

学校编码: 10384 分类号: 密级: \_\_\_\_\_  
学号: X200411109 UDC: \_\_\_\_\_



硕士学位论文

房地产企业所得税征管中的会计问题  
Accounting Problem in Income Tax Administration of the  
Real Estate Enterprise

吴彬彬

指导教师姓名: 蔡剑辉 副教授  
专业名称: 会计硕士(MPAcc)  
论文提交日期: 2009年3月  
论文答辩日期: 2009年 月  
学位授予日期: 2009年 月

房地产企业所得税征管中的会计问题

吴彬彬

指导教师 蔡剑辉 副教授

厦门大学

答辩委员会主席: \_\_\_\_\_  
评阅人: \_\_\_\_\_

2009年3月

## 厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下，独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果，均在文中以适当方式明确标明，并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范（试行）》。

另外，该学位论文为（）课题（组）的研究成果，获得（）课题（组）经费或实验室的资助，在（）实验室完成。（请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称，未有此项声明内容的，可以不作特别声明。）

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学博硕士学位论文摘要

## 厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

- (        ) 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，  
于     年   月   日解密，解密后适用上述授权。
- (        ) 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年   月   日

厦门大学博硕士学位论文摘要

## 中文摘要

房地产企业的税收问题，究其原因，与其在经营模式和会计政策上的特殊性有关。在目前主要以查账征收为主、核定征收为辅的税收征管模式下，会计信息质量必然影响税收征管，本文侧重于从会计角度分析房地产企业所得税征管现状、成因并提出对策和建议。

首先，通过分析房地产企业所得税政策的沿革、征管现状、成因，指出当前房地产企业所得税征管中遇到的问题，主要还是会计信息反映上存在不足引起的。会计处理留下的空间太大，导致在进入所得税征管环节时又不得不以各种税收规范，对会计处理留下的空间，甚至是可能的漏洞，进行重新的衡量——主要包括确认与计量收入、分配成本费用等等。这种新的确认、计量、分配，在增加税企双方各自成本的同时，加剧了税收规范与会计处理的差异。其次，结合会计实务，分别讨论所得税征管中主要的会计问题——收入确认和成本费用核算的处理方式、现状、成因，剖析其对所得税征管的影响。最后总结出解决房地产企业所得税征管问题的对策和建议。

本文的结论是：房地产所得税征管现状系由会计问题留下的空间太大所致，尤其是收入确认和成本费用核算问题上存在较大的可选择空间。解决房地产企业所得税征管问题主要可以从几个方面入手：一、提高会计核算质量，适时完善目前房地产企业的财务会计核算制度，进一步解决会计上的配比性与及时性问题；二、协调税法与会计之间的差异，尽可能促使两者之间“相互逼近”；三、进一步完善房地产企业的预征所得税政策，适时适当对预征所得税率进行纠偏与修正，这也是本文的创新之处。

**关键词：** 房地产企业；所得税征管；收入确认；成本费用

厦门大学博硕士学位论文摘要

## Abstract

For the real estate business enterprise, the operating mode, accounting standards and policy, such as accounting procedure and method etc, have its special characteristics compared to the other businesses. It is also the source of the problem for the management of the enterprise income tax. At present, there is taxation mode regarding audit accounts to collect as the lord, with assess to collect for assisting. Therefore, the accounting information quality has the inevitable influence on income tax administration of the real estate enterprise. The paper lays emphasis in, from the accounting angle, analyzing the present condition, because of and putting forward the perfect suggestions about the enterprise income taxation management of the real estate industry in our country.

First, this paper wholly states the origin, development, and the present condition of the real estate enterprise income tax policy. At the same time, this paper points out that is the accounting information reflects shortage causing the current problem for the collection and management of the enterprise income tax. The space left by the accounting treatment is too big, causing measure accounting factor afresh, such as the revenue recognition and cost recognition etc., when the enterprises enter the link of taxation. See from the both parties' angle of the tax office and taxpayer, to confirm, calculate and assign again increase the cost of both. At the same time, the discrepancy had become more urgent problem for the management of taxation and the work of accounting.

The second, this paper introduce the accounting problem of the enterprise income taxation, such as the revenue recognition and cost accounting problem etc., combined with the theory and practical application, and also the experiences sharing, pointed out the accounting influence on the taxation.

Finally, this paper aims at studying how to proceed the real estate industry tax administration reform, and put forward to further perfect solutions and suggestions.

Textual conclusion is that the space eligibility chosen, particularly the revenue recognition and cost accounting problem etc. when accounting treatment, result in the

present condition of the real estate income taxation. There are some suggestions in this paper to solve the problem of the real estate enterprise income taxation. First, It is necessary to increase the accounting information quality etc. and improve the accounting guidelines applied to property businesses. A proper accounting guideline system specially designed for property businesses is needed to set up. The second, it is very important to reduce difference through coordinating, under obeying the purpose and the principal followed of accounting system and taxation law. The third, more efforts will be made to improve tax administration policies, such as putting forward to create to revise mode " Rate of income tax prepaid ", this is also the textual creation be placed in.

**Key Words:** Real estate enterprise; Income tax administration; Revenue recognition; Cost expenses.

# 目 录

第一章 房地产企业所得税征管现状分析 .....	1
一、房地产企业所得税政策的演变 .....	1
二、房地产企业所得税征管存在的主要问题 .....	3
三、房地产企业所得税征管问题的成因 .....	6
第二章 房地产企业的收入确认问题 .....	11
一、收入确认的一般特点与房地产企业收入确认的特殊性 .....	11
二、房地产企业收入确认的现状 .....	14
三、房地产企业收入确认问题对所得税征管的影响 .....	24
第三章 房地产企业的成本费用核算问题 .....	26
一、房地产企业成本核算对象问题 .....	26
二、房地产企业成本费用的归集与分配问题 .....	27
三、房地产企业完工产品的单位成本确定问题 .....	28
四、房地产企业的成本费用核算问题对所得税征管的影响 .....	29
第四章 完善房地产企业所得税征管的对策及建议 .....	33
一、提高会计核算质量 .....	33
二、促进税法与会计的“相互迫近” .....	34
三、强化税收征管工作 .....	35
第五章 结论 .....	40
一、研究的结论 .....	40
二、研究存在的不足 .....	41
主要参考文献 .....	42
致    谢 .....	45

厦门大学博硕士学位论文摘要

## Catalogue

<b>Chapter 1 Present condition and analysis of the real estate enterprise income tax administration .....</b>	<b>1</b>
1.1 Evolution of corporate income tax policy .....	1
1.2 Main problems of corporate income tax administration .....	3
1.3 Causes of the problem in corporate income tax administration.....	6
<b>Chapter 2 Revenue recognition problem of the real estate enterprise.....</b>	<b>11</b>
2.1 General characteristics of revenue recognition and specificity .....	11
2.2 Present condition of the real estate enterprise revenue recognition .....	14
2.3 Impact of the revenue recognition on income tax administration .....	24
<b>Chapter 3 Cost accounting problem of the real estate enterprise .....</b>	<b>26</b>
3.1 Target of the real estate enterprise cost accounting .....	26
3.2 Collect, classify and distribute cost and expense .....	27
3.3 Unit cost of the finished product of the real estate enterprise .....	28
3.4 Influence of cost accounting problem on income tax administration.....	29
<b>Chapter 4 Suggestions of improving the income tax administration of the real estate enterprise .....</b>	<b>33</b>
4.1 Improving accounting information qualities .....	33
4.2 Promotion of “mutual approaching” between tax law and accounting .....	34
4.3 Strengthen tax collection and management job .....	35
<b>Chapter 5 Conclusion .....</b>	<b>40</b>
5.1 Conclusion of the study .....	40
5.2 Study weaknesses.....	41
<b>Main References.....</b>	<b>42</b>
<b>Thanks.....</b>	<b>45</b>

厦门大学博硕士学位论文摘要

## 第一章 房地产企业所得税征管的现状分析

### 一、房地产企业所得税政策的演变

现行房地产企业所得税征收管理办法主要是依据工商企业的特点制定的，尚不能完全兼顾房地产企业的行业特点，加上行业会计制度的规定与税收政策法规的要求有所不同，因此，房地产企业的税收征管业务具有鲜明的特点——所得税预征制度。

#### （一）国税发[2003]83号文

2003年7月1日起执行的《国家税务总局关于房地产开发有关企业所得税问题的通知》（国税发[2003]83号）规定，对房地产开发企业采取预售方式销售开发产品的，按预收楼款收入的15%（利润率）确认应税所得额，预缴企业所得税（预收帐款 $\times$ 15% $\times$ 33%），不能抵扣期间费用、营业税金及附加等，即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（预计营业利润额=预售开发产品收入 $\times$ 利润率。）（预售收入的利润率不得低于15%，由主管税务机关结合本地实际情况，按公平、公正、公开的原则分类(或分项)确定。），再并入当期应纳税所得额，统一计算缴纳企业所得税，待开发产品完工时再进行结算调整。

（以下简称“83号文”）

#### （二）国税发[2006]31号文

2006年3月，国家税务总局下发《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），自2006年1月1日起执行。31号文对83号文进行了完善，将预征税率比例予以提高，同时征收使用的预计利润率改为预计计税毛利率。规定开发产品在未完工之前采取预售方式销售的，其预售收入先按预计计税毛利率（20%、15%、10%、3%）分季(或月)计算出当期预计毛利额，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，即将按上述计税毛利率计算的金额作为取得当期的应纳税所得额的调增项目处理，计算缴纳企业所得税。同时，房地产企业开发产品完工后，必须及时结转上述预售收入，确认为收入实现并对开发产品结算计税成本，此时再将已缴纳过企业所得税的应纳税所得额作为发生当期的应纳税所得额的调减项目进行调整处

理。当期应纳税所得额=本期所得额-本期已转销售收入的预售收入×预计计税毛利率+本期开发产品预售收入×预计计税毛利率-期间费用-营业税金及附加。(以下简称“31号文”)

<至于开发产品“完工”的标准,规定只要满足以下三项标准之一即应视为已经完工:竣工证明已报房地产管理部门备案的开发产品(成本对象);已开始投入使用的开发产品(成本对象);已取得了初始产权证明的开发产品(成本对象)。采用的是三者孰早原则。>

总的来说,相比国税发[2003]83号文,国税发[2006]31号文采用预计计税毛利率计算得出应纳税所得额后,对当期实际发生的费用、税金及附加,已于发生当期依法在企业所得税前予以扣除了,待开发产品完工后只需考虑结转产品的计税成本问题,更具有合理性。但是,国税函(2008)299号文的出台,对以往的两个政策又进行了一些变更,其主要变化有两点,一是将31号文中“预计计税毛利率”改为“预计利润率”;二是对31号文的预征税款的计算方法上进行了相应变化。

### (三) 国税函(2008)299号文

2008年4月16日,国家税务总局下发了国税函(2008)299号《关于房地产开发企业所得税预缴问题的通知》,自2008年1月1日起执行。(以下简称“299号文”)

299号文的主要规定是:“一、房地产开发企业按当年实际利润据实分季(或月)预缴企业所得税的,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。二、预计利润率区分经济适用房开发项目和非经济适用房开发项目,暂按不低于20%、15%、10%、3%分别计算。”该通知自2008年1月1日起执行,已按原预计利润率办理完毕2008年一季度预缴的外商投资房地产开发企业,从二季度起按该通知执行。国税函[2008]299号文件的出台,标志着内、外资房地产开发企业预缴企业所得税的方式、计算方法也得到了统一。

299号文直接预认定企业的开发产品预收收入的利润额进行征税,改变了31

号文中期间费用和营业税金及附加可以从当期计算预征的应纳税所得额中扣除的做法，重新回到 83 号文的利润率思路。房地产企业也不能再通过期间费用的税务筹划，达到减少当期应缴税额的目的，一定程度上意在加强税收管理调控力度，只是由于新所得税率的降低，企业的税负相比以前变化不大。

总之，在不同时期，由于受宏观经济和行业发展等外部环境因素的影响，可能对所得税的具体预征方式、方法，做出不尽相同的规定。但是近年来房地产企业的主要税收政策颁发执行的间隔时间并不长，除了应对国家宏观调控的需要外，这种不断变化下的深层原因值得我们思考。

实际上，政策中的这一变动也说明，对期间费用在预征所得税款时如何扣除这个问题上一直存在着争议——是选择按照会计处理予以在当期所得税税前扣除（但需认定与预收收入相配比的“相关的期间费用”），还是考虑在税务规定的预计利润率中直接回避这个问题。新政策的处理方式，除了为简化税收征管需要考虑外，还与会计核算上无法准确进行相关的期间费用的配比分摊不无关系。也就是说，税务问题与会计问题始终是密切相关的，研究税务问题可以从会计入手。

（针对外资房地产企业的政策文件主要有《关于外商投资企业从事房地产开发经营征收所得税有关问题的通知》（国税发[1995]153 号）文件以及在 2001 年 12 月下发的《关于外商投资房地产开发经营企业所得税管理问题的通知》 国税发[2001]142 号文等。）

## 二、房地产企业所得税征管存在的主要问题

2006 年 11 月，财政部发布的第 12 号会计信息质量检查公告称，2005 年检查全国 39 家房地产开发企业，会计报表反映的平均销售利润率为 12.22%，实际利润率为 26.79%，其中最高的达到 57%。也就是说，被查房地产企业会计信息失真问题较为严重、会计信息造假严重程度不一，普遍存在着利用少计收入、多计开发成本等等手段来隐瞒利润的现象。房地产企业这种不真实、不规范、不客观的会计核算现状，必然加大了税收征管及稽查的难度，为其偷漏税提供了方便之门。

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

廈門大學博碩士論文摘要