

第七节 房地产开发经营业务的所得税处理

【考点1】房地产开发经营业务的概念 ★

企业房地产开发经营业务是指包括土地的开发，建造、销售住宅、商业用房以及其他建筑物、附着物、配套设施等开发产品的一系列经营活动。

1. 完工判断

在中国境内从事房地产开发经营业务的企业，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：

- (1) 开发产品竣工证明材料已报房地产管理部门备案；
- (2) 开发产品已开始投入使用；
- (3) 开发产品已取得了初始产权证明。

2. 税务处理

房地产开发企业开发产品已经完工的，应按规定及时结算开发产品计税成本并计算此前以预售方式销售开发产品所取得收入的实际毛利额，同时将开发产品实际毛利额与其对应的预计毛利额之间的差额，计入当年（完工年度）应纳税所得额。

【考点2】房地产开发经营业务收入的税务处理 ★★

一、销售收入的范围

1. 开发产品销售收入的范围为销售开发产品过程中取得的全部价款，包括现金、现金等价物及其他经济利益。
2. 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
 - (1) 凡纳入开发产品价内或由企业开具发票的，应按规定全部确认为销售收入；
 - (2) 未纳入开发产品价内并由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。

二、销售收入的确认

1. 一次性全额收款方式
2. 分期收款方式
3. 银行按揭方式
4. 委托销售
5. 视同销售

1. 一次性全额收款方式

应于实际收讫价款或取得索取价款凭据（权利）之日确认收入的实现。

2. 分期收款方式

- (1) 应按销售合同或协议约定的价款和付款日确认收入的实现；
- (2) 付款方提前付款的，在实际付款日确认收入的实现。

3. 银行按揭方式

应按销售合同或协议约定的价款确定收入额，其首付款应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。

【提示】按照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。

4. 委托销售

- (1) 支付手续费方式

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。

- (2) 视同买断方式

①属于企业与购买方签订销售合同或协议，或企业、受托方、购买方三方共同签订销售合同或协议的，应比较销售合同或协议中约定的价格和买断价格，遵循从高原则，于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现；

②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。

- (3) 基价（保底价）并实行超基价双方分成方式

- ①属于由企业购买方签订销售合同或协议，或企业、受托方、购买方三方共同签订销售合同或协议的，应比较销售合同或协议中约定的价格与基价，遵循从高原则，于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现；
- ②属于由受托方与购买方直接签订销售合同的，则应按**基价加上按规定取得的分成额**于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现。

【单选题】2018年8月，某房地产公司采取基价并实行超基价分成方式委托销售开发产品，假设截至当年12月31日，房地产公司、中介公司与购买方三方共同签订销售合同的成交额为5000万元，其中房地产公司获得基价、超基价分成额分别为4200万元和500万元。房地产公司企业所得税的应税收入是（ ）万元。（2019年）

- A. 4200
- B. 4500
- C. 4700
- D. 5000

答案：D

解析：房地产开发企业采取基价（保底价）并实行超基价双方分成方式委托销售开发产品的，属于由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基价，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。

（4）包销方式

- ①包销期内可根据包销合同的有关约定，参照上述规定确认收入的实现；
- ②**包销期满后**尚未出售的开发产品，企业应根据包销合同或协议约定的价款和付款方式确认收入的实现。

5. 视同销售

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，**于开发产品所有权或使用权转移，或于实际取得利益权利时确认收入（或利润）的实现。**

视同销售确认收入（或利润）的方法和顺序

1. 按本企业近期或本年度最近月份同类开发产品市场销售价格确定。
2. 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。
3. 按开发产品的成本利润率确定。开发产品的成本利润率**不得低于15%**，具体比例由主管税务机关确定。

【多选题】根据企业所得税法的相关规定，下列关于房地产开发企业销售开发产品收入确认时间的表述，正确的有（ ）。

- A. 采取一次性全额收款方式销售开发产品的，应于实际收讫价款或取得索取价款凭据（权利）之日，确认收入的实现
- B. 采取分期收款方式销售开发产品且付款方提前付款的，在实际付款日确认收入的实现
- C. 采取银行按揭方式销售开发产品的，应于销售合同或协议中约定的应付首付款日确定收入的实现
- D. 采取支付手续费方式委托销售开发产品的，应于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现
- E. 采取视同买断方式委托销售开发产品的，受托方与购买方签订销售合同的应于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现

答案：ABDE

解析：选项C：采取银行按揭方式销售开发产品的，应按销售合同或协议约定的价款确定收入额，其首付款应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。

三、销售未完工开发产品

1. 计税毛利率（由省、自治区、直辖市税务局确定）

项目类型	项目所在地	计税毛利率
------	-------	-------

经济适用房、限价房、危改房	不区分	不得低于 3%
非经济适用房、限价房、危改房	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	不得低于 15%
	地级市城区和郊区	不得低于 10%
	其他地区	不得低于 5%

2. 应纳税所得额

（1）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）计算出预计毛利额，计入当期应纳税所得额。

（2）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。

（3）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。

【提示】未售先租的，自开发产品交付承租人使用之日起，出租方取得的预租价款按租金确认收入的实现。