

房地产开发企业所得税征管完善对策分析

■ 汤 蕾

(中铁房地产集团中南有限公司, 湖北 武汉, 430000)

一、引言

随着我国国民经济的持续增长,房地产行业已经成了国民经济中的重要行业,并影响着我国的整体生存质量。但近年来,中国房地产业的利润空间逐渐缩小,已经不再是一个新兴的领域。传统房地产行业为国家税收改革作出了巨大贡献,由于国家对房地产行业的宏观调控和监管力度不断加大,房地产企业利润不断下滑,但却仍面临着居高不下的税负,房地产业的税收收入已成为地方财政的重要来源。但实际上当前房地产业的经营情况不容乐观,房企不断出现暴雷事件,而很多房地产行业税收政策是基于高盈利背景下制定的。随着房地产业经济发展的变化,以往的税收征管政策已经不再适用于实际的房地产行业。从日常征收情况和纳税检查所掌握的实际状况来看,房地产企业的企业所得税管理工作仍面临着许多困难,因此相关部门必须认真调研,税务机关必须不断完善相关政策,支持房地产业的发展。

近年来,随着我国经济的逐步发展壮大,各大、中型城市也加快了综合发展的脚步。坚持房住不炒的主体基调,国家加大了对房地产行业监管力度。全球经济的整体环境对房地产行业也造成了一定的冲击,在市场下行情况下,尤其是高地价项目利润空间更是持续受到挤压,房地产企业利润规模逐渐下滑。目前,房地产业是我国国民经济中的重要产业,也是税收收入的重要途径,而企业所得税更是房地产企业承担的三大税种之一。相较于其他行业而言,房地产企业所得税计算更为复杂,不仅涉及季度预缴、年终汇算,未完工年度预售房款按预计毛利率计算预计毛利额缴纳企业所得税,完工年度调整为项目实际毛利率计算缴纳企业所得税。同时,由于房地产领域在经营开发阶段的特点,导致了我国房地产领域的财务会计核算方式不同于其他领域。房地产开发企业的财务成本核算难度,主要体现在产品开发成本的特殊性上,因此,房地产开发企业的开发成本也是关系到企业所得税缴纳中财税机关审核的重要内容。

二、房地产开发企业在所得税管理

房地产项目通常都是跨年度、期数多的滚动开

发项目。项目运营周期较长、中间环节问题较多,项目拿地阶段、规划报批阶段、开发建设阶段、项目销售阶段、项目尾盘清算等缓解都涉及企业所得税的问题,尤其是在收入确认和成本结转上存在社会差异。在税务征管和政策复杂的背景下,房地产企业各环节都面临着一定的税收风险。

(一) 房地产行业税收申报难度大

房地产企业由于开发、营销周期较长、销售费用项目多、会计核算烦琐的特征,其收入确认与开发成本结转方法、税前扣除事项的核算,受税法会计核算健全的程度影响很大,因此企业财务人员在计算缴纳企业所得税时要在遵循税收政策的情况下,从项目全盘的角度考虑综合税负的影响,这对普通财税人员是一个较大的挑战。

(二) 房地产行业涉税风险多且金额大

房地产企业涉税风险贯穿项目全周期,例如,在收入确认方面,存在少确认收入风险、多确认收入损失、对外投资、奖励职工、回迁房收入等,未确认视同销售收入风险、未按时确认收入风险、完工产品未及时结转收入风险;在扣除项目上,缺少合法有效税的前扣除凭证,多列虚增成本、未按规定多预提成本;将自用、营利性的或产权不属于全体业主的会所、车库、物业用房等配套设施计入公共配套设施分摊开发成本,应独立核算未独立核算,或虽单独核算成本,但未对土地费用或基础设施费进行分摊;随意调整各项目之间的建安成本,将未完工或打算自用的开发产品成本计入已完工的开发产品成本,多转主营业务成本,人为调节利润,扩大税前扣除。目前,中国的所得税体制未明确要求房地产的分摊方法与商品销售价之间直接联系。房地产开发企业在已产生的全部收入或成本费用对象中所有能够进项增值税的产品项目销售单价费用,是在企业所进行销售的全部商品项目的总成本,而实际可售的价格费用要根据各类成本对象的总成本乘以项目总可销售面积来确定,这导致了企业利润在不同产品间的分配不平等,也为房地产企业创造了延期纳税的机会。

三、房地产企业征收所得税多的问题

从目前来看,当房地产的土地红利时代已经成

为过去式，面临着转型的挑战，税收筹划一直是房地产行业重视的重要问题。

（一）房地产行业预缴机制造成企业所得税综合税负高

房地产企业收到房屋预售款，需要先按照规定计算出预计毛利额，等到开发产品的完工年度，再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。但房地产企业适用的各类税种的预征率或预计毛利率仍是在房地产行业高盈利时期适用的税率，主要城市项目的企业所得税预计毛利率不低于15%。从目前新获取的项目来看，房地产行业的利润普遍较低，但预缴税款的比例仍居高不下，这对企业造成较大负担。税务机关设置预计毛利率和预征率的初衷是基于房地产开发业务周期长，无法当年结算，为了避免完工年度一次性确认税额使企业面临缴纳高额税款的压力，因此在开发周期内科学分期负担税收而设计的。但现实中，很多项目的实际毛利率无法达到15%，若预售阶段按15%计算确认应纳税所得额后，完工之后转回只能面临亏损，且造成后期无法弥补的风险。未完工年度和完工年度分开区别缴纳机制使得房地产企业承担高额税负，尤其对销售时间短、利润率低的项目，这种问题尤其突出。

（二）税收政策不明确造成税务执行口径模糊

目前，中国房地产企业的企业所得税在制度方面仍然存在一些问题。在成本分摊方法上，虽然明确了计税成本对象的确定原则和成本分配方法，但在具体实操过程中，企业仍有一定的自主选择权，税务机关对政策的理解程度和执行力度也不同。很多房产企业在企业所得税的征收工作中，非常缺少那些不仅拥有丰富的房产管理工作经历，而且拥有过硬的税收专业知识的税务工作者。税收机关工作人员的业务水平关系到企业所得税的征收工作。

（三）税务机关与房地产企业之间管理困难

房地产项目的开发周期一般很长，少则二三年，多则十多年以上，这也就使得房地产企业的施工费支出项目越来越多。工程企业在建设的过程中产生的工程预算、双方所签署的合资协议书、施工的设计变更书、工程审批部门的批文等资料都需要由企业内部一直保存，以便于上级单位以及全国各地的税务机关审查项目。但是，由于企业管理层不能妥善管理这些书面资料，导致企业在与税务部门进行

核实工作时无法提交有关资料，不利于税务部门开展成本核实工作。也由于存在着跨年度的审计，增加了核实的难度和工作量。

由于房地产企业的特殊性，企业的法人代表、财务经常变动，对上述信息也无法准确保存，给税务机关的审核工作造成了障碍。经营之间缺乏联系、各部门之间信息不对称，导致房地产企业的统一管理较难实施。

（四）成本费用的支出信息的失真

房地产企业也由于其产品的特点，而存在着成本费用科目较多、比较复杂的组织结构及很强的经营独立性等特征。尽管许多房地产企业所提供的成本费用列支发票都是正确的，但税务机关在对其成本费用科目进行审计后，却常常很难判断其费用开支的真实性和合理性。许多地产企业在发展过程中成本和支出之间的不准确，导致了企业所得税的偏差。

（五）人为控制销售收入的结转点

目前，不少房地产企业都把项目的竣工结算日期当作结账和营业总收入的结转时间，主要是为了利用拖延竣工结算的项目决算来拖延结算和确认营业总收入。有的企业把所有住宅贷款收齐后出具的正规收据当做营业总收入的结算和转账点。这两类经营总收入的结算和转账都是受到人为管理的，在地产企业中很常见。

四、税务管理部门存在的问题

（一）税务部门自身征管工作不到位

一个房地产开发项目必须通过多个主管部门的审批、和监管，这些主管部门在一定程度上制约着楼盘的质量。但在实际工作中，一是税务机关和这些主管部门之间未能形成合理的信息交流与信息沟通机制，在地产发展进程中也未能合理地管理与监管，给房产企业提供了大量偷逃税的机会；二是房产发展是一个较为复杂的系统工程，而财税中介又受制于资金、物力和对业务了解，再加上企业与客户之间的长期不和谐配合，导致相关工作人员对建筑材料和安装企业所采用的各种建筑材料来源、数量以及售价等都无法核算；三是对地产企业方面所开发项目的数量、价格及销售日期等也无法摸清；四是对银行方面的企业购房按揭贷款的具体支付日期及金额也无法随时了解等，从而加大了控制地产行业偷逃税行为的难度。

受到以上各种因素的共同影响，税务机关对房地产的偷逃税违法行为的打击力度还不够，而且往

往以补代罚、以罚代刑，无法产生有效的社会威慑力，由此导致了偷逃税现象的产生和扩大。由于税务部门所管的税种不同，监管方式也有所不同，而数据源头却不统一，再加上国地税部门间信息联系通报的统一程度不足、企业内部数据限制严格等问题，从税收管理方面，这些因素已经造成了房地产企业监管的巨大漏洞，也构成了产生大量偷逃税现象的基础。

（二）有关部门行为不规范，影响收税管理工作

政府部门和有关单位由于地区或者单位利益冲突，导致侵害公共利益的行为时有发生。一是政府为促进城市基础设施发展，减少当地财政支出，在投资开发建设项目时，为房地产企业增加部分的城市基础设施建设配套投资，并允诺从地方税收政策方面给予照顾，对地方性收费项目给予减免。二是房地产业务作为当地财政的主要组成部分，当地政府部门由于种种原因对企业进行保护，因此干扰了税务机关的公正执法。

因此，地块管理中出现两种矛盾的倾向：为了招商，政府给招商对象许诺低价或者无偿转让地块；但是为得到国家投资，地方政府必须设法以高价卖出经营性用地。与相反的情况产生同样的后果，即为了国家收益，地方财政也因此获得了更大的好处，但实质上却是既伤害了国家利益又伤害了地区利益。同时，人们从某种意义上对地产企业的偷逃税行为漠然视之，从而导致了地产领域税收的减少。

五、房地产企业所得税征管应完善的对策

（一）加大对预售房款的收入结转管理，降低预计毛利率

目前，商品房销售价格项目中普遍存在企业将营业总收入及时进行结转的现象，税收人员就必须以单项工程验收合格的时间为准。即单项工程如果验收合格之后，企业就应该及时对其预收入中的全部商品房项目进行结转，并同时进行确认。企业不得私自提早或者推迟发票开具日期。此外，政府部门还可以更加合理地掌握企业销售收入确认与调整的期限，财税主管部门还可以通过与城市规划建筑主管部门相互配合，互通信息，使得政府部门准确了解房屋建设项目的投产日期、工程验收日期、验收时间等。同时，对于已认证通过的房产项目应该及时进行监督，从而要求企业按时完成收入的结转。预计毛利率的科学设置应与实际情况相匹配，各地区税务机关应根据当地的房地产市场发展现状，对预计毛利率进行适当调整，进一步缓解企业资金压

力，激发企业发展活力。

（二）加强法律法规的宣传

近年来，随着纳税教育的加强，纳税人的纳税能力得到了提升，但偷税犯罪却屡有出现，这表明税务教育还任重道远。关于中国房地产领域普遍存在的问题，相关部门可以通过举办研修班的方式对该领域的企业领导和管理者开展税法教育。在稽查工作中，税务稽查人员还可根据各部门的特点开展税务宣传工作。实现税务宣传方式与手段的多元化，将稽查工作寓于税务宣教当中，全面提高该业务的税收管理能力。

（三）提高数字化建设，实现税收监控信息化

企业要形成一套自主控制、前后约束、连续完善的过程控制体系，运用现代科技手段，实现办公过程的网络操作及税收管理系统建设和高效操作，有效提升税收管理的办公质量，将纳税人登记确认情况、税务的各项有关情况、企业经营管理、企业内部会计核算的状况及处理的大额资产情况、税率调整程度和税率变动情况以及因素变化等情况进行全方位地监测和管理。通过严密审查数据准确性，做到对各种情况、数据资料的准确、有效掌握，对各种原始数据资料进行集中处理和高度共享。

六、结语

由于我国地产市场的迅速兴起，地产行业存在很大的盈利空间。房地产业务已在国民经济中迅速由一项新兴产业转化为一项重要的产业，对国家税收改革有着重大贡献。但房产经营企业所得税管理工作中仍存在着诸多困难，必须认真研究和解决。

【作者简介】汤蕾（1990—），女，安徽枞阳人，硕士研究生，注册会计师，中铁房地产集团中南有限公司，研究方向为税收政策与实务。