接费用（无项目营销设施建造费）的凭证或资料不符合清算要求或不实的，地方税务机关可参照当地建设工程造价管理部门公布的建安造价定额资料，结合房屋结构、用途、区位等因素，核定上述四项开发成本的单位面积金额标准，并据以计算扣除。

32



商品房交付给客户，商品控制权发生转移，会计上满足收入确认条件，“预收账款”要转入“主营业务收入”，借记“预收账款”，贷记“主营业务收入”、“应交税费—应交增值税（销项税额）或简易计税”预收账款时已预交的土地增值税，计入了“应交税费—应交土地增值税”借方，交付商品房按照会计准则规定已满足收入确认条件，需按照结转的收入金额比例，借记“税金及附加”，贷记“应交税费—应交土地增值税”。

交付商品房时，会计要确认收入、成本计算利润，交付商品房年度所得税汇算清缴时，进入A100000《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类）》要缴纳所得税，但从“预收账款”转让“主营业务收入”的部分已按计税毛利率在以前预收账款年度所得税汇算清缴时已通过A105010表纳税调增，所以交付商品房年度所得税汇算清缴时再通过A105010表纳税调减。

结转完工时确认的收入不可以用来做为计提业务招待费、广宣费的基数；

计算出企业所得税时，借记“所得税费用”，贷记“应交税费—应交所得税”。此时需填列《视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调增明细表》

33



--完工后后续收入的核算

房地产开发企业应按规定及时结算开发产品计税成本，并计算企业当年度应纳税所得额。完工后续的收入同一般企业核算无异，但要积极完善资料，准备好土地增值税的清算。

链接：可以预提（应付）的成本费用税前扣除的情形。包括：出包工程未最终办理结算而未取得全额发票的，在有相关合同、协议或其他证明资料的前提下，可以预提合同总金额的10%，计入成本对象的开发成本中；公共配套设施尚未建造或尚未完工的，可以按照预算造价合理预提建造费用。该公共配套设施必须符合在售房合同、协议或广告、模型中明确承诺建造并且不可撤消，或按照法律法规规定必须配套建造的条件；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。物业完善费用是指按规定应由房地产开发企业承担的物业管理基金、公共维修基金或其他专项基金。

--《企业所得税税前扣除凭证管理办法》（国家税务总局公告2018年第28号）正常情况下应当以发票作为合法有效凭证，可以提供其他证明支出真实合理的佐证资料。比如青苗补偿费、拆迁补偿支出，请个人管道疏通等。

34



例四：某市某区甲房地产公司2017年销售未完工项目取得预售款1000万元，2018年8月项目完工，当月将已完工房屋价值700万元的房屋交付业主使用，结转相应的房屋成本为400万元，同时相应转回原预缴的土地增值税35万元，其他税金及附加3.5万元，全年发生业务招待费10万元，发生广宣费18万元，其他期间费用为100万元。全年未预缴企业所得税。

企业会计处理如下：借记“预收账款”700，贷记“主营业务收入”700，预收账款时已预交的土地增值税，计入了“应交税费—应交土地增值税”借方，交付商品房按照会计准则规定已满足收入确认条件，需按照结转的收入金额比例，借记“税金及附加”38.5，贷记“应交税费—应交土地增值税”38.5

全年会计利润为： $700 - 400 - 100 - 10 - 18 - 38.5 = 133.5$ 万元，

应纳税所得额为：业务招待费10万、广宣费18万不能税前扣除；700万元对应的上年度的毛利额175需要进行纳税调减；同时转回上年实际发生的税金及附加，这样本年应纳税所得额为 $133.5 + 10 + 18 - 175 + 38.5 = 15$ 万元，2018年需缴纳企业所得税 $15 \times 25 = 3.75$ 万元。

35

PART 05

预售与已完工项目并存时的汇算



财务第一教室
FOCLASS.COM

36



综合上述两种情况分别按各自规定处理即可

例五：某市某区甲房地产公司2017年销售未完工项目取得预售款1000万元，2018年8月项目完工，当月将已完工房屋价值700万元（系2017年度未完工项目转回）的房屋交付业主使用，结转相应的房屋成本为400万元，同时转回原预缴的土地增值税和税金及附加共计38.5万；另外2018年全年新取得预售款600万元，全年发生业务招待费10万元，发生广宣费18万元，其他期间费用为100万元，预缴增值税20万元，预缴土地增值税50万元，附加税5万元，全年已经预缴企业所得税20万元。

2018年应纳税所得额计算过程：会计利润：700-400-10-18-100-38.5=133.5万元，应税项目毛利率=600*25%=150万元，业务招待费的扣除限额600*0.5%=3万元，与发生额10万的60%=6万元，小于6万元，应调增应纳税所得额为7万元；广宣费当期扣除限额为600*15%=80万元，可全额扣除，合计调增应纳税所得额7万元；700万对应的应税毛利率为700*25%=175万元应予以调减，同时转回上年实际发生的税金及附加、土地增值税38.5万元予以调增，这样应纳税所得额=133.5+150-50-5+7-175+38.5=99万元，应缴纳企业所得税99*25%=24.75万元，年底需补缴4.75万元。

37



A105010视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表（部分）
（单位：万元）

行次	项目	税收金额	纳税调整金额
		1	2
21	三、房地产开发企业特定业务计算的纳税调整额（22-26）	- 41.5	- 41.5
22	（一）房地产企业销售未完工开发产品特定业务计算的纳税调整额（24-25）	95	95
23	1.销售未完工产品的收入	600	*
24	2.销售未完工产品预计毛利额	150	150
25	3.实际发生的税金及附加、土地增值税	55	55
26	（二）房地产企业销售的未完工产品转完工产品特定业务计算的纳税调整额（28-29）	136.5	136.5
27	1.销售未完工产品转完工产品确认的销售收入	700	*
28	2.转回的销售未完工产品预计毛利额	175	175
29	3.转回实际发生的税金及附加、土地增值税	38.5	38.5

PART 06

几个重点纳税调整事项的处理



财务第一教室
FOCLASS.COM

39

财务第一教室

几个重点纳税调整事项的处理



1. 视同销售的几种情形

- - 无偿赠与他人。将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产，其收入按下列方法和顺序确认：按本企业在近期或本年度最近月份的同类开发产品市场销售价格确定；由主管税务机关参照当地同类开发产品市场公允价值确定；按开发产品的成本利润率确定。

--拆迁安置回迁房。土增税规定：用建造的本项目房地产安置回迁户的，安置用户视同销售处理，同时将此确认为房地产开发项目的拆迁补偿费，房地产企业支付的补差价款，计入拆迁补偿费；回迁户支付给房地产开发企业的补差价款，抵减本项目拆迁补偿费；采取异地安置，如属于自行开发建造，房屋价值按市场价格计算并计入本项目的拆迁补偿费。企业所得税应按公允价值处理，与土增值税的差别。

40



2.收到土地返还款的处理

房地产企业的土地是大多通过“招标、拍卖、挂牌”方式的公开竞价取得的，有的地方政府或进行招商引资或为了专项用以安置拆迁户，往往通过财政返还土地出让金的形式变相给予房地产企业一定补偿。由于政府与开发商之间约定返还的条件和形式不同，对企业取得的返还款是认定为财政性资金，还是认定为经营性收入，其会计、税务处理不同。

会计处理：《企业会计准则第16号——政府补助》第二条规定：政府补助，是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，但不包括政府作为企业所有者投入的资本；第九条规定：与收益相关的政府补助，应当分别下列情况处理：用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，确认为递延收益，并在确认相关成本费用或损失的期间，计入当期损益或冲减相关成本；**用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的，直接计入当期损益或冲减相关成本**

与企业日常经营活动相关的政府补助，应当计入其他收益或冲减相关成本费用，并在利润表中的“营业利润”项目之上单独列报；与企业日常经营活动无关的政府补助，应当计入营业外收支。

41



因此，房地产企业取得土地使用权，应当以实际支付的土地价款作为土地成本，如果取得的这部分返还款实质认定为政府补助的性质，但应当计入其他收益或冲减相关成本费用则有很大的差别。

例六：2018年甲房地产公司系一般纳税人，通过“招拍挂”方式购入土地100亩，出让合同价格为10000万元并按约定时间缴纳。后市政府另发文约定，土地出让金入库后以财政支持的方式给予房地产公司补助3000万元，在该项目土地上建设部分回迁房，回迁房建成后无偿移交给政府，由政府用来安置回迁户。

分析：此种情况下土地出让金返还实质是房地产企业开发的回迁房销售给政府，政府通过土地出让金返还的形式支付给房地产企业销售回迁房的销售款，然后政府无偿把回迁房移交给拆迁户。

- - 增值税的处理：房地产公司收到政府返还的土地出让金，应作为销售回迁房的预收款，按规定应预缴3%的增值税。

应预缴的增值税=3000÷(1+11%)×3%=81万元

- - 土地增值税的处理：房地产公司收到的土地出让金返还款3000万元相当于回迁房应确认的土地增值税收入，应预缴土地增值税，其计税依据为=3000-81=2919万元

42



- 契税的处理：房地产公司缴纳的土地出让金10000万元，不得扣减3000万元， $10000 \times 4\% = 400$ 万元

- - 企业所得税的处理

该业务属于政府主导的拆迁安置工作，由政府部门将土地出让金部分返还给房地产公司，用于购买房地产公司开发的回迁房，取得的土地出让金返还款应当并入当期所得计征企业所得税。

综上所述，该业务实质属于政府采购行为，不属于不征税收入所对应的财政性资金。

链接： 根据《财政部、国家税务总局关于财政性资金、行政事业性收费、政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》（财税[2008]151号）的规定，对企业取得的由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金，准予作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。

《关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税[2011]70号）对此进一步明确，企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：

43



企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

如上例变更为：土地出让金入库后以财政支持的方式给予房地产公司补助3000万元，用于日常经营开支，其他条件不变

分析：这是取得与企业日常经营活动相关的政府补助，用于补助已发生的费用，应当计入其他收益，而不是冲减开发成本，只需缴纳企业所得税即可。

CFOCLASS.COM

44



3.无产权车位的税收处理

无产权车位的征税问题，焦点在于转让无产权车位永久使用权，是售还是租。建设人防设施是一种法定义务，属于国有资产，无所有权，但可以有收益权，“转让建筑物有限产权或永久使用权，按销售不动产缴纳增值税”

单独建造的停车场所，应当作为成本对象单独核算；利用地下人防设施形成的停车场所，应当作为公共配套设施进行税务处理，此时成本包含在可售面积中，销售时只能确认收入，不再结转成本；若选择租赁，属跨年提前收取租金，可在租赁期内分期确认收入。不能办证不能否认权利的存在，完整的权利包括转让的权利，只是不能通过办证确权而已。

45



4.关于买房赠汽车、家电的业务处理

总体思路：按照“买一赠一”的处理方法将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例分摊确认各项的销售收入并加以分配。

问题的关键是以不含税收入分还是以含税收入分。如果赠品和房产适用增值税税率相同，二者处理无差别；如果赠品和房产适用增值税税率不同，一定要按照房屋的不含税收入做为分摊基础，以房产和赠品的不含税收入进行配比，分配顺序不同，算出来的应纳税额有差别。

46

PART 07

兼营其他经营内容时的汇算



财务第一教室
CFOCLASS.COM

47

财务第一教室

兼营其他经营内容时的汇算



多元化集团经营时如餐饮、汽车销售、房地产经营做为一个纳税主体时，如果房地产版块存在预售款行为，预售款与其他经营项目的主营或其他业务收入合并，其仍可做为招待费、广宣费的计提基数，处理方法同例三、五；预售款转收入时，处理方法同例四。

财务第一教室
CFOCLASS.COM

48

财务第一教室

财税e讲堂

提升财务人职业价值

感谢聆听

财务第一教室

微信搜索“财务第一教室”

关注我们，提升你的价值

新浪：@财务第一教室

Tel：400-027-0056



财务第一教室

49