

房地产企业所得税纳税申报表填报改进建议

黄 燕

(海南省国家税务局政策法规处 海口 570105)

【摘要】 本文对我国现行房地产企业所得税纳税申报表的填报方法及存在的问题进行了分析,在此基础上,根据企业所得税的计算原理,提出了房地产企业所得税纳税申报表的改进建议。

【关键词】 房地产 企业所得税 纳税申报表 填报

一、房地产企业所得税纳税申报表的填列方法

《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》(国税发[2009]31号)第九条规定:“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,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。”

按此规定,企业销售未完工开发产品,根据预售收入和预计计税毛利率计算的预计毛利额,应填列在企业所得税年度纳税申报表附表三《纳税调整项目明细表》第52行“房地产企业预售收入计算的预计利润”的“调增金额”一栏;开发产品完工后,会计上应将“预收账款”科目对应的预售收入结转至“主营业务收入”科目,同时将实现销售的完工开发产品成本从“开发产品”科目结转至“主营业务成本”科目;为避免重复计税,还应将本年确认为“主营业务收入”的预售收入所对应的、之前已按规定计算并进行纳税调增的预计利润,填列在《纳税调整项目明细表》第52行“房地产企业预售收入计算的预计利润”的“调减金额”一栏,详见表1。

表 1 纳税调整项目明细表(局部)

行次	项 目	账载 金额	税收 金额	调增 金额	调减 金额
1	一、收入类调整项目	*	*		
2	1.视同销售收入(填写附表一)	*	*		*
.....					
20	二、扣除类调整项目	*	*		
21	1.视同销售成本(填写附表二)	*	*	*	
.....					
52	五、房地产企业预售收入计算的预计利润	*	*		

二、房地产企业所得税纳税申报表填报存在的问题

国税发[2009]31号文件第六条规定:“企业通过正式签订《房地产销售合同》或《房地产预售合同》所取得的收入,应确认为销售收入的实现”。因此,房地产企业在进行纳税申报时,除会计上确认的完工开发产品的销售收入之外,会计核算上记入“预收账款”科目的未完工开发产品预售收入,也应该视为销售收入的实现,相应进行纳税调整。

《国家税务总局关于印发〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表〉的通知》(国税发[2008]101号)中关于附表一《收入明细表》的填报说明明确规定:本表的“销售(营业)收入合计”,填报纳税人根据国家统一会计制度确认的主营业务收入、其他业务收入,以及根据税收规定确认的视同销售收入,并作为计算业务招待费、广告费和业务宣传费支出扣除限额的计算基数,详见表2。

表 2 收入明细表(局部)

行次	项 目	金额
1	一、销售(营业)收入合计(2+13)	
2	(一)营业收入合计(3+8)	
3	1.主营业务收入(4+5+6+7)	
.....		
8	2.其他业务收入(9+10+11+12)	
.....		
13	(二)视同销售收入(14+15+16)	
14	(1)非货币性交易视同销售收入	
15	(2)货物、财产、劳务视同销售收入	
16	(3)其他视同销售收入	
.....		

按照上述规定,房地产企业销售未完工开发产品取得的预售收入应填列在《收入明细表》中的第16行“视同销售收入——其他视同销售收入”一栏。同时,所有视同

销售收入还应填列在附表三《纳税调整项目明细表》第2行“视同销售收入”的“调增金额”一栏,详见表1。然后,根据销售未完工开发产品取得的预售收入和主管税务机关确定的毛利率,倒算出未完工开发产品的销售成本,填列在附表二《成本费用明细表》中的第15行“视同销售成本——其他视同销售成本”一栏,详见表3。同时,所有视同销售成本还应填列在《纳税调整项目明细表》第21行“视同销售成本”的“调减金额”一栏,详见表1。

但是,由于销售未完工开发产品取得的预售收入所对应的预计利润,已经在《纳税调整项目明细表》第52行“房地产企业预售收入计算的预计利润”填列,调整了应纳税所得额,因此,如果再分别将未完工开发产品预售收入和相应的成本填列在“视同销售收入”、“视同销售成本”栏,会产生重复计税的问题。

表3 成本费用明细表(局部)

行次	项 目	金 额
1	一、销售(营业)成本合计(2+7+12)	
2	(一)主营业务成本(3+4+5+6)	
.....		
7	(二)其他业务成本(8+9+10+11)	
.....		
12	(三)视同销售成本(13+14+15)	
13	(1)非货币性交易视同销售成本	
14	(2)货物、财产、劳务视同销售成本	
15	(3)其他视同销售成本	
.....		

三、改进建议

为了使未完工开发产品预售收入能够作为计算业务招待费、广告费和业务宣传费支出扣除限额的计算基数,并符合企业所得税纳税申报表的表间勾稽关系,笔者建议对企业所得税纳税申报表附表格式作以下调整:

1. 分别在附表一《收入明细表》的“视同销售收入”项目和附表二《成本费用明细表》的“视同销售成本”项目下,单独设置“房地产企业预售收入”和“房地产企业预计成本”项目,详见表4、表5,以反映房地产企业预售收入和预计成本。房地产企业预计成本=房地产企业预售收入×(1-预计利润率)。这样调整不但能够确保业务招待费、广告费和业务宣传费扣除限额计算基数的完整,而且能够保证企业正确核算出预计利润。

2. 在“房地产企业预售收入”项目下设置减项“房地产企业本年结转为销售收入的预售收入”,同时在“房地产企业预计成本”项目下设置减项“房地产企业本年结转为销售收入的预售收入对应的预计成本”,详见表4、表5。

这样调整的目的:一是为了确保房地产企业将预售收入从“预收账款”科目结转到“主营业务收入”科目时,

不再重复作为业务招待费、广告费和业务宣传费扣除限额的计算基数。二是房地产企业在同一纳税年度内既有销售未完工开发产品取得的预售收入又有将以前年度预售收入结转为销售收入的情况下,可以分别反映二者的具体情况,并分别与相应的会计核算科目对应,便于稽核比对。三是从房地产开发经营的整个过程来看,“房地产企业预售收入”的金额应等于“房地产企业本年度结转为销售收入的预售收入”的各年度金额之和,“房地产企业预计成本”的金额应等于“房地产企业本年结转为销售收入的预售收入对应的预计成本”的各年度金额之和,从而完整清晰地反映从预售收入到销售收入、从预计成本到销售成本完全可追溯的动态变化过程。

表4 改进后的收入明细表(局部)

行次	项 目	金 额
1	一、销售(营业)收入合计(2+13)	
2	(一)营业收入合计(3+8)	
3	1.主营业务收入(4+5+6+7)	
.....		
8	2.其他业务收入(9+10+11+12)	
.....		
13	(二)视同销售收入(14+15+16-17+18)	
14	(1)非货币性交易视同销售收入	
15	(2)货物、财产、劳务视同销售收入	
16	(3)房地产企业预售收入	
17	减:房地产企业本年结转为销售收入的预售收入	
18	(4)其他视同销售收入	
.....		

表5 改进后的成本费用明细表(局部)

行次	项 目	金 额
1	一、销售(营业)成本合计(2+7+12)	
2	(一)主营业务成本(3+4+5+6)	
.....		
7	(二)其他业务成本(8+9+10+11)	
.....		
12	(三)视同销售成本(13+14+15)	
13	(1)非货币性交易视同销售成本	
14	(2)货物、财产、劳务视同销售成本	
15	(3)房地产企业预计成本	
16	减:房地产企业本年结转为销售收入的预售收入对应的预计成本	
17	(4)其他视同销售成本	
.....		

3. 《纳税调整项目明细表》第52行“房地产企业预售收入计算的预计利润”已失去存在的意义,可取消。○