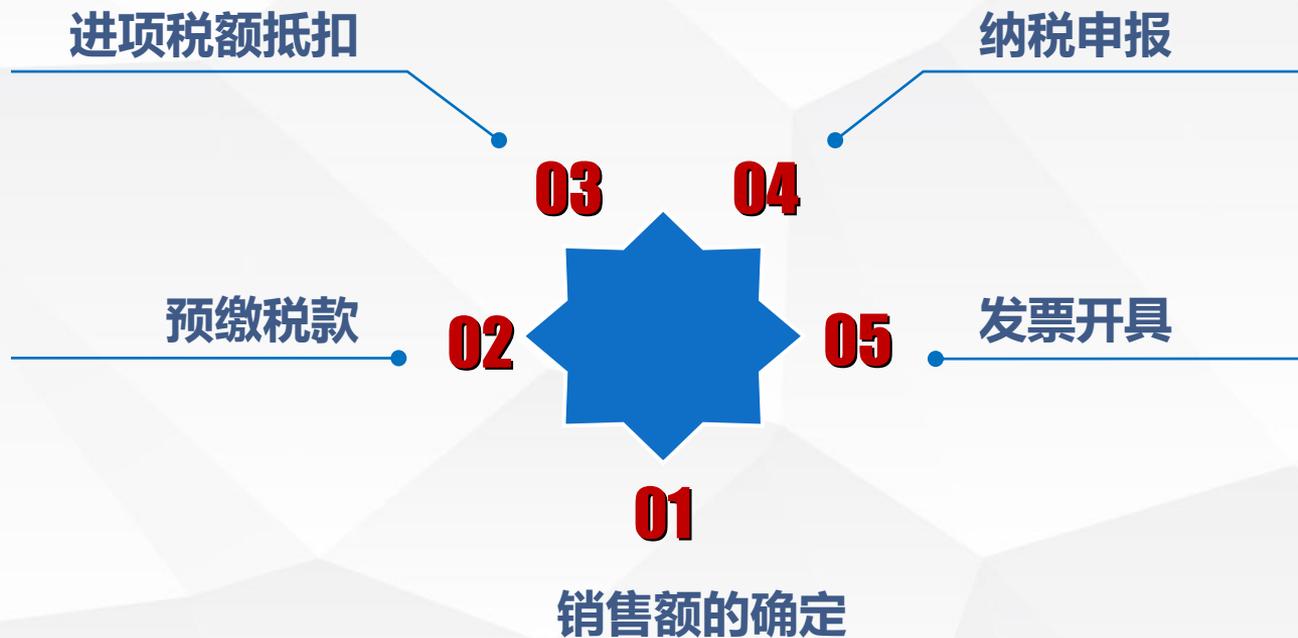


# 2021

## 房地产开发企业增值税政策讲解

市税务局货物和劳务税科 林梅娟

# 销售自行开发房地产项目



# 销售自行开发房地产项目

## 主要政策

1. 《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36号）
2. 《房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法》（国家税务总局公告2016年第18号印发）
3. 《财政部 国家税务总局关于明确金融、房地产开发、教育辅助服务等增值税政策的通知》（财税[2016]140号）
4. 《国家税务总局关于土地价款扣除时间等增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告2016年第86号）
5. 《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部 税务总局 海关总署公告2019年第39号）

# 销售自行开发房地产项目

## 适用范围

**房地产开发企业**：是指按照《中华人民共和国城市房地产管理法》的规定，以营利为目的，从事房地产开发和经营的企业。

1. 有自己的名称和组织机构。
2. 有固定的经营场所。
3. 有符合国务院规定的注册资本。
4. 有足够的专业技术人员。
5. 法律、行政法规规定的其他条件。

# 销售自行开发房地产项目

根据《房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法》的规定：

**房地产开发企业销售自行开发房地产项目**是指房地产开发企业在依法取得土地使用权的土地上进行基础设施和房屋建设并销售。

**房地产项目**是指对属于《销售服务、无形资产、不动产注释》中不动产范围内的所有建筑物、构筑物等进行投资开发建设，且尚未办理权属登记的不动产项目。

房地产开发企业以接盘等形式购入未完工的房地产项目继续开发后，以自己的名义立项销售的，属于本办法规定的销售自行开发的房地产项目。

# 销售自行开发房地产项目

**对比：纳税人转让不动产**（纳税人销售权属登记在纳税人名下的不动产）

**适用：**《纳税人转让不动产增值税征收管理暂行办法》（国家税务总局公告2016年第14号）

【例】某房地产开发企业，开发一批商铺并售出90%，剩余10套商铺尚未售出。房地产开发企业办理权属登记，将该10套商铺登记在自己名下，以自己名义对外出租。3年后该商区房产价格上涨，房地产开发企业决定将该10套商铺再出售。此时，该10套商铺已经登记在房地产开发企业名下，再次销售时，不是尚未办理权属登记的、房地产开发项目的房产，因此，应按转让不动产缴纳增值税。（其对应的土地价款不能扣除）

1

# 一般纳税人征收管理

---

# 销售自行开发房地产项目

## 一、销售额

房地产开发企业中的一般纳税人（以下简称一般纳税人）销售其开发的房地产项目（选择简易计税方法的**房地产老项目**除外），以取得的全部价款和**价外费用**，扣除受让土地时向政府部门支付的**土地价款**后的余额为销售额。

### 一般计税方法

销售额 = (全部价款和价外费用 - 当期允许扣除的土地价款) ÷ (1 + 9%)

当期允许扣除的土地价款 = (当期销售房地产项目建筑面积 ÷ 房地产项目可供销售建筑面积) × 支付的土地价款

# 销售自行开发房地产项目

## 一、销售额

一般纳税人销售自行开发的房地产老项目，可以选择适用简易计税方法按照5%的征收率计税（不得扣除土地价款）。一经选择简易计税方法计税的，36个月内不得变更为一般计税方法计税。

### 简易计税方法：

销售额=全部价款和价外费用÷（1+5%）

# 销售自行开发房地产项目

## 一、销售额

### (一) 房地产老项目

房地产老项目是指：

1. 《建筑工程施工许可证》注明的合同开工日期在**2016年4月30日前**的房地产项目；
2. 《建筑工程施工许可证》未注明合同开工日期或者未取得《建筑工程施工许可证》但建筑工程承包合同注明的开工日期在2016年4月30日前的建筑工程项目。

**判断原则：实质重于形式**

# 销售自行开发房地产项目

## 一、销售额

### (一) 房地产老项目

房地产开发企业中的一般纳税人以围填海方式取得土地并开发的房地产项目，围填海工程《建筑工程施工许可证》或建筑工程承包合同注明的围填海开工日期在2016年4月30日前的，属于房地产老项目，可以选择适用简易计税方法按照5%的征收率计算缴纳增值税。

房地产开发企业中的一般纳税人购入未完工的房地产老项目继续开发后，以自己名义立项销售的不动产，属于房地产老项目，可以选择适用简易计税方法按照5%的征收率计算缴纳增值税。

# 销售自行开发房地产项目

## 一、销售额

### (二) 价外费用

价外费用包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费。**但不包括：**

1. 受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税；
2. 符合条件的代垫运输费用（购买方取得发票）；
3. 符合条件代为收取的政府性基金或者行政事业性收费；
4. 销售货物的同时代办保险等而向购买方收取的保险费，以及向购买方收取的代购买方缴纳的车辆购置税、车辆牌照费。

# 销售自行开发房地产项目

## 一、销售额

### (三) 土地价款

支付的土地价款，是指向政府、土地管理部门或受政府委托收取土地价款的单位直接支付的土地价款。

#### 扣除凭证：

在计算销售额时从全部价款和价外费用中扣除土地价款，应当取得**省级以上（含省级）财政部门监（印）制的财政票据。**

**管理重点：**建立台账登记土地价款的扣除情况，扣除的土地价款不得超过实际支付的土地价款；扣除凭证不得超出规定的范围。

# 销售自行开发房地产项目

## 一、销售额

### (三) 土地价款

#### 扣除范围：

向政府部门支付的土地价款，包括土地受让人**向政府部门支付**的征地和拆迁补偿费用、土地前期开发费用和土地出让收益等。

房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目（选择简易计税方法的房地产老项目除外），在取得土地时**向其他单位或个人支付**的拆迁补偿费用也允许在计算销售额时扣除。纳税人按上述规定扣除拆迁补偿费用时，应提供拆迁协议、拆迁双方支付和取得拆迁补偿费用凭证等能够证明拆迁补偿费用真实性的材料。

**拆迁补偿费用：仅限于货币补贴，暂不包括非货币补贴。**

# 销售自行开发房地产项目

## 计算公式：

当期允许扣除的土地价款 = ( 当期销售房地产项目建筑面积 ÷ 房地产项目可供销售建筑面积 ) × 支付的土地价款

当期销售房地产项目建筑面积，是指当期进行纳税申报的增值税销售额对应的建筑面积。

**包含在房价当中，无需视同销售，可抵扣进项**

房地产项目可供销售建筑面积，是指房地产项目可以出售的总建筑面积，不包括销售房地产项目时**未单独作价结算**的**配套公共设施**的建筑面积。

“当期销售房地产项目建筑面积”和“房地产项目可供销售建筑面积”，是指计容积率地上建筑面积，不包括地下车位建筑面积。

# 销售自行开发房地产项目

**特殊情况：**

## **1. 一次拿地、分期开发**

已开发项目所对应的土地价款=土地总价款×（已开发项目面积÷用地总面积）

各项目的可供销售建筑面积按竣工备案、预售、规划等阶段确定的可供出售建筑面积确定，在可扣除限额内及时调整。扣除的土地价款不得超过纳税人实际支付的土地价款。

## **2. 多用途房地产项目（综合体）**

按建筑规模拆分土地价款（类似不得抵扣的进项税额）

# 销售自行开发房地产项目

**特殊情况：**

## **3. 项目公司扣除土地价款**

房地产开发企业（包括多个房地产开发企业组成的联合体）受让土地向政府部门支付土地价款后，设立项目公司对该受让土地进行开发，同时符合下列条件的，可由项目公司按规定扣除房地产开发企业向政府部门支付的土地价款。

（1）房地产开发企业、项目公司、政府部门三方签订变更协议或补充合同，将土地受让人变更为项目公司；

（2）政府部门出让土地用途、规划等条件不变的情况下，签署变更协议或补充合同时，土地价款总额不变；

（3）项目公司的全部股权由受让土地的房地产开发企业持有。

# 销售自行开发房地产项目

## 一、销售额

### (四) 特殊收入的处理

定金与订金的区别？

#### 1. 诚意金、定金

销售行为成立时，诚意金、**定金**属于销售额或价外费用；

销售行为不成立时，如诚意金、定金退还，不属于纳税人的收入；如果诚意金、定金不退还，属于营业外收入，不需要计算缴纳增值税。

# 销售自行开发房地产项目

## 拓展：定金与订金的区别？

- 1.定义区别：**订金是预订所付的钱，是当事人的一种支付手段；定金是合同订立或在履行之前支付的一定数额的金钱或替代物作为担保的担保方式。
- 2.实质内容的区别：**订金没有担保性质，不具有法律效应；定金有担保性质，具有法律效应。
- 3.退还资金的区别：**订金，可通过双方协调归还；定金，只有在对方违约时才可归还。
- 4.违约处理的区别：**订金没有直接的法律规定，如出现违约情形可根据实际情况及各方当事人的过错来让违约方承担违约责任；若给付定金一方不履行义务，无权要求另一方返还定金，接受定金的一方如果不履行义务，需向另一方双倍返还定金。

# 销售自行开发房地产项目

## （四）特殊收入的处理

### 2. 违约赔偿收入

销售行为成立时，违约赔偿收入属于价外费用；

销售行为不成立时，违约赔偿收入属于营业外收入，不需要计算缴纳增值税。

### 3. 代收费用

房地产开发企业可能存在代收水电初装费、电视初装费、煤气初装费等业务。

若房地产开发企业只是代收代付，最终由各收费单位开具发票给购房者，则不需作为价外费用进行征税；

若房地产开发企业统一收款后再统一对外支，各收费单位向房地产开发公司开具发票，则这部分代收费用需作为价外费用征税。

# 销售自行开发房地产项目

## 一、销售额

### (五) 视同销售与折扣销售

**视同销售**：指纳税人的行为虽不符合“有偿”的条件，但应视同销售缴纳增值税。**区别于现金折扣**

**折扣销售**：即商业折扣，指出于促销等目的给予购买方价格或实物优惠，是交易行为发生前的价格让渡，按折扣后的余额作为销售额。

**判断依据：是否“有偿”**

有偿——折扣销售；无偿——视同销售

# 销售自行开发房地产项目

## 视同销售的政策规定

《营业税改征增值税试点实施办法》：

单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

《增值税暂行条例实施细则》：

1. 将自产、委托加工或者**购进**的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户
2. 将自产、委托加工或者**购进**的货物分配给股东或者投资者
3. 将自产、委托加工或者**购进**的货物无偿赠送其他单位或者个人

# 销售自行开发房地产项目

## 常见买赠行为的处理：

**买赠行为：**买房送车位、送家电、送装修、送物业费等

**处理意见：**买赠行为是一项捆绑销售行为，购房者已经统一支付对价，确定为折扣销售行为。如果是跟房屋成交无关，单纯的赠送行为，如新楼盘促销送礼品、介绍购房送物业费等，则适用视同销售的规定征收增值税。

## 销售自行开发房地产项目

**例子：**某房地产企业在经营活动中，为促进销售推出“买房赠车位”（车位为无产权的地下车位）活动，一房产对外销售价格为100万元（不含税价格，下同），车位对外销售价格为10万元，在促销活动中，房产销售价格为105万元，同时赠送一个车位给购房业主。企业与业主签订的合同及房产部门网签备案的是房产成交价款105万元，在开具的增值税发票上企业的销售项目只有房产，请问该企业这样开票是否正确？

# 销售自行开发房地产项目

**答：**销售无产权的地下车位应按照销售不动产缴纳增值税。但在本案例中，房地产企业为促进销售推出“买房赠车位”活动，因地下车位的价格已经包含在房价中，因此赠送车位属于有偿赠送，无需视同销售。

根据《营业税改征增值税试点实施办法》第四十三条：“纳税人发生应税行为，将价款和折扣额在同一张发票上分别注明的，以折扣后的价款为销售额；未在同一张发票上分别注明的，以价款为销售额，不得扣减折扣额。”

因此，企业在开具增值税发票时应将房产和地下车位在同一张发票上分别注明，否则，地下车位应按照规定视同销售征收增值税。

本案例中，企业正确的开票方式应为房产100万元，车位10万元，折扣5万元，即总价110万元，折扣5万元，合计105万元。

# 销售自行开发房地产项目

## 常见销售行为的处理：

### 1. 销售人防车位或储藏间等无产权项目

房地产开发企业与购房者**单独**就无产权人防车位或储物间签订销售合同、永久租赁合同、签订与土地剩余使用年限一致的租赁合同或签订租赁期明显长于房地产开发企业存续时间的租赁合同，一次性收取销售收入或租金的，根据实质重于形式的原则，应按照房地产开发企业销售自行开发的房地产项目缴纳增值税。

未单独签订合同：视为包含在购房价款内，无需视同销售。

# 销售自行开发房地产项目

## 2. 公共配套设施

销售房地产项目时未单独作价结算的公共配套设施应分以下情形处理：

属于非营利性且产权属于全体业主的，或无偿赠与地方政府、公用事业单位的，无需视同销售；

属于营利性的，或产权归房地产开发企业所有的，或未明确产权归属的，或无偿赠与地方政府、公用事业单位以外其他单位的，应视同销售缴纳增值税。

# 销售自行开发房地产项目

## 3. 房地产置换

对于以房抵工程款、广告费、贷款本息或拆迁补偿费抵减部分购房款，或者以房换地、以地换房、以房换房等非货币性交易业务，房地产开发企业虽未取得销售款项，但通过转让房地产开发项目而取得其他经济利益，实质上属于有偿转让房地产开发项目，应视同销售缴纳增值税。

# 销售自行开发房地产项目

## 二、预缴税款

一般纳税人采取预收款方式销售自行开发的房地产项目，应在收到预收款时按照3%的预征率预缴增值税。

预收款是指房地产企业实际取得的售房款，包括：

1. 分期取得的预收款（首付款+按揭+尾款）；
2. 全款取得的预收款。

# 销售自行开发房地产项目

## 二、预缴税款

应预缴税款按照以下公式计算：

$$\text{应预缴税款} = \text{预收款} \div (1 + \text{适用税率或征收率}) \times 3\%$$

适用一般计税方法计税的，按照9%的适用税率计算；适用简易计税方法计税的，按照5%的征收率计算。

一般纳税人应在取得预收款的次月纳税申报期向主管税务机关预缴税款。

# 销售自行开发房地产项目

## 三、进项税额抵扣



# 销售自行开发房地产项目

## 三、进项税额抵扣

### 旅客运输服务进项税额抵扣

《财政部、税务总局、海关总署公告2019年第39号》：纳税人购进国内旅客运输服务，其进项税额允许从销项税额中抵扣。

### 抵扣范围

国内旅客运输服务；符合基本规定（简易征收、集体福利、个人消费等 ×）

# 销售自行开发房地产项目

## 三、进项税额抵扣

### 不得抵扣的进项税额

1. 非正常损失的购进货物、劳务和交通运输服务
2. 非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物、劳务和交通运输服务
3. 非正常损失的不动产以及耗用的购进货物、设计服务和建筑服务
4. 非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务
5. 用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目
6. 用于集体福利或者个人消费
7. 购进的贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务

# 销售自行开发房地产项目

## 三、进项税额抵扣

一般纳税人销售自行开发的房地产项目，兼有一般计税方法计税、简易计税方法计税、免征增值税的房地产项目而无法划分不得抵扣的进项税额的，应以《建筑工程施工许可证》注明的“**建设规模**”为依据进行划分。

不得抵扣的进项税额=当期无法划分的全部进项税额×（简易计税、免税房地产项目建设规模÷房地产项目总建设规模）

在计算简易计税方法和免税房地产项目对应的“不得抵扣的进项税额的”时，应以面积为计算单位，而不能以套、层、单位、栋等作为计算依据。

# 销售自行开发房地产项目

**国家税务总局关于《国家税务总局关于纳税人取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知》的补充通知（国税发[2000]182号）明确：**

有下列情形之一的，无论购货方(受票方)与销售方是否进行了实际的交易，增值税专用发票所注明的数量、金额与实际交易是否相符，购货方向税务机关申请抵扣进项税款或者出口退税的，对其均应按偷税或者骗取出口退税处理。

一、购货方取得的增值税专用发票所注明的销售方名称、印章与其进行实际交易的销售方不符的，即134号文件第二条法规的“购货方从销售方取得第三方开具的专用发票”的情况。

二、购货方取得的增值税专用发票为销售方所在省(自治区、直辖市和计划单列市)以外地区的，即134号文件第二条法规的“从销货地以外的地区取得专用发票”的情况。

三、其他有证据表明购货方明知取得的增值税专用发票系销售方以非法手段获得的，即134号文件第一条法规的“受票方利用他人虚开的专用发票，向税务机关申报抵扣税款进行偷税”的情况。

# 销售自行开发房地产项目

## 四、纳税申报

### 确定纳税义务发生时间

《营业税改征增值税试点实施办法》第四十五条：纳税人发生应税行为并收讫销售款项或取得索取销售款项凭据的当天；**先开具发票的，为开具发票的当天。**

收讫销售款项，是指纳税人销售不动产过程中或者完成后收到款项。取得索取销售款项凭据的当天，是指书面合同确定的付款日期；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为不动产权属变更的当天。

**注意：以开具发票的当天为纳税义务发生时间的前提，是纳税人发生应税行为。**

# 销售自行开发房地产项目

## 四、纳税申报

### 确定纳税义务发生时间

销售不动产	一般情况	销售不动产并收讫销售款项
		销售不动产并取得索取销售款项凭证
		销售不动产但未收讫销售款项且无收款日期：不动产权属变更
视同销售不动产	不动产转让完成	

购买商品房的纳税义务发生时间：

1. 支付定金；
2. 支付首款；
3. 开具首款不征税发票；
4. 支付尾款；
5. 合同约定的交楼时间
6. 实际交楼时间；
7. 办理房产证时间

# 销售自行开发房地产项目

## 四、纳税申报

销售自行开发的房地产项目适用一般计税方法计税的，以当期销售额和9%的适用税率计算当期应纳税额，抵减已预缴税款后，向主管税务机关申报纳税。未抵减完的预缴税款可以结转下期继续抵减。

销售自行开发的房地产项目适用简易计税方法计税的，以当期销售额和5%的征收率计算当期应纳税额，抵减已预缴税款后，向主管税务机关申报纳税。未抵减完的预缴税款可以结转下期继续抵减。

$$\text{应纳税额} = \text{购房价款} \div (1 + 9\% \text{或} 5\%) \times 9\% \text{或} 5\% - \text{预缴税款}$$

# 销售自行开发房地产项目

## 五、发票开具

一般纳税人销售自行开发的房地产项目，自行开具增值税发票。

一般纳税人销售自行开发的房地产项目，其2016年4月30日前收取并已向主管税务机关申报缴纳营业税的预收款，未开具营业税发票的，可以开具增值税普通发票，不得开具增值税专用发票。

**采用一般计税方法且扣除土地价款，差额征税，全额开票。**

向其他个人销售自行开发的房地产项目，不得开具或申请代开增值税专用发票。

# 2

## 小规模纳税人征收管理

---

# 销售自行开发房地产项目

## 一、预缴税额

房地产开发企业中的小规模纳税人（以下简称小规模纳税人）采取预收款方式销售自行开发的房地产项目，应在收到预收款时按照3%的预征率预缴增值税。

**应预缴税款按照以下公式计算：**

$$\text{应预缴税款} = \text{预收款} \div (1 + 5\%) \times 3\%$$

小规模纳税人应在取得预收款的次月纳税申报期或主管税务机关核定的纳税期限向主管税务机关预缴税款。

# 销售自行开发房地产项目

## 二、纳税申报

小规模纳税人销售自行开发的房地产项目，应按照《营业税改征增值税试点实施办法》第四十五条规定的纳税义务发生时间，以当期销售额和5%的征收率计算当期应纳税额，抵减已预缴税款后，向主管税务机关申报纳税。未抵减完的预缴税款可以结转下期继续抵减。

# 销售自行开发房地产项目

## 三、发票开具

小规模纳税人销售自行开发的房地产项目，自行开具增值税普通发票。购买方需要增值税专用发票的，**小规模纳税人向主管税务机关申请代开。**

小规模纳税人销售自行开发的房地产项目，其2016年4月30日前收取并已向主管地税机关申报缴纳营业税的预收款，未开具营业税发票的，可以开具增值税普通发票，不得申请代开增值税专用发票。

小规模纳税人向其他个人销售自行开发的房地产项目，不得申请代开增值税专用发票。

# 销售自行开发房地产项目

## 三、发票开具

根据国家税务局关于增值税发票管理等有关事项的公告（国家税务总局公告2019年第33号）第五项“增值税小规模纳税人（其他个人除外）发生增值税应税行为，需要开具增值税专用发票的，可以自愿使用增值税发票管理系统自行开具。选择自行开具增值税专用发票的小规模纳税人，税务机关不再为其代开增值税专用发票。”

感谢聆听