房地产开发公司所开发商品房转作固定资产的税务处理

山西河津市新型农村合作医疗管理中心　武晓华

房地产开发公司所开发的商品房，绝大部分用于对外销售，但有的也作为办公用房或用于出租。对此，是否应当视同销售缴纳企业所得税、土地增值税以及营业税呢？

1. 企业所得税。将开发的商品房转作固定资产是否视同销售应当区分两种情况：

一是将开发的商品房转作固定资产的行为发生在2008年1月1日以前的应当视同销售。《国家税务总局关于房地产开发业务征收企业所得税问题的通知》（国税发[2006]31号）规定："开发企业将开发产品转作固定资产或用于捐赠、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。"根据该规定，对开发的商品房转作固定资产的，应当视同销售。需要注意的是，将开发的商品房转作固定资产时，会计上对固定资产的计价并非是按视同销售的计税价格确定，而是以"原始价值"作为固定资产的入账价值，计提折旧也是以"原始价值"为依据。而在税务处理上，折旧的计税基础为视同销售的计税价格。因而在年度企业所得税纳税申报时，相应作调减应纳税所得额处理。

二是将开发的商品房转作固定资产的行为发生在2008年1月1日以后的不应当视同销售。《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函［2008]828号）规定："企业发生下列情形的处置资产，除将资产转移至境外以外，由于资产所有权属在形式和实质上均不发生改变，可作为内部处置资产，不视同销售确认收入，相关资产的计税基础延续计算：①将资产用于生产、制造、加工另一产品；②改变资产形状、结构或性能；③改变资产用途（如将自建商品房转为自用或经营）；④将资产在总机构及其分支机构之间转移；⑤上述两种或两种以上情形的混合；⑥其他不改变资产所有权属的用途。"该通知自2008年1月1日起执行，所以，对房地产开发公司于2008年1月1日后将所开发的商品房转作固定资产的，不应当视同销售。同时，国税函[2008]828号文件规定："对2008年1月1日以前发生的处置资产，2008年1月1日以后尚未进行税务处理的，按本通知规定执行。"

2. 营业税。根据《营业税暂行条例》及其实施细则的规定，纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产并取得货币、货物或者其他经济利益，是征收营业税的前提，惟有单位将不动产无偿赠予他人是例外。对房地产开发公司将开发的商品房转作固定资产的行为，房地产开发公司既未取得货币、货物或者其他经济利益，又不存在无偿赠予他人的行为，所以，在营业税上也同样不视同销售，不征收销售不动产营业税。

3. 土地增值税。《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（国税发[2006]187号）规定："房地产开发企业将开发的部分房地产转为企业自用或用于出租等商业用途时，如果产权未发生转移，不征收土地增值税，在税款清算时不列收入，不扣除相应的成本和费用。"由此可见，对房地产开发公司所开发的商品房转为自用或出租等，不论是否办理相关产权手续，只要产权没有发生转移，就不视同销售，不征收土地增值税。○

商品房装修后销售可节税

湖北十堰　纪宏奎

土地增值税以增值额为计税依据，其增值额为销售收入减去扣除项目金额后的余额。扣除项目中的房地产开发费用即销售费用、管理费用以及财务费用的扣除额，是根据土地价款和开发成本的一定比例计算得出，也就是说，土地价款和开发成本越大，房地产开发费用扣除越多。《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（国税发[2006]187号）规定："房地产开发企业销售已装修的房屋，其装修费用可以计入房地产开发成本。"在土地价款一定的情况下，合理加大商品房的开发成本是土地增值税纳税筹划的有效途径之一。

例：某房地产开发企业开发商业公寓一栋，建筑面积为1万平方米，不包括税金的扣除项目金额为2 000万元。房地产开发企业如果不装修，其销售价格为4 000元/平方米。经测算，如果由房地产开发企业统一装修，含税（销售不动产）的装修成本为800元/平方米，装修后销售价格按4 800元/平方米计算。其纳税筹划方案如下：

第一种方案：不装修销售。销售收入为4 000万元（4 000×1），不包括税金的扣除项目金额为2 000万元，与销售有关的税金为220万元（其中，营业税200万元、城市维护建设税14万元、教育费附加6万元），增值额为1 780万元（4 000−2 000−220），增值率为80%[1 780÷(2 000+220)×100%]，由此可计算出应缴纳的土地增值税为601万元[1 780×40%−(2 000+220)×5%]。

第二种方案：装修后销售。销售收入为4 800万元（4 800×1），装修前不包括税金的扣除项目金额仍为2 000万元，可扣除的装修费用为800万元（800×1），另外可以扣除的开发费用