

## 第一章 企业所得税

### 第七节 房地产开发经营业务的所得税处理

#### (二) 细则

1. 尚未出售的已完工开发产品和按照有关法律、法规或合同规定对已售开发产品（包括共用部位、共用设施设备）进行日常维护、保养、修理等实际发生的维修费用，准予在当期据实扣除。（维保费当期据实扣）
2. 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，应在移交时据实扣除。
3. 开发区内建造的会所、物业管理场所、电站、热力站、水厂、文体场馆、幼儿园等配套设施：
  - (1) 属于非营利性且产权属于全体业主的，或无偿赠与地方政府、公用事业单位的，可将其视为公共配套设施，其建造费用按公共配套设施费的有关规定进行处理。
  - (2) 属于营利性的，或产权归企业所有的，或未明确产权归属的，或无偿赠与地方政府、公用事业单位以外其他单位的，应当单独核算其成本。除企业自用应按建造固定资产进行处理外，其他一律按建造开发产品进行处理。
4. 开发区内建造的邮电通讯、学校、医疗设施应单独核算成本，其中，由企业与国家有关业务管理部门、单位合资建设，完工后有偿移交的，国家有关业务管理部门、单位给予的经济补偿可直接抵扣该项目的建造成本。
5. 企业单独建造的停车场所，应作为成本对象单独核算。利用地下基础设施形成的停车场所，作为公共配套设施进行处理。
6. 银行按揭方式销售开发产品约定为购买方提供按揭贷款担保时向银行提供的保证金（担保金）不得从销售收入中减除，也不得作为费用在当期税前扣除，但实际发生损失时可据实扣除。（按揭保证金损失时据实扣除）

**【单选题】** 房地产公司采用银行按揭方式销售开发产品，为购房者支付的按揭贷款担保金，正确的企业所得税处理的是（ ）。

A. 在实际发生损失的当期据实扣除                      B. 作为销售费用在支付当期据实扣除  
C. 作为营业外支出在支付当期据实扣除                  D. 作为财务费用在支付当期据实扣除

**【答案】** A

**【解析】** 企业采取银行按揭方式销售开发产品的，凡约定企业为购买方的按揭贷款提供担保的，其销售开发产品时向银行提供的保证金（担保金）不得从销售收入中减除，也不得作为费用在当期税前扣除，但实际发生损失时可据实扣除。
7. 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。（境外委托销售费用不过 10）
8. 企业开发产品转为自用的，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。
9. 利息支出的处理规定：
  - (1) 企业为建造开发产品借入资金而发生的符合税收规定的借款费用，可按企业会计准则的规定进行归集和分配，其中属于财务费用性质的借款费用，可直接在税前扣除。
  - (2) 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的分摊利息费用，使用借款的企业分摊的合理利息准予在税前扣除。
10. 企业因国家无偿收回土地使用权而形成的损失，可作为财产损失按有关规定在税前扣除，企业开发产品（以成本对象为计量单位）整体报废或毁损，其净损失按有关规定审核确认后准予在税前扣除。

#### 四、计税成本的核算方法

房地产开发企业应建立健全成本对象管理制度，合理区分已完工成本对象、在建成本对象和未建成本对象，及时收集、整理、保存成本对象涉及的证据材料，以备税务机关检查。对成本对象确定不合理或共同成本分配方法不合理的，主管税务机关有权进行合理调整；对成本对象确定情况异常的，主管税务机关应进行专项检查；对不如实出具专项报告或不出具专项报告的，应按《税收征管法》的相关规定进行处理。新增

##### （一）开发产品计税成本支出的内容

1. 土地征用费及拆迁补偿费。包括契税、耕地占用税、土地使用费、土地闲置费等。
2. 前期工程费。
3. 建筑安装工程费。
4. 基础设施建设费。
5. 公共配套设施费：指开发项目内发生的、独立的、非营利性的，且产权属于全体业主的，或无偿赠与地方政府、政府公用事业单位的公共配套设施支出。
6. 开发间接费。

##### （二）成本计算方法

1. 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。
2. 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，具体分配方法可按以下规定选择其一：

- （1）**占地面积法**：指按已动工开发成本对象占地面积占开发用地总面积的比例进行分配。
- （2）**建筑面积法**：指按已动工开发成本对象建筑面积占开发用地总建筑面积的比例进行分配。
- （3）**直接成本法**：指按期内某一成本对象的直接开发成本占期内全部成本对象直接开发成本的比例进行分配。
- （4）**预算造价法**：指按期内某一成本对象预算造价占期内全部成本对象预算造价的比例进行分配。

##### 3. 企业下列成本应按以下方法进行分配：

（1）土地成本，一般按**占地面积法**进行分配。如果确需结合其他方法进行分配的，应商税务机关同意。土地开发同时联结房地产开发的，属于一次性取得土地分期开发房地产的情况，其土地开发成本经税务机关同意后可先按土地整体预算成本进行分配，待土地整体开发完毕再行调整。

- （2）单独作为过渡性成本对象核算的公共配套设施开发成本，应按**建筑面积法**进行分配。
- （3）借款费用属于不同成本对象共同负担的，按直接成本法或按预算造价法进行分配。
- （4）其他成本项目的分配法由企业**自行确定**。

【单选题】依据企业所得税的相关规定，房地产企业开发产品的成本计量与核算的方法是（）。

- A. 制造成本法      B. 标准成本法      C. 作业成本法      D. 实际成本法

【答案】A

【解析】房地产企业开发、建造的开发产品应按制造成本法进行计量与核算。

【单选题】依据企业所得税相关规定，房地产企业应按合理的方法分配成本，其中单独作为过渡性成本对象核算的公共配套设施开发成本的分配方法是（）。

- A. 占地面积法      B. 建筑面积法      C. 直接成本法      D. 预算造价法

【答案】B

【解析】单独作为过渡性成本对象核算的公共配套设施开发成本，应按建筑面积法进行分配。

##### （三）除以下几项预提（应付）费用外，计税成本均应为实际发生的成本

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. 应向政府上缴但尚未上缴的报批报建费用、**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企业承担的物业管理基金、公建维修基金或其他专项基金。

## 五、特定事项的税务处理

### 土地增值税清算涉及企业所得税退税问题处理

1. 企业按规定对开发项目进行土地增值税清算后，当年企业所得税汇算清缴出现亏损且有其他**后续开发项目的**，该亏损应按照税法规定向以后年度**结转**，用以后年度所得**弥补**。

后续开发项目，是指正在开发以及中标的项目。

2. 企业按规定对开发项目进行土地增值税清算后，当年企业所得税汇算清缴出现亏损，且没有后续开发项目的，可以按照以下方法计算出该项目由于土地增值税原因导致的项目开发各年度多缴企业所得税税款，并申请退税：

（1）该项目缴纳的土地增值税总额，应按照该项目开发各年度实现的项目销售收入占整个项目销售收入总额的比例，在项目开发各年度进行分摊，具体按以下公式计算：

各年度应分摊的土地增值税=土地增值税总额×（项目年度销售收入÷整个项目销售收入总额）

公式中的销售收入包括视同销售房地产的收入，但不包括企业销售的增值额未超过扣除项目金额 20%的普通标准住宅的销售收入。

（2）该项目各年度应分摊的土地增值税减去该年度已经在企业所得税税前扣除的土地增值税后，余额属于当年应补充扣除的土地增值税；企业应调整当年度的应纳税所得额，并按规定计算当年度应退的企业所得税税款；当年度已缴纳的企业所得税税款不足退税的，应作为亏损向以后年度结转，并调整以后年度的应纳税所得额。

（3）按照上述方法进行土地增值税分摊调整后，相应年度应纳税所得额为**正数**的，应按规定计算**缴纳**企业所得税。

（4）企业按上述方法计算的累计退税额，不得超过其在该项目开发各年度累计实际缴纳的企业所得税；超过部分作为项目清算年度产生的亏损，向以后年度结转。