

谈房地产企业所得税的预缴

中国通信建设第三工程局有限公司 叶 卉

一、预售收入也应当预缴企业所得税

对房地产企业开发产品未完工前采取预售方式取得的预售收入,《国家税务总局关于房地产开发企业所得税预缴问题的通知》(国税函[2008]299号)规定:对开发、建造的住宅、商业用房以及其他建筑物、附着物、配套设施等开发产品,在未完工前采取预售方式销售取得的预售收入,按照规定的预计利润率分季(或月)计算出预计利润额,计入利润总额预缴,开发产品完工、结算是计税成本后按照实际利润再行调整。而《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:开发企业开发、建造的住宅、商业用房以及其他建筑物、附着物、配套设施等开发产品,在其未完工前采取预售方式销售的,其预售收入先按预计计税毛利率分季(或月)计算出当期毛利额,扣除相关的期间费用、营业税金及附加后再计入当期应纳税所得额,待开发产品结算是计税成本后再行调整。

国税函[2008]299号文件未提及期间费用、营业税金及附加,也就意味着未完工开发产品预售收入在预缴申报时暂不作扣除,这也符合《企业会计制度》的规定,即根据配比原则,由于收入未形成,相应发生的期间费用、营业税金及附加暂不计入损益。企业收到预收账款时,借记“银行存款”等科目,贷记“预收账款”科目。采取预售方式销售未完工开发产品的,只有在交付商品房时,借记“预收账款”、“银行存款”或“应收账款”等科目,贷记“主营业务收入”科目。并且按照会计准则的规定,对预收账款征收营业税时,借记“应交税费——应交营业税”科目,贷记“银行存款”科目,待收入形成后,借记“营业税金及附加”科目,贷记“应交税费——应交营业税”科目。由此可见,采取预售方式销售未完工开发产品的,除了企业正常核算的会计利润以外,还应当加上根据预售收入与预计利润率计算得出的利润,一并作为预缴企业所得税的依据。

在预计利润率的确认上,国税函[2008]299号文件规定:预计利润率暂按以下规定的标准确定:非经济适用房开发项目:①位于省、自治区、直辖市和计划单列市人民政府所在地城区和郊区的,不得低于20%;②位于地级市、地区、盟、州城区及郊区的,不得低于15%;③位于其他地区的,不得低于10%。经济适用房开发项目符合建设部、国家发展改革委员会、国土资源部、中国人民银行《关于印发〈经济适用房管理办法〉的通知》等有关规定的,不得低于3%。房地产开发企业对经济适用房项目的预售收入进行初始纳税申报时,必须附送有关部门批准经济适用房项目开发、销售的文件以及其他相关证明材

料。凡不符合规定或未附送有关部门的批准文件以及其他相关证明材料的,一律按销售非经济适用房的规定执行。

二、开发产品完工、结算是计税成本后,按照实际利润对预缴的企业所得税进行调整

企业所得税是根据会计利润进行预缴的。房地产企业开发产品完工、房产交付后,对采取预售方式销售的商品房应当在房产交付时确认收入,同时结算相应的计税成本,并对原按预售收入预缴的企业所得税进行调整。对多缴的企业所得税,房地产企业可以采取以下三种方法进行处理:一是从以后应预缴的税款中抵缴;二是有欠税的可以抵缴欠税;三是可以依法向税务机关申请退税。

三、小型微利的房地产企业所得税预缴

判断企业在纳税年度是适用法定税率25%,还是执行小型微利企业20%的优惠税率,首先要看该企业从事的是不是国家限制或禁止的行业,其次应当视纳税人上一年度的应纳税所得额、从业人数(按企业全年平均从业人数计算)、资产总额(按企业年初和年末资产总额的平均数计算)三项指标而定。具体认定标准如下:工业企业,年度应纳税所得额不超过30万元,从业人数不超过100人,资产总额不超过3000万元;其他企业,年度应纳税所得额不超过30万元,从业人数不超过80人,资产总额不超过1000万元。对上一年度符合小型微利企业三项指标条件的,先按20%的优惠税率预缴,待纳税年度终了后,主管税务机关根据企业纳税年度实际实现的三项指标,核实企业在纳税年度是否符合小型微利企业的确认条件,对不符合确认条件的,应当按25%的法定税率进行全年汇算清缴,多退少补。

同时,对上年度符合小型微利企业确认条件的,企业在当年首次预缴企业所得税时,负举证责任。即企业应在预缴申报前向主管税务机关提供相关的证明材料,经主管税务机关核实并完成小型微利企业的预认定后,可以在季度预缴申报时减按20%的优惠税率缴纳企业所得税,否则应按25%的法定税率申报缴纳企业所得税。

对上一年度不符合小型微利企业确认条件的,则纳税人应按25%的法定税率预缴,待年度终了,如果纳税年度符合小型微利企业确认条件的,则按20%的税率进行全年汇算清缴,多退少补。

房地产企业属于商业企业,其在确定是否为小型微利企业时,对应纳税所得额的确定不应当以包括预收款的预计利润为依据,因为其并未真正形成企业的应纳税所得额。○