房地产企业营业税之纳税筹划方法

张翠凤

（濮阳职业技术学院　河南濮阳　457000）

【摘要】营业税是对在我国境内提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产的行为征收的一种税。由于营业税覆盖面很广，涉及许多行业，所以是企业进行纳税筹划的重点税种。本文以房地产企业营业税纳税筹划为例，对营业税纳税筹划的思路及策略进行分析。

【关键词】营业税　纳税筹划　房地产企业

一、引言

营业税是对在我国境内提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产的行为征收的一种税。现行营业税共设置了九个税目，包括交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业、转让无形资产和销售不动产。其中：交通运输业、建筑业、邮电通信业、文化体育业税率为3%；金融保险业、服务业、转让无形资产和销售不动产税率为5%；娱乐业税率为20%。营业税税款的计算比较简单，计算公式为：应纳税额=营业额×税率。本文以房地产企业营业税纳税筹划为例对营业税纳税筹划的思路及技巧进行分析。

房地产开发企业的很多业务均涉及营业税，归纳起来，主要包括以下几种：①转让土地使用权；②销售房屋；③转让在建项目；④共同开发房地产项目；⑤代建房产；⑥代销房产；⑦出租房屋。

房地产开发企业营业税的优惠政策主要有：①自2003年1月1日起，企业以不动产投资入股，参与接受投资方利润分配、共同承受投资风险的行为，不计征营业税。在投资后转让其股权的也不征营业税。②将土地使用权转让给农业生产者用于农业生产的，免征营业税。③自建自用建筑物，对建筑行为和销售不动产行为不征收营业税，但自建建筑物以后又销售的，其发生的自建行为，视同发生应税行为按规定征收营业税。

二、纳税筹划思路

从营业税计算公式可以看出，要减少应纳税额，应该从两个方面入手：一是降低营业额，二是适用较低税率。由于营业税税率比较固定，所以在一般情况下，从税率上减少应纳税额的可能性很小，这样降低营业额就成为营业税纳税筹划的主要方法。

1. 从降低营业额角度分析。房地产开发企业经营业务不同，营业额的计算方法也就不同，有的是全额计算，有的是差额计算。管理者在进行经营决策的时候，尽量使经济业务的发生符合按差额计算营业额的规定，从而达到节税的目的。对于那些不能采用差额征税的经济业务，则可以采取业务分拆法，或者直接采取较低的定价或者尽量降低价外费用，减少不必要的收费，从而直接减少应纳税额。当然，降低营业额要以不损害企业整体经济利益为前提。

2. 从适用较低税率角度分析。房地产开发企业的经营业务中，销售房产、出租房屋、提供代建服务、提供后续物业管理服务等都是适用5%的营业税税率，而提供建筑方面的劳务则适用3%的营业税税率。因此，房地产开发企业就可以采用税率差异法来进行纳税筹划。

3. 从其他方面分析。房地产企业还应该综合考虑各行业特殊的税收优惠、特殊的经营行为，注意营业税与增值税征收范围的划分，达到为纳税筹划创造空间的目的。调节营业税自身内部因素达不到纳税筹划的效果时，就应该侧重考虑外部因素。例如：在代购代销货物情况下，受托方应该考虑销售前景以及自身实际情况，以决定是缴纳增值税还是营业税。

三、纳税筹划策略

1. 利用工程承包合同进行筹划。房地产企业开展承包建筑类工程作业时，如果工程承包企业与建设单位签订了建筑安装承包合同，则工程承包企业不管是否参与施工，均按建筑业税目，以税率3%计算缴纳营业税。相反，如果双方没有签订建筑安装承包合同，工程承包企业只是负责工程的组织协调业务，则按照服务业税目，以税率5%计算缴纳营业税。所以，房地产企业纳税人在承包工程时，一定要与建设单位签订建筑安装承包合同，这样，其工程承包收入只需要按照建筑业3%的税率计算缴纳营业税。当然，如果不签订建筑安装承包合同，纳税人就可以不用缴印花税，所以纳税人要进行分析和权衡。

2. 利用营业额项目进行筹划。

（1）降低材料费用。根据税法规定，施工企业从事建筑类工程作业时，无论双方如何结算，营业额中都包括建筑工程所需原材料、其他物资和动力的价款。因此在计算应纳税额时，双方无论是采用包工包料形式还是包工不包料形式，其计算营业税的营业额都应包括工程所用的原材料及其他物资和动力的价款。其实，包工包料形式和包工不包料形式的最大区别在于是否将材料的价值计入整个价值中。在实际工作中，一项

工程所需要的原材料如果由建设单位购买,因为购买量少,价格较高,这种情况下营业税的计税额较高,计算缴纳的营业税较多;反之,一项工程所需要的原材料如果由施工企业提供,因为施工企业与材料供应商有长期合作关系,购买量多且稳定,价格相对会较低,这种情况下营业税的计税额较低,计算缴纳的营业税较少,从而达到节税的目的。

(2)降低设备的产值。在房地产企业的开发产品成本构成中,安装工程设备的产值占有较大份额,所以安装工程的产值直接影响计税金额。根据税法规定,纳税人从事安装工程作业,凡所安装的设备价值作为安装工程产值的,其营业额应包括设备的价款。因此,在实务中,安装企业尽量不要提供设备。

3.利用兼营项目和混合销售项目进行筹划。税法对兼营营业税不同税目、兼营营业税和增值税应税行为以及混合销售行为做了不同的税务规定,房地产开发企业可以充分利用这些规定来进行纳税筹划。

例如,房地产企业销售房屋时提供装修服务。在进行装修时,如果是该企业同时提供装修服务和装修材料,价值一并核算,则应按照混合销售行为一并计算缴纳营业税。如果该企业将材料先售与消费者,然后再为其提供装修服务,两项业务单独核算,则属于企业兼营增值税和营业税项目,应按照兼营行为分别计算缴纳增值税和营业税。实质上对同一消费者而言,支出数额没有区别,但对企业的税额影响就很大,因为增值税和营业税税率差别很大,所以企业应进行比较和选择,当然纳税人还要考虑计算增值税时进项税额的抵扣问题。

4.利用股权转让进行筹划。目前,我国税法规定对股权转让行为不征流转税,仅对其收益征收企业所得税,这种规定为房地产开发企业利用股权转让进行纳税筹划创造了条件。

假设甲房地产企业打算将某建设项目转让给乙企业,在转让的过程中甲企业需要按5%的税率缴纳营业税。如果甲企业成立了一个全资子公司丙企业,且丙企业拥有该建设项目。待建设项目建成后,丙企业将全部股权转让给乙企业。在该转让过程中,从法律意义上讲丙企业仅仅是更改了股东成员,公司的名称并没有发生改变,这样纳税主体的地位就没有改变,此建设项目的产权仍然属于丙企业,结果是,甲企业仅就转让的收益计算缴纳企业所得税,不再缴纳营业税。虽然甲企业失去了对丙企业的控制权,但这正是成立丙企业的目的所在。从乙企业这方面来讲,以丙企业的名义进行经营与以自己的名义进行经营没有实质性的差异。并且,甲企业将一部分省下的营业税款转移给乙企业对乙企业也有利,所以双方都会乐于接受这种方式。

四、案例分析

例1:龙源房地产开发公司开发建设了一住宅小区,2009年国庆节前夕,推出了一个促销方案:凡在2009年10月1日到10月7日与开发商签订购房合同的客户,均可配送价值2 500元的彩电一台。该促销政策吸引了不少客户前去购买,在优惠期间共实现销售收入1 500万元,送出彩电100台,价值25万元。

方案1:龙源公司赠送彩电给客户。这种情况在税法上作为混合销售行为计算缴纳营业税,所以要将所赠送的彩电的价值加入房屋的销售收入中,合并计算缴纳营业税。龙源公司应缴纳的营业税为:(1 500+25)×5%=76.25(万元)。

方案2:龙源公司直接给出价值25万元的购房折扣,将实物优惠的价款算作购房折扣,以降低成交价,在这种情况下,龙源公司就可以直接按折扣后的金额作为营业额。龙源公司应缴纳的营业税为:(1 500-25)×5%=73.75(万元)。

方案2只是修改了优惠方式,就节省营业税2.5万元(76.25-73.75)。

例2:龙源房地产开发公司在开发区开发了一栋高档写字楼,房屋全部精装修后交房,配套设施齐全,总体开发面积为40 000平方米。其中,毛坯房的建筑成本约为每平方米2 500元,精装修后建筑成本约为每平方米3 000元,预计对外售价暂定为每平方米4 500元。

方案1:龙源公司与客户按每平方米4 500元的价格签订售房合同,则龙源公司应缴纳的营业税为:4 500×40 000×5%=900(万元)。

方案2:龙源公司与客户按每平方米3 500元的价格签订售房合同,再按每平方米1 000元由下设装饰工程公司与客户签订装修合同,则龙源公司应缴纳的营业税为:3 500×40 000×5%+1 000×40 000×3%=820(万元)。

方案2与方案1相比,少缴80万元(900-820)的营业税。

方案2采用的筹划方法是分拆法和税率差异法,即通过分离经营行为使一部分计税依据适用较低税率,这样做既能详细核算经营行为,又减少了公司的应缴税额。

例3:龙源房地产开发公司下设的建筑安装公司在提供安装服务的同时,还销售建筑装修材料。3月份取得含税收入500万元,其中:销售装修材料收入300万元,提供建筑安装劳务收入200万元,准予抵扣的增值税进项税额为30万元。

方案1:统一经营,提供装修服务的同时销售装修材料。由于其销售装修材料的收入超过了收入总额的50%,则按照税法规定应按混合销售行为处理,应纳增值税为:500÷(1+17%)×17%-30=42.65(万元)。

方案2:分开经营,另设立独立核算的销售公司。销售公司就销售收入缴纳增值税,建筑安装公司就提供建筑安装劳务收入缴纳营业税。

应纳增值税为:300÷(1+17%)×17%-30=13.59(万元),应纳营业税为:200×3%=6(万元)。合计纳税19.59万元。

将方案2与方案1比较可以看出,统一经营要多纳税23.06万元(42.65-19.59)。另外,分开经营还可少缴纳城市维护建设税、教育费附加和企业所得税。

主要参考文献

1.高国.房地产企业纳税筹划.商业会计,2006;8

2.段九利,郭志刚.房地产企业全程纳税筹划.北京:中国市场出版社,2008

3.庄粉荣.纳税筹划实战精选百例.北京:机械工业出版社,2007