# 房地产企业特殊业务的财税处理分析

来源：网络 作者：独坐青楼 更新时间：2024-02-06

*一、房地产企业的 售后回租业务 房地产企业的 售后回租，是指房地产公司将某一房地产项目出售后，又将该项目从买主( 即出租人) 手中租回的一种销售方式。具体 售后回租又有两种情况，一种是回租期结束之后，购房者可以根据市场情况选择退房还是买房...*

一、房地产企业的 售后回租业务

房地产企业的 售后回租，是指房地产公司将某一房地产项目出售后，又将该项目从买主( 即出租人) 手中租回的一种销售方式。具体 售后回租又有两种情况，一种是回租期结束之后，购房者可以根据市场情况选择退房还是买房，租赁期内不办理房屋产权转移手续，回租期结束后，如果购房者退房，房地产开发公司退还购房者开始支付的房屋价款，如果买房，则办理房屋产权转移手续; 另一种情况是付款时买卖合同既生效，同时办理房屋产权转移手续，回租期结束后购房者不可以退款。对这两种情况下应如何进行财税处理，下面分析如下:

( 一) 售后回租的会计处理

1. 回租期结束后可以选择购房或退房

回租期结束之后，购房者如果选择购房，回租行为实际上就是房地产公司预收货款的行为，而这种预收货款是有代价的，就是每年要支付购房者租金; 如果回租期结束后，购房者没有选择退房，则相当于房地产公司向购房者借入了款项，每期支付的租金既利息费用。针对这两种情况，在收到购房者购房款时，都要确认为负债，对支付给购房者的租金则作为资金使用费，对外出租收取的租金属于房地产公司的业务收入，下面举例说明。

案例一: 甲房地产公司采用 售后回租的形式销售门市房，售后回租期为 5 年，门市房的售价为 480 万元，成本为 300 万元，门市房回租期内每年租金 28 万元，租金每年支付一次，同时房地产公司将该回租的房屋对外租给一家超市，每年收取租金 32 万元，经计算该门市房每年摊销额为 10 万元。该房地产公司会计处理如下: ( 以万元为单位)

( 1) 收到购房者 480 万元房款时借: 银行存款 480贷: 预收账款 480同时，借: 出租开发产品 300贷: 库存商品 300( 2) 支付每年的租金费用时借: 财务费用 28贷: 银行存款 28( 3) 对超市收取租金及摊销成本借: 银行存款 32贷: 其他业务收入 32借: 其他业务成本 10贷: 出租开发商品 10( 4) 计提各种税费借: 其他业务成本 5. 44贷: 应交税费应交营业税 1. 6应交税费应交房产税 3. 84借: 营业税金及附加 0. 16贷: 应交税费应交城市维护建设税及教育费附加 0. 16( 5) 回租期结束后，购房者选择购房时借: 预收账款 480贷: 主营业务收入 480借: 主营业务成本 ( 按摊余价值结转)250贷: 出租开发商品 250( 6) 回租期结束后，购房者选择退房时借: 预收账款 480贷: 银行存款 480

2. 出售时即办理产权转移手续的情况

出售时即办理产权转移手续，在这种情况下，购房者交付房款的同时就取得了房屋的产权，房地产公司通过 售后回租的方式取得了房屋的收益权，通过对外出租获取收益，并以支付给购房者的租金作为成本，这实际上是房地产公司的一种经营行为。应按业务的类别确认收入并结转成本。沿用前例，会计处理如下: ( 以万元为单位)

( 1) 收到购房者 480 万房款时借: 银行存款 480贷: 主营业务收入 480借: 主营业务成本 300贷: 库存商品 300( 2) 收到超市支付的租金时借: 银行存款 32贷: 其他业务收入 32( 3) 计提各种相关税费借: 其他业务成本 1. 6营业税金及附加 0. 16贷: 应交税费应交营业税、城市维护建设税及教育费附加 1. 76( 4) 支付给购房者租金时借: 其他业务成本 28贷: 银行存款 28

( 二) 售后回租的税务处理

1. 营业税的处理

房地产开发企业采用 售后回租等形式进行销售，根据 《营业税暂行条例》及其实施细则的规定，对房地产开发企业应按 销售不动产税目征收营业税。具体处理时应将房地产开发公司售后回租业务分成销售和租赁两项业务分别进行处理。销售房地产业务，根据 销售不动产税目，以销售房屋取得的全部价款和价外费用为计税依据，按 5%的税率计算缴纳营业税。如果销售同时，代当地政府有关部门收取了一部分些资金或费用，不管其会计上如何核算，均应全部计入营业额计征营业税。另外，对于销售业务，要把购房款和折扣额同时开在一张发票上，这样才可以按扣除折扣后的价款作为营业额; 如果将价款和折扣分别开具发票，无论如何，都不能在营业额中扣减。房地产企业从纳税筹划的角度上看，应采用将价款和折扣额在同一张发票上开具，以避免纳税风险;售后回租后，房地产公司通常先向商户收取租金，然后再按合同约定将租金支付给购房者。对房地产开发公司收取的租金，应按 服务业税目征收营业税，以租金的全部收入为计税依据，按5% 的税率计算并缴纳营业税。特别需要注意的是，房地产公司按合同约定支付给购房者的租金不能抵减销售房屋的计税依据[1]。

2. 企业所得税的处理

在企业所得税方面，202\_ 年国税总局发布了《关于从事房地产开发的外商投资企业售后回租业务企业所得税处理批复》，该批复规定: 房地产企业销售房屋后，又通过回租的方式从购买者手中租回该房屋，不论企业采取哪种租赁方式，均应将售后回租业务分解成销售和租赁两项业务分别进行税务处理。房屋销售收入与该被转让的房屋相关的成本、费用的差额，应计入当期应纳税所得额。从这份批复可以看出，房地产开发公司的售后回租业务的企业所得税处理和营业税税务处理是一致的，即都是要分为出售和回租两个交易步骤处理，在出售环节应该确认为企业所得税的应税收入，并入当期应纳税所得额进行计算[2]。

二、房地产企业 非货币性资产交换业务

( 一) 非货币性资产交换业务的会计处理

根据 《非货币性资产交换》准则的规定: 对于具有商业实质的交换，在换入资产或换出资产公允价值能够可靠地计量的情况下，应当以公允价值和相关税费之和作为换入资产的入账价值，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益。对于房地产企业来讲，换出资产的公允价值要比换入资产的公允价值更容易取得，因此通常以换出资产的公允价值为基础，其和应支付的相关税费作为换入资产的成本，其与换出资产账面价值的差额计入当期损益[3]。

案例二: 甲房地产公司将本公司办公楼与乙房地产公司的一块土地使用权进行交换，甲公司办公楼的原价为 900 万元，累计折旧为 400 万元，交换时公允价值为 1 200 万元，乙公司土地使用权的账面价值为 800 万元，交换时的公允价值为 1 150 万元，由此乙公司另支付给甲公司 50 万元补价。( 假定在此项交换中，甲公司应交的营业税为 60万，应交的城市维护建设税为 4. 2 万元，教育费附加为 1. 8 万元，应交的土地增值税为 55 万元，乙公司应交营业税 57. 5 万元，应交城市维护建设税4. 025 万元，应交教育费附加 1. 725 万元，应交土地增值税 45 万元)

对于房地产企业来说，房屋有可能是企业的固定资产，也可能是企业的商品，对于不同用途的房屋应采用不同的方法进行会计处理，本案例中的房屋属于甲公司的固定资产，处置时应通过 固定资产清理账户进行核算，甲公司对换入的土地使用权，一般应按 无形资产核算。

通过此例可以看出，甲公司收到的补价 50 万元 换出资产的公允价值 1 200 万元 =4. 17%，由于该项交易所涉及的补价占交换的资产价值的比例低于 25%，且根据具体情况判断，该项交易具有商业实质并且公允价值能够可靠计量。其会计处理如下: ( 以万元为单位)

甲房地产公司以房换地会计处理如下:1. 固定资产转入清理借: 固定资产清理 500累计折旧 400贷: 固定资产 9002. 发生固定资产清理费用借: 固定资产清理 121贷: 应交税费应交土地增值税 55应交营业税、城建税及教育费附加 663. 换取土地使用权，作为无形资产入账借: 无形资产 1 200银行存款 50贷: 固定资产清理 621营业外收入 629乙房地产公司以地换房会计处理如下借: 固定资产 1 150贷: 无形资产 800应交税费应交土地增值税 45应交营业税、城建税及教育费附加63. 25银行存款 50营业外收入 191. 75

( 二) 非货币性资产交换的税务处理

1. 营业税的处理

非货币性资产交换，交换的双方没有实质的货币结算，按照营业税规定应由税务局核定营业额，具体的核定顺序为: 首先按照纳税人当月同类资产的平均价格确定，其次按纳税人最近销售同类资产的平均价格确定，如果没有上述两种价格，可按如下公式计算: 计税营业额 = 营业成本 ( 1 +成本利润率) ( 1 - 营业税率) 。在实际工作中，对于一般普通资产价格比较好确定，但对于土地使用权等换出资产的价格比较难以确定。在这种情况下，一般都是以换入资产的价值作为换出资产的价值确认营业税的计税基础。

2. 所得税的处理

根据 《国税总局关于房地产开发业务征收企业所得税的通知》 国税发 [202\_] 31 号规定:资产换出方以土地使用权换取开发产品时，应按转让土地使用权和购入开发产品两项经济业务分别进行所得税处理，并按开发产品的公允价值和土地使用权的账面价值之差确认土地使用权转让所得或损失。对于资产换入方，在换出开发产品时，按开发产品销售和购入土地使用权分别进行所得税处理，并将土地使用权的公允价值计入该项目的成本。

三、分期收款销售方式

《企业会计准则》规定了销售收入确认的具体条件，必须同时满足销售确认的五个条件，才可以进行收入的确认。对于房地产企业的 分期收款销售，企业可以根据房产是否交付，风险报酬是否转移等一次或分次确认收入。而对于分期收款销售，税法上计税收入的确认原则和会计上有所不同，企业应依据税法规定按照合同约定付款日期与实际付款日期孰先的原则进行纳税义务的确认和税款的申报与解缴。

案例三: 甲房地产公司于 202\_ 年 1 月 1 日销售写字楼 1 幢，价款为 1 000 万元，价款分两期收取，202\_ 年 1 月 10 日收取 600 万元，202\_ 年 1 月10 日收取 400 万元。该写字楼的成本为 600 万元。202\_ 年 7 月 1 日办理了产权手续。( 该业务的土地增值税预征率 2%，所得税率 25%，且按季预缴)下面分三种情况分析该业务的财税处理: ( 以万元为单位)

( 一) 按合同约定收款时间确认收入实现

1. 202\_ 年 1 月 10 日，按合同约定收取销售款600 万元

由于未办理产权转移手续，风险报酬尚未转移，会计上暂时不能确认收入，收到款项做预收账款处理，借记银行存款 600 万元，贷计预收账款600 万元。

2. 202\_ 年 2 月申报缴纳营业税与土地增值税

虽然会计上未确认收入，但根据合同约定收款日，纳税义务已经发生，需要计算预缴税金。借: 应交税费应交营业税 30应交税费应交土地增值税 12贷: 银行存款 42

3. 202\_ 年 4 月，申报预缴企业所得税应纳税所得额 = [1 000 ( 1 - 5% - 2%)- 600] 1 000 600 = 198 ( 万元)借: 应交税费应交所得税 49. 5贷: 银行存款 49. 5

4. 202\_ 年 7 月 1 日，确认收入借: 预收账款 600贷: 主营业务收入 600借: 主营业务成本 360贷: 开发产品 360

5. 202\_ 年 7 月份计提税金，因已预缴，次月无须再申报缴纳

( 1) 计提营业税和土地增值税借: 营业税金及附加 42贷: 应交税费应交营业税 30应交税费土地增值税 12

( 2) 计提企业所得税若计提数与预缴数有差异，则在年度汇算清缴时再予以调整。借: 所得税费用 49. 5贷: 应交税费应交所得税 49. 5

6. 202\_ 年 1 月 10 日，收取 400 万元销售款借: 银行存款 400贷: 主营业务收入 400借: 主营业务成本 240贷: 开发产品 240

7. 202\_ 年 1 月，计提税金

( 1) 计提营业税和土地增值税借: 营业税金及附加 28贷: 应交税费应交营业税 20应交税费应交土地增值税 8

( 2) 计提企业所得税应纳税所得额 = [1 000 ( 1 -5% -2%) -600] 1 000 400 = 132 ( 万元)借: 所得税费用 33贷: 应交税费应交所得税 33( 二) 会计上按房产交付之日全额确认销售收入实现1. 202\_ 年 1 月，财税处理同上2. 202\_ 年 7 月，确认收入与结转成本借: 应收账款 400预收账款 600贷: 主营业务收入 1 000借: 主营业务成本 600贷: 开发产品 600

3. 计提税金借: 营业税金及附加 70所得税费用 82. 5贷: 应交税费应交营业税 50应交土地增值税 20应交所得税 49. 5递延所得税负债 33其中，应交所得税 49. 5 = [600 ( 1 -5% -2% ) - 600 600 1 000] 25%4. 202\_ 年 1 月，计提税金借: 递延所得税负债 33贷: 应交税费应交所得税 33

( 三) 会计上按房屋交付并收回全部应收账款日确认销售收入实现

1. 202\_ 年 1 月，财税处理同上借: 递延所得税资产 49. 5贷: 应交税费应交所得税 49. 5

2. 假定 202\_ 年 1 月，结转收入与成本借: 银行存款 400预收账款 600贷: 主营业务收入 1 000借: 主营业务成本 600贷: 开发产品 6003. 计提税金借: 主营业务税金及附加 70所得税费用 82. 5贷: 应交税费应交营业税 50应交土地增值税 20应交所得税 33递延所得税资产 49. 5其中，应交所得税 33 = [400 ( 1 - 5% -2% ) - 400 600 1 000] 25%

3. 通过以上三种情况分析，笔者建议采用按合同约定收款日期确认收入的方法，这种方法可以减少税法与会计的差异，从而减少以延迟确认收入为由不申报纳税而造成企业未按期纳税需缴税收滞纳金的纳税风险。

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！