

第七节

房地产开发经营业务的所得税处理

一、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。

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。

二、收入的税务处理

（一）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，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）收入实现确认的具体规定

销售方式	收入确认
一次性全额收款方式	实际收讫价款或取得索取价款凭据（权利）之日
分期收款方式	销售合同或协议约定的价款和付款日确认收入的实现。付款方提前付款的，在实际付款日确认收入的实现
银行按揭方式	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，余款在银行按揭贷款办理转账之日确认

续表

销售方式		收入确认		
委托销售	支付手续费方式	金额：销售合同或协议中约定的价款	收入确认时间均为：收到清单时	
	视同买断方式	企业与购买方签订销售合同或协议		
		企业、受托方、购买方三方共同签订		
		受托方与购买方签订	买断价格	

续表

销售方式		收入确认	
委托销售	包销方式	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；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	收入确认时间均为：收到清单时

	基价（保底价）并实行超基价双方分成方式	和付款方式确认收入的实现	
		企业与购买方签订销售合同或协议	销售合同或协议中约定的价格和基价中的 较高者 （支付受托方分成额，不得直接从销售收入中减除）
		企业、受托方、购买方三方共同签订	基价+按规定取得的分成额
		受托方与购买方直接签订销售合同	

【单选题】（2022 年）下列关于房地产开发企业销售收入实现，不符合企业所得税法相关规定的是（ ）。

- A. 采取银行按揭方式销售开发产品的，其首付款应于实际收到日确认收入的实现
- B. 采用分期收款方式销售开发产品的，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
- C. 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
- D. 采取委托收款方式销售开发产品的，于签订委托销售协议之日起确认收入

答案：D

解析：委托收款方式销售开发产品在收到清单时确认收入。

（三）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。确认收入（或利润）的方法和顺序为：

- （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。开发产品成本利润率**不得低于 15%**，具体比例由主管税务机关确定。

（四）销售未完工开发产品

1. 计算毛利率（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	——	不得低于 3%
其他房	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的	不得低于 15%
	地级市城区及郊区的	不得低于 10%
	其他地区的	不得低于 5%

2. 应纳税所得额

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。

开发产品完工后，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。（年度纳税申报时提交差异调整情况的报告）

三、成本、费用扣除的税务处理

（一）基本规定

1. 企业在进行成本、费用的核算与扣除时，必须按规定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。

2. 企业发生的期间费用、已销开发产品计税成本、税金及附加、土地增值税准予当期按规定扣除。

（1）已销开发产品的计税成本＝已实现销售的可售面积×可售面积单位工程成本

（2）可售面积单位工程成本＝成本对象总成本÷成本对象总可售面积

（二）扣除要求

成本费用类型	扣除要求
维修费用	对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
共用部位、共用设施设备维修基金	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

续表

成本费用类型	扣除要求
配套设施	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

续表

成本费用类型	扣除要求
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，抵扣后的 差额 应调整当期应纳税所得额
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

续表

成本费用类型	扣除要求
银行按揭的保证金	企业采取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
委托境外机构的销售费用	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

续表

成本费用类型	扣除要求
利息支出	（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
--	--

续表

成本费用类型	扣除要求
国家无偿收回土地使用权的损失	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
报废或损毁损失	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

【单选题】（2020年）某房地产开发企业委托境外机构销售开发产品，实现销售收入10000万元，支付境外机构的销售费用1200万元。在计算应纳税所得额时可扣除的境外销售费用为（ ）万元。

- A. 1200
- B. 800
- C. 1000
- D. 500

答案：C

解析：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。可扣除的境外销售费用=10000×10%=1000

四、计税成本的核算方法

（一）计税成本对象的确定原则

1. 可否销售原则
2. 功能区分原则
3. 定价差异原则
4. 成本差异原则
5. 权益区分原则

（二）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（道路、供水、供电、排污、通讯等）。
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（管理人员工资、福利费、折旧费、修理费等）。