房地产开发企业所得税汇算清缴政策分析

严 雪

(成都理工大学审计处 成都 610059)

【摘要】房地产开发企业自纳税年度终了之日起5个月内或实际经营终止之日起60日内,依照税收规定进行汇算清缴。本文对房地产开发企业所得税特别政策结合实例做一解析。

【关键词】房地产开发 企业所得税 收入 成本 费用

一、房地产开发企业所得税相关政策

1. 企业房地产开发经营业务包括土地的开发,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。在税务处理上,除土地开发之外,开发产品竣工证明材料已报房地产管理部门备案,或开发产品已投入使用,或开发产品已取得了初始产权证明,应视为已经完工。

《国家税务总局关于房地产开发企业开发产品完工条件确认问题的通知》(国税函[2010]201号)规定: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,为开发产品开始投入使用,应视为开发产品已经完工。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。

2. 房地产开发企业代有关部门、单位和企业收取的各种基金、费用和附加等,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,其相关的成本费用准予扣除;未纳入开发产品价内并由企业之外的其他收取部门、单位

趋势类似。由此可见,公司业绩的提升在很大程度上得益于非经常性损益的贡献。具体而言,雅戈尔公司在2008年出售所持有的中信证券股票106 230 000股,获得收益25.78亿元;2010年出售中信证券股票65 000 000股,获得收益9.64亿元。由于对中信证券的初始投资成本很低,雅戈尔公司在上述交易中获得了巨额收益。

3. 金融资产投资对股价的影响。笔者分析了雅戈尔公司2006年1月~2012年3月的股价走势:2007年股价达到最高值,同年金融资产总额和金融资产投资收益也为最大值;2006~2008年,股价呈现倒"V"形,随后股价在涨跌中反复,并趋向稳定在每股10元左右。从总体走势上看,雅戈尔公司的股价与金融资产总额呈现正相关关系。由于投资者很难对雅戈尔公司金融资产投资进行估值,因而导致投资业绩好的时候,对二级市场股价影响并不大,但一旦投资业绩不好时,股价便受到较大的冲击。

4. 雅戈尔公司金融资产投资效果分析。2005年股权分置改革后,我国股票市场经历了较长时间和较大幅度的增长。雅戈尔公司定向增发中信证券和宁波银行的收益超过100亿元,这促使其把金融资产投资作为一个主业来做。一直以来,雅戈尔公司金融资产投资有着良好的业绩贡献,2009年投资业务实现净利润16.2亿元,2010年为公司业绩贡献超过12亿元,但2011年却缩减为4.8亿元,公司业绩受金融资产投资影响的波动幅度较大。除了雅戈尔公司,很多上市公司也尝试金融资产投资,但大多是亏损的,因此雅戈尔公司金融资产投资策略是成功的。但2011年金融投资的大波动必定会对未来的投资策略产生影响,雅戈尔公司管理层已公开表达了做强主营业务、逐渐淡出金融投资的构想。

三、结论

从整体上看,雅戈尔公司近几年金融资产投资取得了很好效果,对公司业绩的贡献远远大于其主营业务品牌服装。这种成功主要归因于我国股权分置改革以来的市场发展势头,另外聘请专业投资团队和参与增发及PE投资等策略也发挥了一定作用。2008年全球金融危机的基本经验是,过度金融资产投资会给企业经营带来很大风险。巨额证券投资浮亏,验证了金融资产投资的高风险特征;股票价格连续下跌,表明市场对公司过多介入金融投资的风险存有诸多疑虑。尽管雅戈尔公司金融资产投资取得了一些成功,但长远来看,国内外金融环境和金融市场动荡将不可避免,金融资产投资的风险防范和控制问题必须得到充分重视。

【注】本文受国家社会科学基金项目"银行会计制度与监管政策冲突根源及化解策略研究"(批准号:11BJY018)资助。

主要参考文献

靳利军.雅戈尔公司证券投资与其业绩的关联分析.财会月刊,2009;11

开具发票的,可作为代收代缴款项进行管理,其相关的成本费用不得扣除。

3. 企业所得税汇算清缴时,销售未完工开发产品取得收入可以作为计算业务招待费、广告费和业务宣传费的基数。

4. 企业应与具有合法经营资格的中介服务机构或个人签订代办协议或合同,并按所签订服务协议或合同确认的收入金额的5%计算支付手续费及佣金的限额。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。但企业委托境外销售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的10%的部分,准予据实扣除。

5. 可以预提(应付)的成本费用包括:①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。②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。③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。

6. 企业在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,若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准予扣除。若属于营利性的,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。

7. 企业在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。

8. 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。在会计核算中,除企业单独建造、单独核算的车库外,对于利用地下设施建造的地下车位,以及利用地面道路等划定的车位,均已作为公共配套设施计入了开发成本中,因此无论开发企业以何种方式取得有关车库、车位的转让收入,均应作为销售收入,不得再重复扣除成本。对于采用长期出租一次性收取租金方式的,根据合同约定的日期和金额确认租金收入,提前收取的在实际收取租金当期确认租金收入。

9. 企业将开发的产品用于捐赠、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。开发产品的成本利润率不得低于15%,具体比例由主管税务机关确定。

二、实务例解

某房地产开发企业2012年6~12月有关资料如下:①征用开发用地10 000平方米,支付土地价款2 000万元,缴纳契税100万元,发生其他征用土地费用50万元。②在该土地上开发一楼盘,发生前期工程费300万元,基础设施建造费500万元,建筑安装工程费8 000万元,开发间接费用150万元,至年底未完工。③9月取得预售许可证,预售合同均由开发企业与购房者签订,合同预售面积20 000平方米、均价为每平方米8 000元,开发企业会计处理为:借:银行存款16 000;贷:预收账款16 000。④发生管理费用800万元(其中:一次性列支的开办费470万元,业务招待费100万元),销售费用300万元(含广告费100万元),财务费用370万元(含因开发该楼盘向银行借款的利息支出350万元)。⑤通过教育部门向希望工程捐赠110万元。⑥账面利润为-1 580万元。

要求计算:该开发企业2012年发生的开发成本、纳税调整增加额、纳税调整减少额、纳税调整后所得或应纳税所得额以及企业所得税年度纳税申报表第40行"本年应补(退)的所得税额"。

(1)该开发企业2012年发生的开发成本合计=(2 000+100+50)+300+500+8 000+(150+350)=11 450(万元)。注意: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)该开发企业2012年纳税调整增加额:①预计利润调增=20 000×8 000÷10 000×10%=1 600(万元)。②业务招待费扣除限额=20 000×8 000÷10 000×5‰=80>100×60%=60,准予扣除60万元,业务招待费调增=100-60=40(万元)。③准予扣除的广告费未超过当年销售(营业)收入的15%,无需纳税调整。④财务费用中应予资本化部分调增350万元。⑤通过教育部门向希望工程捐赠的110万元不得扣除。综上,纳税调整增加额合计=1 600+40+350+110=2 100(万元)。

(3)该开发企业2012年纳税调整减少额:预缴的营业税及附加、土地增值税共1 224万元准予扣除,应作为纳税调整减少额,但预缴的企业所得税400万元不得税前扣除。

(4)该开发企业2012年度的应纳税所得额:应纳税所得额=-1 580+2 100-1 224=-704(万元)。

(5)该开发企业2012年9月预售款已预缴了400万元企业所得税,且应纳税所得额为零,企业所得税年度纳税申报表第40行"本年应补(退)的所得税额"为-400万元,表示预缴税款,可抵下一年度应交企业所得税。○