



房地产开发企业偷漏税问题分析



天津商学院 刘泽荣 天津远洋隆胜进出口有限公司 刘钧

一、房地产开发企业常用的偷漏税手段

1. 预收账款长期挂账。房地产开发需要大量的资金投入,房地产开发企业普遍采用收取定金或预售的办法来减少银行贷款利息,降低开发成本。税法规定,房地产开发企业采取预售方式销售开发产品的,其当期取得的预售收入先按规定的利润率计算出预计营业利润额,再并入当期应纳税所得额中统一计算缴纳企业所得税,待开发产品完工时再结转调整。而在实际的操作中,有很大一部分房地产开发企业把当期应税售房收入挂在“其他应收款”或“预收账款”上,没有及时申报纳税。

2. 成本分配不真实,人为调节应纳税所得额。房地产开发由于工期长、投资大,很多工程要跨年度完成,造成收入与费用配比困难,成本不能及时结转,应纳税所得额无法准确核算,影响国家税收收入的实现。有些企业就利用行业特点故意混淆前后项目之间的成本和费用支出,使得成本前移,减少当期应纳税所得额。房地产开发企业属资金密集型行业,往往采用滚动开发的方式,同一个会计年度存在几个完工进度不同的项目,不少企业把正在开发的项目应承担的成本、费用计入已经决算或即将决算的项目,造成已竣工项目成本、费用虚增,减少当期应纳税所得额。还有的企业用收入直接冲减成本,造成营业税的流失,或者年终不把所有的成

(2) 2005年成本计税工资率 $= (67.2+24) \div (1000+300) = 0.0702$;与销售收入配比的成本性计税工资额 $= 800 \times 0.0702 = 56.16$ (万元);未实现销售的成本性计税工资额 $= 67.2+24-56.16 = 35.04$ (万元)。

3. 计税工资制度下工资支出纳税调整额的计算。

例3:承例1、例2,ABC公司2004年除成本性工资支出以外,另支付管理、销售等部门人员工资22万元,全部计入期间费用,费用性计税工资额为18万元,全年实现会计利润580万元,无其他纳税调整事项;2005年除成本性工资支出以外,另支付管理、销售等部门人员工资30万元,全部计入期间费用,费用性计税工资额为24万元,全年实现会计利润880万元,无其他纳税调整事项。

(1) 2004年费用性工资支出的纳税调增额 $= 22-18 = 4$ (万元);成本性工资支出的纳税调增额 $= 50-24 = 26$ (万元);应纳税所得额 $= 580+4+26 = 610$ (万元)。

(2) 2005年费用性工资支出纳税调增额 $= 30-24 = 6$ (万元);成本性工资支出的纳税调增额 $= 123-56.16 = 66.84$ (万元);应纳税所得额 $= 880+6+66.84 = 952.84$ (万元)。

本、费用在完工产品和在产品之间分配,合理结转成本,而是把当年成本、费用全部列入已完工产品成本,人为地减少了会计利润,偷逃企业所得税。

3. 只开收据不开发票。目前房地产开发企业多数采用预收房款的形式进行经营,一般预收房款后,先给买房者开具收据,暂不给买房者开具正式发票,预收款项长期挂在账上,不作为经营收入。有的房地产开发企业根本不将预收房款入账,造成无账可查的现实。有的房地产开发企业仍然按照收付实现制进行成本核算,给偷漏税提供了一定的空间。有些企业往往采取不结转经营收入或是将经营收入直接冲减开发成本或费用等手段,达到少缴税款的目的。还有一些企业将预收房款直接转入下个项目开发支出,从而漏缴营业税。甚至买卖双方蓄意虚减计税依据,合谋偷税。

4. 以房屋抵债,不作销售处理。房地产开发企业通常以赊销方式购进原材料或以先租后付款的形式租赁设备。待工程完工后,无力偿还所欠款项,以该项目建造的房屋折价来抵偿债务。从表面上看,企业并未取得售房款,但是,其以建造的房屋来抵减部分或全部债务是一种变相销售行为。

5. 其他手段。分配商品房,用于投资分红;在业务往来上做手脚;房屋以租代售,漏缴相应税款。

二、偷漏税的成因

1. 税收体制不健全。现行税收体制的种种弊端为房地产开发商偷逃税款提供了空间。一是房地产市场运行非常不规范。开发阶段税少、税负轻,流通环节税负重,这就相当于给土地开发者无息贷款,从而引发了投机行为的产生。二是税种多,负担重。房地产开发企业是现行税制下交纳地方税种最多的行业,涉及11个税种。税负重增加了建房成本,也使部分房地产企业偷起税来“理直气壮”。

2. 税务机关征管力度不够。开发一个房地产项目,需要经过多个行政部门的审批与监督,而税务部门与这些行政部门没有建立有效的信息交换和沟通制度,在房地产开发过程中难以有效地参与管理和监控,给房地产开发企业偷逃税提供了机会。房地产开发是一个复杂的系统工程,税务部门限于人力、物力,很难查实建筑安装企业购进的材料的来源、数量和价格,很难摸清房地产企业开发项目的数量、价格和销售进度,很难掌握银行对个人购房按揭贷款的支付时间和数额,导致房地产业偷逃税行为难以遏制。

3. 税务机关重流转税轻所得税。税务机关内部征管脱节,形成重流转税轻所得税的局面。房地产企业机构所在地和房地产开发项目所在地往往不在同一辖区,销售不动产的营

谈企业合并形成的长期股权投资核算

云南省国有资产经营公司 徐良栋 李顺珍

我国于2006年2月正式颁布《企业会计准则——基本准则》及38项具体准则。各项准则之间需要实现全方位协调,这也是准则体系构建的难题所在。本文通过对企业合并形成长期股权投资情形的探讨,剖析《企业会计准则第20号——企业合并》(简称“企业合并准则”)与《企业会计准则第2号——长期股权投资》(简称“长期股权投资准则”)两项准则之间的协调途径。

一、企业合并与长期股权投资之间的关系及准则协调

1. 企业合并是指将两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易事项。从此定义看,企业合并不仅包括两个企业(注销)合并成为一个新企业的新设合并,以及一个企业(存续)吸收另一个企业(注销)变更成为新的企业的吸收合并,而且还包括一个企业(存续)取得另一个企业(存续)的控制性权益从而形成母子公司关系的控股合并。吸收合并或新设合并都将形成一个报告主体,这是毫无疑问的。而在控股合并方式下,合并双方虽然均得以存续,但一方取得另一方控股权益从而形成母子公司关系,构成企业集团,也就形成了一个报告主体。

企业合并准则将其分类为同一控制下、非同一控制下企

业合并两种类型予以规范。笔者认为,这虽然有利于按照交易实质做出恰当的会计处理(同一控制下的企业合并采用账面价值计量、不确认商誉的方法,非同一控制下的企业合并采用公允价值计量、有条件确认商誉的方法),但是企业合并准则由于未能将前述三种合并方式同时予以考虑,使得其对会计处理方法的规定过于泛化,与长期股权投资准则更是失去了衔接。

例如,对于同一控制下的企业合并,企业合并准则第六条规定“合并方在企业合并中取得的资产和负债,应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值(或发行股份面值总额)的差额,应当调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益。”显然,这里只考虑了吸收合并形式,没有考虑新设合并及控股合并。因为,只有吸收合并才同时存在取得资产、负债和净资产,支付合并对价,差额调整资本公积或留存收益等情形;新设合并虽然存在取得资产、负债和净资产情形,而支付合并对价则通常以发行股份方式实现,不会存在差额调整问题(无此对象);控股合并纯属取得股权,通常以购买(支付对价)或划转方式实现,形成母子公司关系,而与取得资产、

业税应向不动产即项目所在地申报,而企业所得税则由实行独立核算的公司向公司所在地申报。因此,不动产所在地主管税务机关负责营业税及其附加和土地增值税的征收工作,而公司所在地主管税务机关又难以取得异地各项目收入、成本等完整的财务资料,甚至在异地有多少个项目都无法掌握,导致企业所得税征管出现真空。这种税务内部征管脱节是造成企业所得税征收不力的主要原因。

4. 对偷漏税的处罚偏轻,企业违规成本小。税务部门对房地产企业偷逃税违法行为打击力度不够,对涉嫌犯罪的房地产企业法人代表也很少移送司法机关追究其刑事责任,往往以补代罚、以罚代刑,没有形成强大的威慑力。

三、治理偷漏税的对策

房地产开发企业涉及多个纳税环节,税负较重,主要包括土地增值税、房产税、所得税、营业税等。如果进行科学的纳税筹划,合理避税,同样可以达到降低企业税负的目的。房地产销售所负担的税负主要是土地增值税和营业税,而土地增值税使用的是超额累进税率,即房地产的增值率越高,所适用的税率也越高。因此,如果有可能分解房地产销售的价格,从而降低房地产的增值率,则房地产销售所承担的土地增值税就可以大大降低。

房地产开发企业取得购房款有两种方式:预收房款和分期付款。对于预收房款和分期付款所收到的购房款,开发商一般只开具收据,收据注明的金额即为房地产开发企业应征营业税的计税依据。税务部门对房地产开发企业使用的收据应视同发票进行规范管理,实行统一印制和发放,并健全领、用、存制度。对没有按规定使用统一票据支付结算、偷逃税款的企业予以严厉处罚,以规范对房地产开发企业的管理。

税务部门应加快房地产业税收管理信息化建设,提高技术含量,在税务登记、纳税申报、税款征收、发票领购、税源监控、税源分析、情报交换、信息采集等方面充分发挥计算机的功能。同时,对房地产开发产品进行户籍管理,加强对建安公司、项目工程以及子工程的三级管理,建立健全单项工程档案管理制度。从目前看,房地产开发企业的挂靠企业、承包企业、私人开发企业中存在的问题较多,建议采取按照同行业同规模水平从高核定征收的办法加强征管。在具体操作方面,可以按照核定应纳税所得率确定应纳税所得额,按商品建筑面积乘以市场价格核定计税营业额等办法进行征收。此外,还应加强对外来房地产开发企业工程项目的管理,做到控管到位、征收足额。○