



A Series of Books  
Issued by Taxpayer Club  
纳税人俱乐部丛书

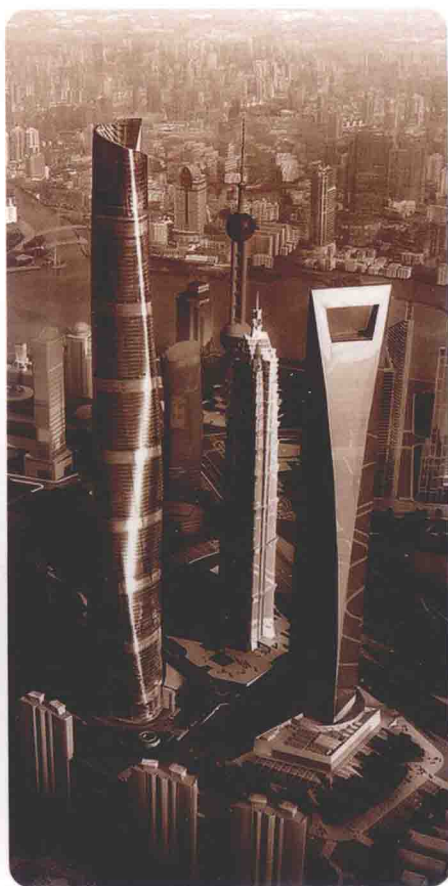
丛书主编：李永延



Interpretation of  
Tax-related Policies  
and Prevent of Auditing  
Risks for the  
Real Estate Companies

许明 编著

解析与稽查风险防范  
房地产企业涉税政策



云南大学出版社  
YUNNAN UNIVERSITY PRESS



A Series of Books  
Issued by Taxpayer Club  
纳税人俱乐部丛书

丛书主编：李永延

Interpretation of Tax-related Policies and Prevent of Auditing Risks for the Real Estate Companies

# 房地产企业涉税政策 解析与稽查风险防范



许明  
编著

 云南大学出版社  
YUNNAN UNIVERSITY PRESS



---

图书在版编目(CIP)数据

房地产企业涉税政策解析与稽查风险防范 / 许明编著. —昆明: 云南大学出版社, 2012  
(纳税人俱乐部丛书 / 李永延主编)  
ISBN 978-7-5482-0842-6

I. ①房… II. ①许… III. ①房地产企业—税收政策—中国②房地产企业—税务稽查—风险管理—中国 IV. ①F812.423

中国版本图书馆CIP数据核字(2012)第029150号

---

策划编辑: 聂滨 / 责任编辑: 王磊 / 装帧设计: 刘雨



# 房地产企业涉税政策 解析与稽查风险防范

## Interpretation of Tax-related Policies and Prevent of Auditing Risks for the Real Estate Companies

许明 编著

出版发行: 云南大学出版社

印 装: 昆明卓林包装印刷有限公司

开 本: 787mm×1092mm 1/16

印 张: 19.75

字 数: 264千

版 次: 2012年2月第1版

印 次: 2012年2月第1次印刷

书 号: ISBN 978-7-5482-0842-6

定 价: 39.00元

社 址: 昆明市翠湖北路2号云南大学英华园内

邮 编: 650091

电 话: (0871) 5033244 5031071

网 址: <http://www.ynup.com>

E-mail: [market@ynup.com](mailto:market@ynup.com)

# 前 言

2009年至今，财政部及国家税务总局先后下发《财政部、国家税务总局关于公布若干废止和失效的营业税规范性文件的通知》（财税〔2009〕61号）、《税务部门现行有效、失效、废止规章目录》（国家税务总局令第23号）及《国家税务总局关于公布全文失效废止、部分条款失效废止的税收规范性文件目录的公告》（国家税务总局公告2011年第2号）等文件，废止了大量的文件，有的是废止整个文件，有的则是废止文件中的某几个条款，有的是废止文件中的某一句话。如此大规模的文件清理后，针对房地产企业的税收政策到底哪些政策已经失效，哪些政策仍旧继续执行，成为广大纳税人最大的困惑。实务操作中，税务机关和纳税人对许多问题的处理也出现了争议。此外，房地产企业几乎每年都会被列入国家税务总局重点检查的目标企业，房地产企业如何应对频繁的税务稽查，如何规避由此带来的涉税风险，除了要了解税务稽查的工作规程、税务稽查目标企业选择的原则等问题外，如何通过事先对资产负债表、利润表等相关数据的调整，避免成为稽查目标，也是房地产企业办税人员必须掌握的一门技术。为此，我们组织编写了《房地产企业税收政策解析与税务稽查风险防范》一书，全面归拢了房地产企业目前所涉及的有效的税收法律法规，并结合纳税人实务操作中遇到的难点和疑点，利用大量的案例，尽可能对房地产企业涉及的主要问题进行详细的剖析。此外，为了解决纳税人应对税务稽查的困惑，还通过对会计报表的结构分析，结合房地产企业的具体情况，对数字表象可能

带来的涉税风险给予详细的解读，以期使纳税人学会合理规避涉税风险的技巧。

该书在编写时，坚持理论联系实际，具有如下特点：一是时效性强。该书将房地产企业截止到2011年12月31日前有效的法律法规进行详细梳理，并注明相关文件的文号，便于纳税人及时对照查阅。二是操作性强。该书专门设计有实务解析模块，对房地产企业目前较为关注的问题进行详细的解析。三是关联性强。在教材的编写中，将与房地产企业业务流程密切相关的建筑业、建筑材料的制造业相关政策也一并进行解析。

由于编者水平有限，书中难免有疏漏或错误之处，敬请广大读者批评指正。

# 目 录



<b>001</b>	<b>第 1 篇</b>	<b>房地产企业涉税政策解析</b>
<b>001</b>	<b>第 1 章</b>	<b>房地产企业营业税政策解析</b>
001	第一节	房地产企业营业税的征税范围及适用税率
002	第二节	房地产企业营业税的计税依据
010	第三节	房地产企业涉及的特殊业务的营业税计税依据
052	第四节	房地产企业营业税的征收管理
056	第五节	房地产企业涉及的营业税优惠政策
058	第六节	房地产企业营业税的实务解析
<b>059</b>	<b>第 2 章</b>	<b>房地产企业土地增值税的涉税政策解析</b>
059	第一节	土地增值税纳税义务人、税率
061	第二节	土地增值税征税范围
063	第三节	房地产企业土地增值税应税收入的确定
066	第四节	房地产企业土地增值税扣除项目金额的确定
077	第五节	土地增值税的优惠政策
081	第六节	土地增值税的征收方式
085	第七节	土地增值税的征收管理政策
093	第八节	房地产企业土地增值税的实务解析

095	<b>第 3 章 房地产企业企业所得税的涉税政策解析</b>
095	第一节 房地产企业所得税预缴政策
098	第二节 房地产企业收入总额的确定
103	第三节 房地产企业扣除项目的确定
134	第四节 房地产企业资产的税务处理
158	第五节 特定事项的税务处理
159	第六节 房地产开发企业注销前有关企业所得税处理问题
162	<b>第 4 章 房地产企业财产税及行为税涉税政策解析</b>
162	第一节 房地产企业房产税涉税政策解析
177	第二节 房地产企业城镇土地使用税涉税政策解析
184	第三节 房地产企业耕地占用税与契税涉税政策解析
209	第四节 房地产企业印花税涉税政策解析
218	<b>第 5 章 房地产企业个人所得税涉税政策解析</b>
218	第一节 工资薪金个人所得税政策解析
257	第二节 资本利得个人所得税政策解析
266	第三节 房地产企业个人所得税实务解析

271	<b>第 2 篇 房地产企业税务稽查风险防范</b>
271	<b>第 1 章 税务稽查流程及纳税评估管理</b>
	<b>办法解析</b>
271	第一节 房地产企业应当关注的税务稽查流程
274	第二节 涉及房地产的纳税评估主要指标解析
282	<b>第 2 章 房地产企业财务资料稽查风险解析</b>
282	第一节 房地产企业财务报表稽查风险解析
299	第二节 房地产企业账簿资料稽查风险解析
301	第三节 房地产企业凭证资料稽查风险解析



# 第 1 篇

## 房地产企业涉税政策解析

本篇针对房地产企业涉及的主要税种的有效税收政策进行全面的梳理和归集，并结合实际工作中企业关注的实务操作问题进行详细的解析。在编写过程中，为了便于读者对同一类业务所涉及的不同税种进行系统把握，已经在前面章节涉及的内容后面章节不再重复。

### 第 1 章 房地产企业营业税政策解析

#### 第一节 房地产企业营业税的征税范围及适用税率

##### 一、征税范围

###### 征税范围的基本规定

根据《中华人民共和国营业税暂行条例》（本章以下简称《条例》）第一条规定，在中华人民共和国境内提供本条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人，为营业税的纳税人，应当依照本条例缴纳营业税。

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》（本章以下简称《细则》）第三条规定，《条例》第一条所称提供条例规定的劳务、转

让无形资产或者销售不动产，是指有偿提供条例规定的劳务、有偿转让无形资产或者有偿转让不动产所有权的行为（以下称应税行为）。但单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供条例规定的劳务不包括在内。

## 二、适用税率

根据《条例》第二条规定，营业税的税目、税率，依照下列所附的《营业税税目税率表》执行。税目、税率的调整，由国务院决定。

营业税税目税率表

税 目	税 率
一、交通运输业	3%
二、建筑业	3%
三、金融保险业	5%
四、邮电通信业	3%
五、文化体育业	3%
六、娱乐业	5%~20%
七、服务业	5%
八、转让无形资产	5%
九、销售不动产	5%

## 第二节 房地产企业营业税的计税依据

根据《条例》第四条规定，纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产，按照营业额和规定的税率计算应纳税额。应纳税额计算公式为：

$$\text{应纳税额} = \text{营业额} \times \text{税率}$$

营业额以人民币计算。纳税人以人民币以外的货币结算营业额的，应当折合成人民币计算。

## 一、计税营业额的确定

营业税的计税依据为纳税人的计税营业额。根据《条例》第五条规定，纳税人的营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产收取的全部价款和价外费用。

### （一）价外费用的内涵

根据《细则》第十三条规定，《条例》第五条所称价外费用，包括收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、罚息及其他各种性质的价外收费，但不包括同时符合以下条件代为收取的政府性基金或者行政事业性收费：

（1）由国务院或者财政部批准设立的政府性基金，由国务院或者省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费。

（2）收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据。

（3）所收款项全额上缴财政。

### （二）关于价外费用应当注意的问题

（1）价外费用缴纳营业税，必须建立在交易实现的基础上，如果交易没有实现，则不存在缴纳营业税的问题。

例如，甲房地产企业与李某签订购房意向书，意向书约定，李某应当在合同签订之日向甲房地产企业支付定金20 000元。到期如果李某违约，则定金不予退还。结果，到正式签订购房合同时，李某违约，不要该开发产品。则甲房地产企业收取的定金性质就变为违约金。但这笔违约金不属于缴纳营业税的价外费用，但必须并入到期收入总额中缴纳企业所得税。

（2）价外费用缴纳营业税或企业所得税，必须建立在实际收到的基础上。如果合同约定了违约金等，但最终因各种原因没有收到，即使交易实现，也不需要缴纳营业税和企业所得税。也就是说，价外费用纳

税遵循的收付实现制原则，而不是权责发生制原则。

(3) 房地产企业代收款项，除非符合《条例》第十三条规定的不征收营业税的三个条件，一律要作为价外费用缴纳营业税。但根据《国家税务总局关于物业管理企业的代收费用有关营业税问题的通知》（国税发〔1998〕217号）规定，物业管理企业代有关部门收取水费、电费、燃（煤）气费、维修基金、房租的行为，属于营业税“服务业”税目中的“代理”业务，因此，对物业管理企业代有关部门收取的水费、电费、燃（煤）气费、维修基金、房租不计征营业税，对其从事此项代理业务取得的手续费收入应当征收营业税。维修基金，是指物业管理企业根据财政部《物业管理企业财务管理规定》（财基字〔1998〕7号）的规定，接受业主管理委员会或物业产权人、使用人委托代管的房屋共用部位维修基金和共用设施设备维修基金。

根据上述规定，房地产企业代有关部门收取的费用，如果改由物业公司代收，可以不予征收营业税。但这样的操作方法应当注意：一是委托方必须是收取费用的有关部门，而不是房地产企业；二是物业公司必须开具委托方的票据，而不是物业公司的服务业发票；三是物业公司收取的手续费收入必须由委托方直接支付，而不是由房地产企业转付。

(4) 对于房地产企业代收的住房专修基金问题，根据《国家税务总局关于住房专项维修基金征免营业税问题的通知》（国税发〔2004〕69号）规定，住房专项维修基金是属全体业主共同所有的一项代管基金，专项用于物业保修期满后物业共用部位、共用设施设备的维修和更新、改造。鉴于住房专项维修基金资金所有权及使用的特殊性，对房地产主管部门或其指定机构、公积金管理中心、开发企业以及物业管理单位代收的住房专项维修基金，不计征营业税。

(5) 关于法院判赔的赔偿金是否作为营业税价外费用问题，根据《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税

〔2003〕16号)第三条第三款规定,单位和个人提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产时,因受让方违约而从受让方取得的赔偿金收入,应并入营业额中征收营业税。而《国家税务总局关于从事租赁业务取得的赔偿金征收营业税问题的批复》(国税函〔2000〕563号)也规定,单位或个人将饭店出租给其他单位后,因承租方未按合同规定支付租金导致双方发生经济纠纷,经人民法院调解,出租方取得了部分赔偿金。因赔偿金是出租方出租饭店而取得的,所以出租方取得的赔偿金实质上是出租饭店取得的租金收入,根据《条例》第五条关于“纳税人的营业额为纳税人提供应税劳务向对方收取的全部价款和价外费用”的规定,对出租方取得的赔偿金应按“服务业”税目中的“租赁”项目征收营业税。

因此,只要房地产企业建立在交易实现(包括销售和租赁)的基础上,对方支付的赔偿金,均应当作为营业税的价外费用缴纳营业税。

### (三)销售价格明显偏低且无正当理由的税务处理

根据《条例》第七条规定,纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产的价格明显偏低并无正当理由的,由主管税务机关核定其营业额。

《细则》第二十条规定,纳税人有《条例》第七条所称价格明显偏低并无正当理由或者本《细则》第五条所列视同发生应税行为而无营业额的,按下列顺序确定其营业额:

- (1)按纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格核定。
- (2)按其他纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格核定。
- (3)按下列公式核定:

营业额=营业成本或者工程成本×(1+成本利润率)÷(1-营业税税率)

公式中的成本利润率,由省、自治区、直辖市税务局确定。

## 二、视同应税行为

根据《细则》第五条规定，纳税人有下列情形之一的，视同发生应税行为：

(1) 单位或者个人将不动产或者土地使用权无偿赠送其他单位或者个人。

(2) 单位或者个人自己新建（以下简称自建）建筑物后销售，其所发生的自建行为。

《国家税务总局关于出售自建建筑物征收营业税的通知》（国税发〔1993〕25号）规定，对于出售自建建筑物的纳税人，除按建筑物销售收入全额依照“土地使用权转让及出售建筑物”税目征收营业税外，还应征收一道“建筑安装”营业税。

(3) 财政部、国家税务总局规定的其他情形。

【例题】甲房地产企业征用土地一块，建造四层幼儿园楼房一座，支付地价款等共计1 000万元，发生施工成本（包括材料、工资、其他费用等）2 000万元。建成后捐赠当地政府。假设该省规定：建筑业成本利润率10%，销售不动产成本利润率15%。计算该房地产企业上述业务应纳多少营业税。

根据营业税暂行条例及相关规定，甲企业将自建建筑业用于对外捐赠，应当缴纳两道营业税，一是“建筑业”营业税，二是“销售不动产”营业税。采用的计算公式为：

营业额=营业成本或者工程成本×（1+成本利润率）÷（1-营业税税率）

其中，建筑业营业税的计税依据为：

营业额=工程成本×（1+建筑业成本利润率）÷（1-营业税税率）

工程成本是指不包括地价款的成本。

销售不动产营业税的计税依据为：

营业额=营业成本×(1+销售不动产成本利润率)÷(1-营业税税率)

营业成本是指包括地价款和含营业税的建筑业成本。

计算过程如下：

$$\begin{aligned} (1) \text{ 建筑业营业税} &= [2\,000 \times (1+10\%)] \div (1-3\%) \times 3\% \\ &= 2\,268.04 \times 3\% = 68.04 \text{ 万元} \end{aligned}$$

$$(2) \text{ 销售不动产营业税} = [(1\,000 + 2\,268.04) \times (1+15\%)] \div (1-5\%) \times 5\% = 197.8 \text{ (万元)}$$

$$\text{合计应纳营业税} = 68.04 + 197.8 = 265.84 \text{ (万元)}$$

### 三、混合销售行为

根据《细则》第六条规定，一项销售行为如果既涉及应税劳务又涉及货物，为混合销售行为。除本《细则》第七条的规定外，从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为，视为销售货物，不缴纳营业税；其他单位和个人的混合销售行为，视为提供应税劳务，缴纳营业税。

#### (一) 混合销售行为的一般处理原则

混合销售行为原则上只能缴纳一种税，要么缴纳增值税，要么缴纳营业税。具体到某一项混合销售行为应当缴纳增值税还是营业税，要按企业的经营主业来判断。经营主业为增值税业务的，混合销售行为应当缴纳增值税；反之，经营主业为营业税业务的，混合销售行为应当缴纳营业税。

例如，某装修公司外购装修材料用于承包的某项装修工程，该工程共计取得收入200万元，其中，建筑材料收取价款130万元，施工费

收取70万元。这200万元收入显然属于混合销售行为，由于该企业主营业务为装修劳务，属于营业税的征税范围，因此，这200万元应当全部缴纳营业税。

需要注意的问题是，混合销售行为本身缴纳增值税还是营业税，与收取的价款中货物销售额占全部销售额和营业额合计的比例是否超过50%没有关系。

## （二）混合销售行为的特殊处理

根据《细则》第七条规定，纳税人的下列混合销售行为，应当分别核算应税劳务的营业额和货物的销售额，其应税劳务的营业额缴纳营业税，货物销售额不缴纳营业税；未分别核算的，由主管税务机关核定其应税劳务的营业额。

（1）提供建筑业劳务的同时销售自产货物的行为。

（2）财政部、国家税务总局规定的其他情形。

根据上述规定，涉及建筑业劳务的混合销售行为，分别缴纳增值税和营业税，必须同时具备下列条件：

（1）所销售的货物必须属于自产货物，对于将外购货物用于本企业提供的建筑业劳务的混合销售行为，不得分别缴纳增值税和营业税。

（2）所提供的劳务必须属于建筑业劳务，涉及其他营业税劳务的混合销售行为，不能分别缴纳增值税和营业税。

建筑业的范围应当遵照《国家税务总局关于印发〈营业税税目注释（试行稿）〉的通知》（国税发〔1993〕149号）第二条规定，即包括建筑、安装、修缮、装饰和其他工程作业。

（3）销售货物的销售额部分应当按规定开具货物的销售发票，建筑业劳务的营业额应当开具建筑业劳务发票。

如果符合上述（1）和（2）条，合同中或财务上不能分别确定货物的销售额和建筑业劳务的营业额的，由税务机关核定应当缴纳增值税



的销售额和应当缴纳营业税的营业额。

另外还有一个问题，就是上述混合销售行为分别缴纳增值税和营业税，作为纳税人是否必须具有施工资质呢？由于《国家税务总局关于纳税人销售自产货物提供增值税劳务并同时提供建筑业劳务征收流转税问题的通知》（国税发〔2002〕117号）已经被《国家税务总局关于纳税人销售自产货物并同时提供建筑业劳务有关税收问题的公告》（国家税务总局公告2011年第23号）废止。因此，不管纳税人是否具有施工资质，只要同时具备上述三个条件的混合销售行为，就应当分别缴纳增值税和营业税。

此外，根据《国家税务总局关于纳税人销售自产货物并同时提供建筑业劳务有关税收问题的公告》（国家税务总局公告2011年第23号）规定，纳税人销售自产货物同时提供建筑业劳务的，应按照《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第六条及《细则》第七条规定，分别核算其货物的销售额和建筑业劳务的营业额，并根据其货物的销售额计算缴纳增值税，根据其建筑业劳务的营业额计算缴纳营业税。未分别核算的，由主管税务机关分别核定其货物的销售额和建筑业劳务的营业额。

自2011年5月1日起，纳税人销售自产货物同时提供建筑业劳务，须向建筑业劳务发生地主管地方税务机关提供其机构所在地主管国家税务机关出具的本纳税人属于从事货物生产的单位或个人的证明。建筑业劳务发生地主管地方税务机关根据纳税人持有的证明，按本公告有关规定计算征收营业税。

#### 四、兼营行为

根据《条例》第三条规定，纳税人兼有不同税目的应当缴纳营业税的劳务（以下简称应税劳务）、转让无形资产或者销售不动产，应当