

房地产项目开发全流程税务处理解析

中汇（浙江）税务师事务所有限公司

地址 (Add) : 浙江省杭州市江干区钱江新城新业路8号UDC时代大厦A座6层

引言:



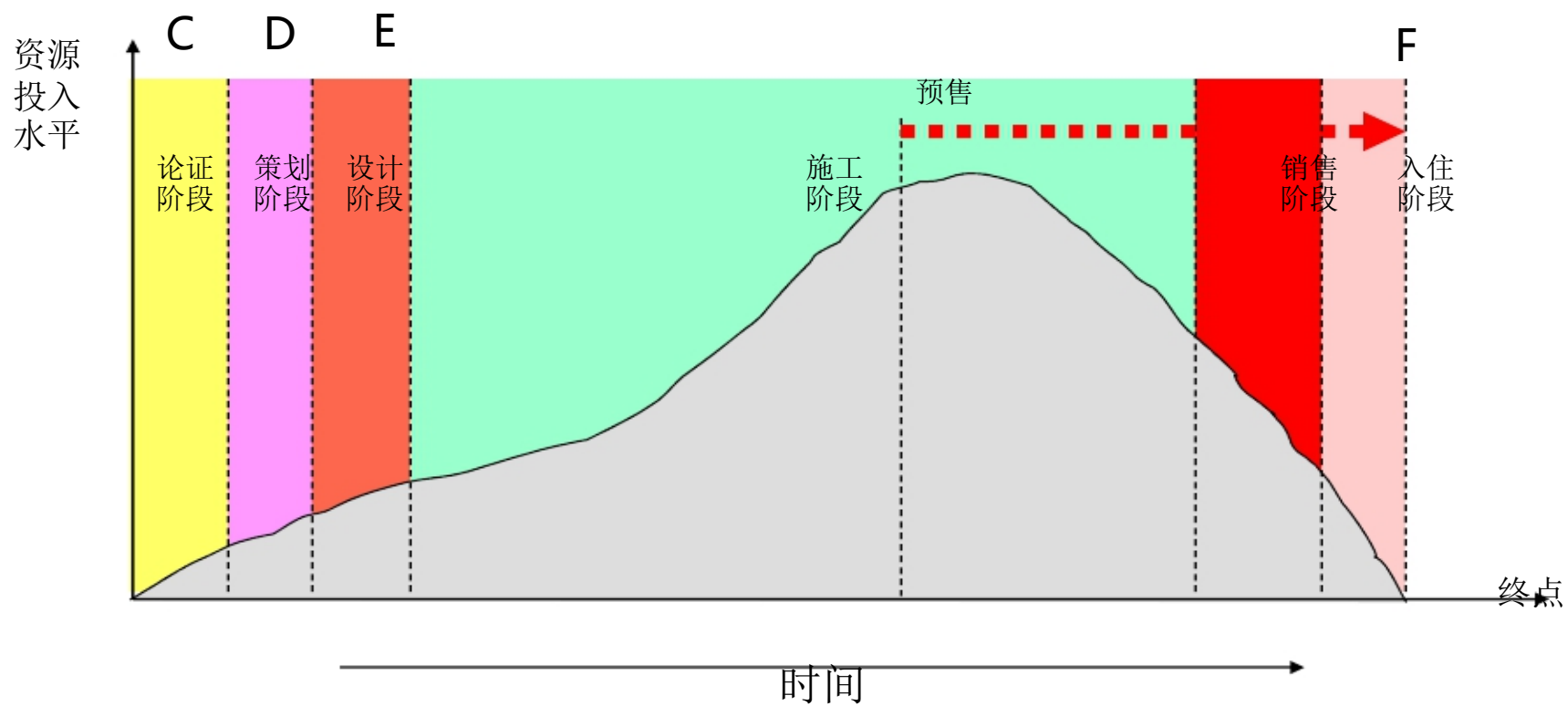
- 国际经济及税收环境
- 中美国运第三次博弈，政治局会议释放重磅信号
- 国内税收环境及扶持政策落地情况
- 国内房地产发展趋势

2019房地产现状：



- 中央：“房住不炒”，
- 各城市：“分类调控、因城施策”。**限房价、限地价、竞自持、竞配建。**
- 土地出让条件严苛，房企利润大大压缩；
- 楼市限购、限贷款等，**部分购房需求被抑制**，销售增速放缓，房企回款压力增大；
- 房企**融资渠道持续收紧**；
- 房企合作拿地力度加大，各企业**权益比例有所下降**。
- 房企收**并购标的企业呈现多元化**，如旧改、文旅、物流等。多元化收并购一方面有利于企业获取优质土地资源，另一方面也为企业多元化发展提供了试水平台和资源支持。

房地产项目开发的主要活动



房地产项目开发价值链



房地产企业跨部门业务协同（税务成本）：



- 1、与设计沟通强排方案；
- 2、与成本核算科目造价；
- 3、与营销聊市场定价；
- 4、与财务谈税务规划
- 5、与法务协议模板；
- 6、与前期研究报建思路。

序号	科目明细	具体内容说明	备注(范本)	配合部门
1	关于土地成本的说明		项目公司收购价格为XX,其中可计入土地成本为XX	战略部
2	关于开发周期的说明		项目开发周期为XX年,分X期进行开发 (如为滚动开发,滚动周期为XX年)	运营部
3	关于资金构成的说明		公司自有资金为XX元,占比的X%; 外部融资XX元,占比的X%	财务部
4	关于财务成本的说明		股东借款利息X%,计息周期XX年; 外部渠道融资利息X%,计息周期XX年	财务部
5	关于租售比例的说明		销售物业占比XX%,自持经营物业XX% 地下车位X%进行销售	营销部
6	关于项目收入的说明		XX产品销售价格XX元,年涨幅XX% XX产品租金为XX元/月,租金涨幅为每三年XX%	营销部
7	其他		X X X X,请根据项目情况自行补充:	对应部门



目录 / CONTENTS

- 01 / 房地产拿地新形势下的税务问题
- 02 / 土地一级开发阶段
- 03 / 获取土地使用权阶段
- 04 / 融资阶段
- 05 / 开发建设阶段
- 06 / 项目销售及转让阶段
- 07 / 自持开发产品阶段
- 08 / 土地增值税清算
- 09 / 企业所得税汇算清缴



PART 01

**房地产拿地
新形势下的税务问题**

1. 土地竞拍新模式



土地竞拍政策动向

2019年6月，市国土资源局发布了今年第2批次国有建设用地使用权网上交易公开出让公告，共推出11幅地块，总用地面积36.15公顷，实际出让面积30.47公顷，出让起始价28.94亿元。其中，3幅含有住宅性质的土地达到最高限价后将不再摇号，而是通过竞争保障房建筑面积的方式决定花落谁家。



土地使用权出让公告规定

当住宅、商住地块的网上竞价超过起始价45%时，超出部分不计入房价准许成本。竞价达到最高限价的80%时，申领预售许可证应达到以下施工进度：七层及以下的，应当完成基础工程并施工至主体结构封顶；八层及以上的，应当完成基础工程并施工至主体结构三分之二以上。竞价达到最高限价的90%时，该地块所建商品住房必须现房销售。**竞价达到最高限价时仍有竞买人要求继续竞买的，停止竞价，改为在本地块内竞争保障性住房建筑面积，每次报建面积200平方米，报建面积最多者为竞得人，所建保障性住房无偿移交政府，相应房屋建设成本不计入房价准许成本。**

2.新模式中土地的契税问题

土地竞拍达到最高限价，竞拍保障房配建面积。



保障房配建事项及面积在土地出让合同中明确约定。

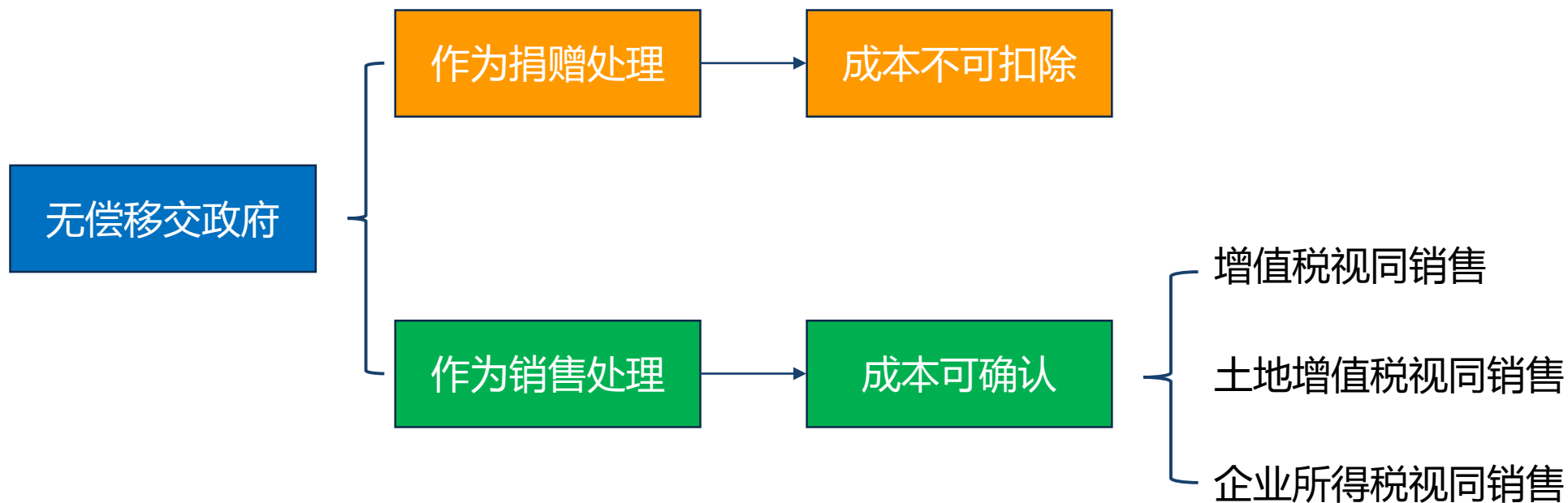


配建保障房为取得土地的条件，属于拿地成本。

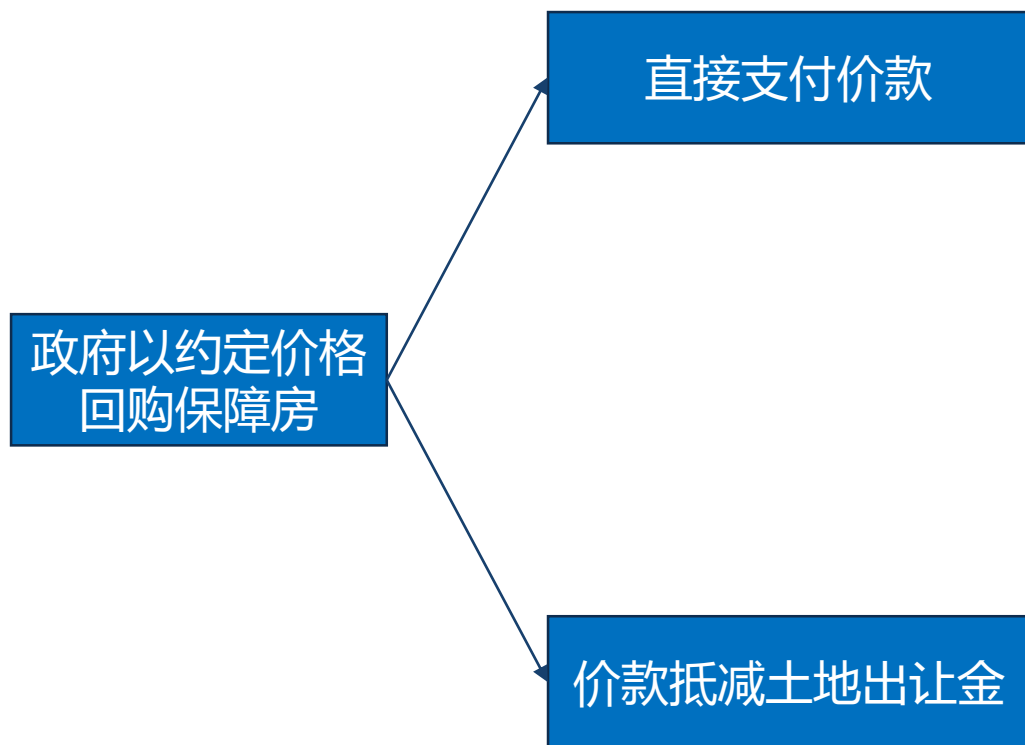


保障房的建设成本应当作为契税的计税依据，补缴契税。

3. 配建保障房无偿移交政府的税务处理



4.政府回购保障房的税务处理



政府低价回购中价格明显偏低的风险

- 《营业税改征增值税试点实施办法》（财税[2016]36号）
纳税人发生应税行为价格明显偏低或者偏高且不具有合理商业目的的，主管税务机关有权按照下列顺序确定销售额。
 - 《中华人民共和国土地增值税暂行条例》
转让房地产的成交价格低于房地产评估价格，又无正当理由的，税务机关可以按照房地产评估价格计算征收。
- 合同中明确约定回购价格不属于不具有合理商业目的和无正当理由。**

回购价款直接抵减土地出让金的问题

- 土地出让金金额减少，土地成本可扣除金额减少；
 - 增值税、土地增值税、企业所得税均作视同销售处理。
- 因此，应当规避此种回购方式。**



PART 02

土地一级开发阶段

1.土地一级开发内容及模式

土地一级开发内容

- ①代政府拆迁、补偿、安置;
- ②土地平整、整理;
- ③代建市政配套设施。

土地一级开发模式

- 1.固定收益模式
- 2.收益分成模式
- 3.保底与分成相结合的模式
- 4.自负盈亏模式
- 5.持有部分优质公建配套设施
- 6.一二级联动

2.土地一级开发模式

①代理拆迁安置工作的服务收入

②土地整理活动的补偿收入

③代建市政配套设施和拆迁安置房的补偿收入

④从土地增值收益中取得的分成收入

⑤土地临时租赁等其他收入。

土地一级开发收入

按审定的成本支付
管理费和利润

按土地招拍挂金额
的一定比例返还

3.土地一级开发的营业税规定



国家税务总局关于纳税人投资政府土地改造项目有关营业税问题的公告（国家税务总局公告2013年第15号）

现就纳税人投资政府土地改造项目有关营业税问题公告如下：

一些纳税人（以下称投资方）与地方政府合作，投资政府土地改造项目（包括企业搬迁、危房拆除、土地平整等土地整理工作）。其中，土地拆迁、安置及补偿工作由地方政府指定其他纳税人进行，投资方负责按计划支付土地整理所需资金；同时，投资方作为建设方与规划设计单位、施工单位签订合同，协助地方政府完成土地规划设计、场地平整、地块周边绿化等工作，并直接向规划设计单位和施工单位支付设计费和工程款。当该地块符合国家土地出让条件时，地方政府将该地块进行挂牌出让，若成交价低于投资方投入的所有资金，亏损由投资方自行承担；若成交价超过投资方投入的所有资金，则所获收益归投资方。在上述过程中，**投资方的行为属于投资行为，不属于营业税征税范围，其取得的投资收益不征收营业税**；规划设计单位、施工单位提供规划设计劳务和建筑业劳务取得的收入，应照章征收营业税。

只提供资金，自负盈亏

土地拆迁、安置及补偿由其他纳税人进行



属于投资行为，不征营业税

4.代垫拆迁补偿费的税务处理



国家税务总局关于政府收回土地使用权及纳税人代垫拆迁补偿费有关营业税问题的通知 (国税函〔2009〕520号)

二、 纳税人受托进行建筑物拆除、平整土地并代委托方向原土地使用权人支付拆迁补偿费的过程中，其提供建筑物拆除、平整土地劳务取得的收入应按照“建筑业”税目缴纳营业税；其代委托方向原土地使用权人支付拆迁补偿费的行为属于“服务业——代理业”行为，应以提供代理劳务取得的全部收入减去其代委托方支付的拆迁补偿费后的余额为营业额计算缴纳营业税。



《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2016〕36号）

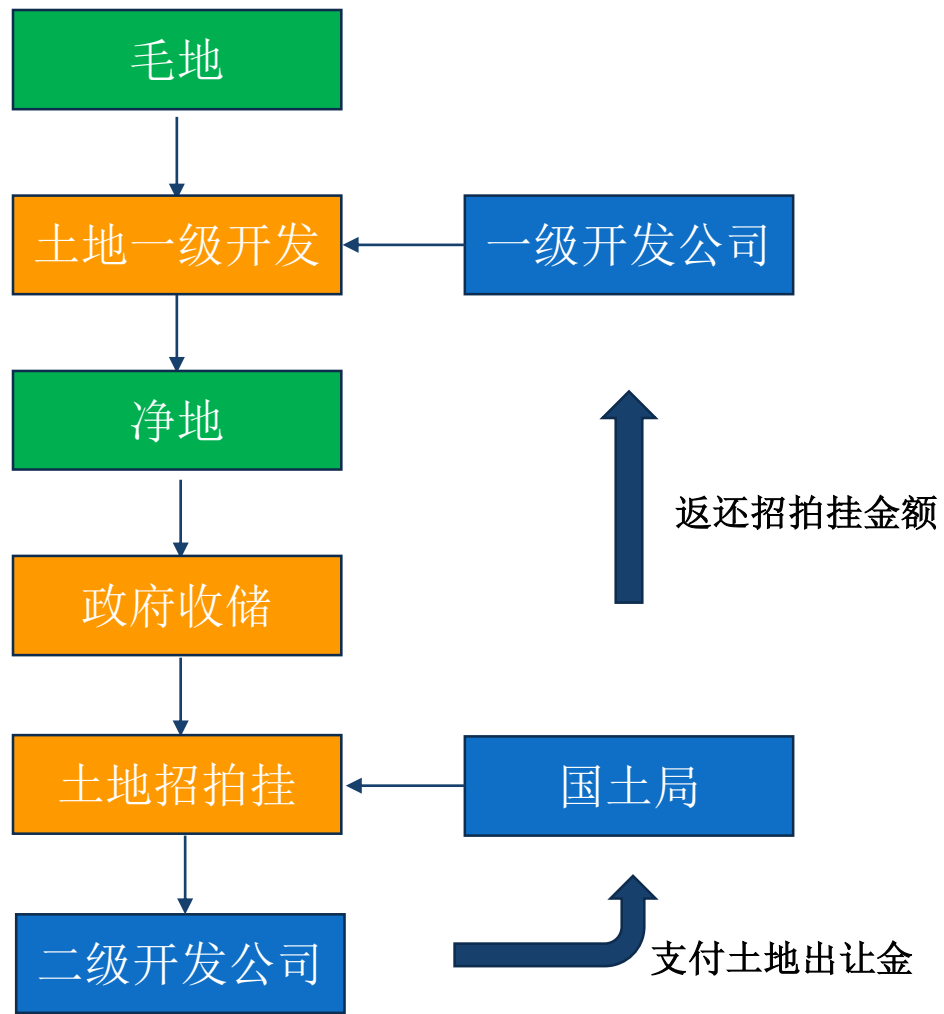
经纪代理服务，以取得的全部价款和价外费用，扣除向委托方收取并代为支付的政府性基金或者行政事业性收费后的余额为销售额。向委托方收取的政府性基金或者行政事业性收费，不得开具增值税专用发票。

项目	支付对象	取得凭证
拆迁补偿费、安置费	被拆迁人	不需要发票，取得拆迁协议、被拆迁人身份证复印件、付款凭证
	拆迁代理公司	拆迁代理费发票，税率为6%的差额票
	拆迁办	拆迁办提供收据，可列支成本

5.土地一级开发的发票开具

成本/收入项目	凭证类型	备注
代垫成本	收据	代垫成本不开具发票，仅对利润开票。代垫的政府规费应当取得合法有效的凭证。
代理费收入	增值税发票	按照经纪代理服务6%缴纳增值税，如委托方需要全部金额的凭证列支成本，可以开具差额发票。
建安成本	增值税发票	按照建筑服务11%缴纳增值税，取得分包方开具的专票可抵扣进项税。

7. 一二级联动开发模式

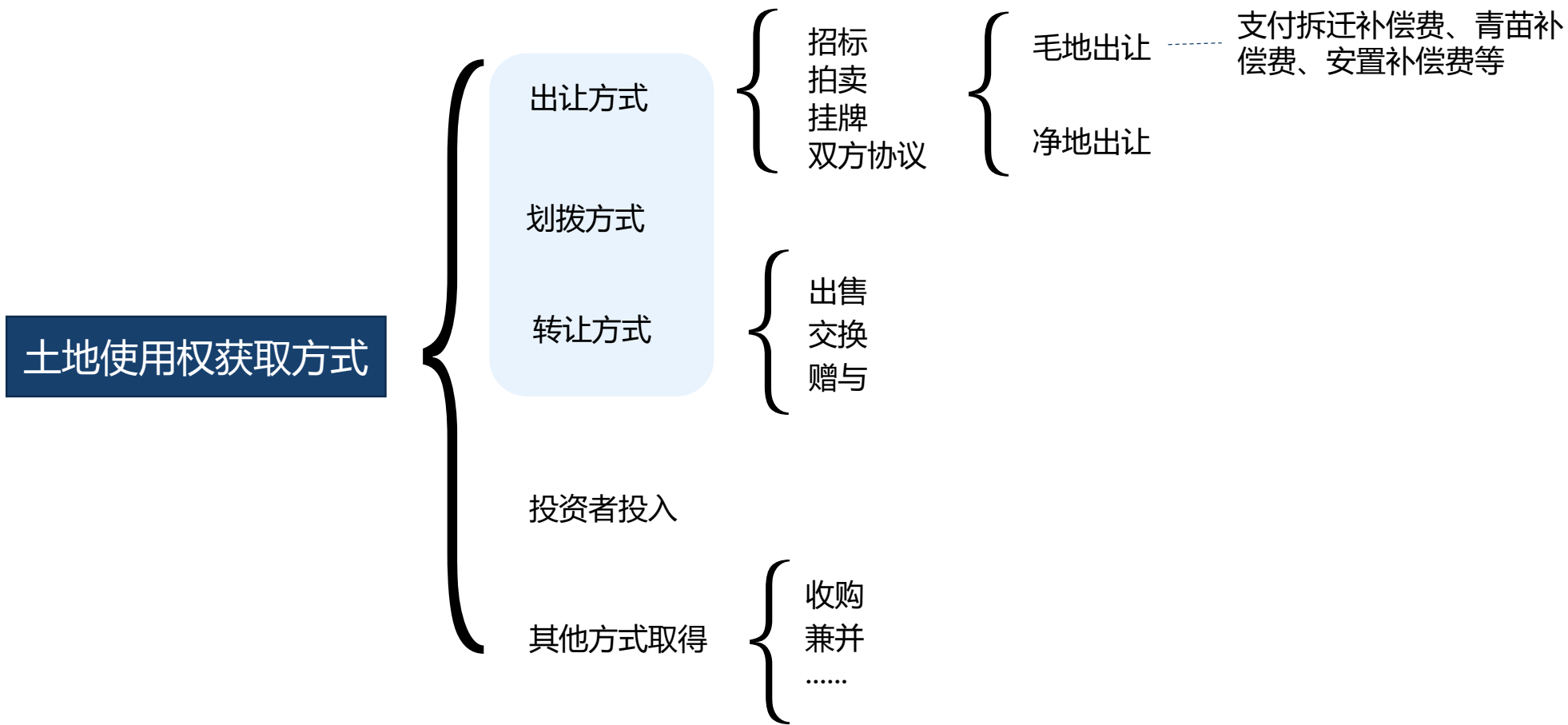


A photograph of a white sailboat on the ocean at sunset. The sun is low on the horizon, creating a warm, golden glow. The water is a deep blue with white foam from the boat's wake. In the background, there are faint silhouettes of mountains. A large, semi-transparent blue circle is overlaid on the center of the image, containing the text 'PART 03' and '获取土地使用权阶段'.

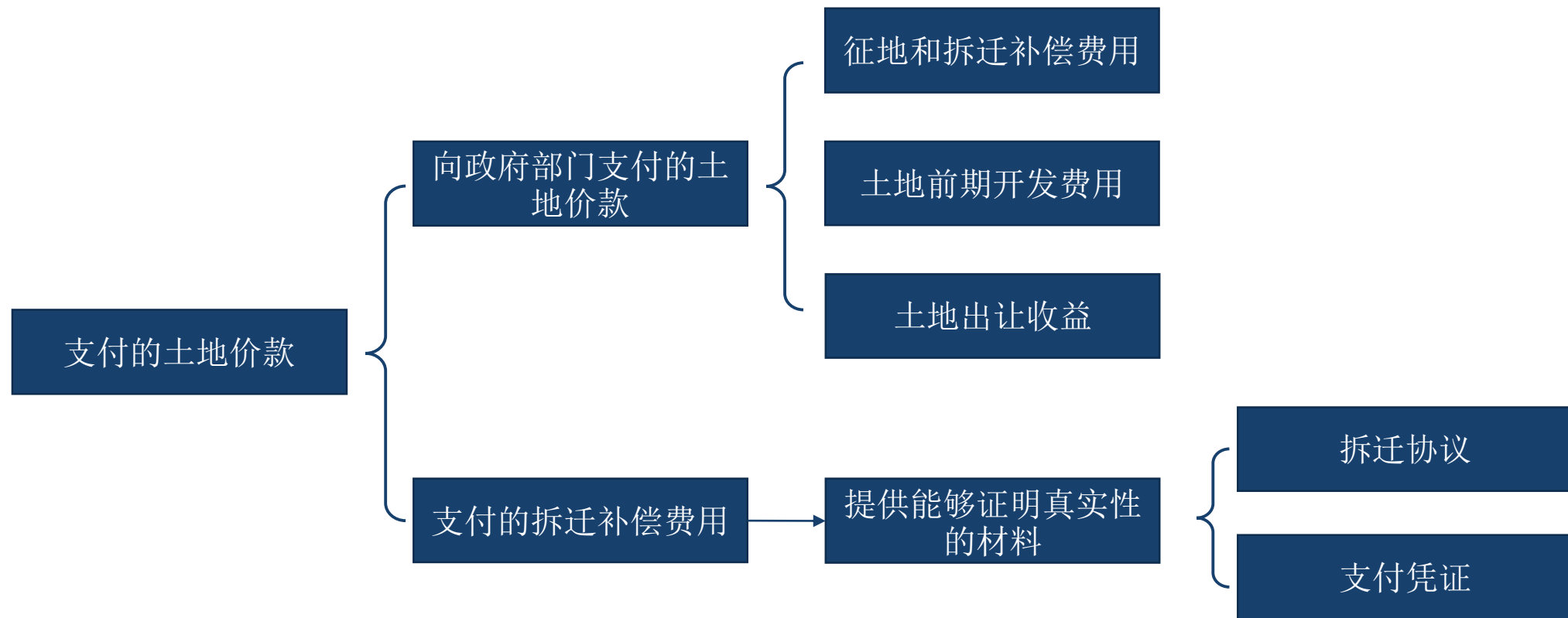
PART 03

获取土地使用权阶段

1.拿地模式



2.土地价款的扣除



财税[2016]36号明确可以扣除的项目。



财税[2016]140号进一步明确。

4. 联合体拿地的税务处理

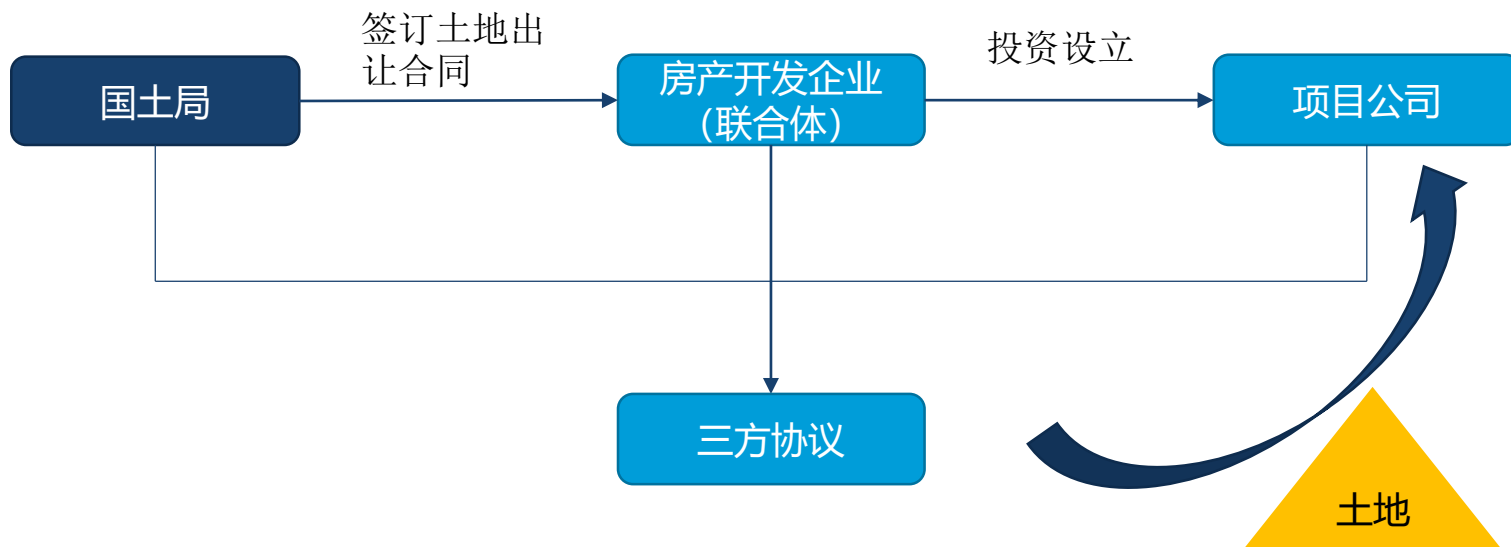
➤ 增值税的处理



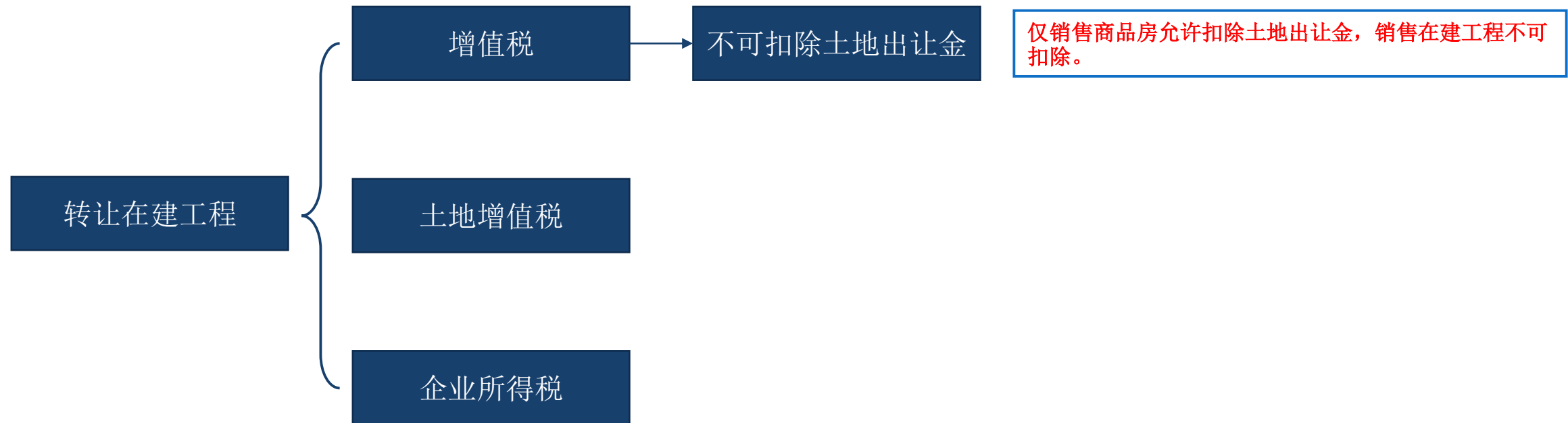
《财政部 国家税务总局关于明确金融 房地产开发 教育辅助服务等增值税政策的通知》 (财税〔2016〕140号)

八、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。

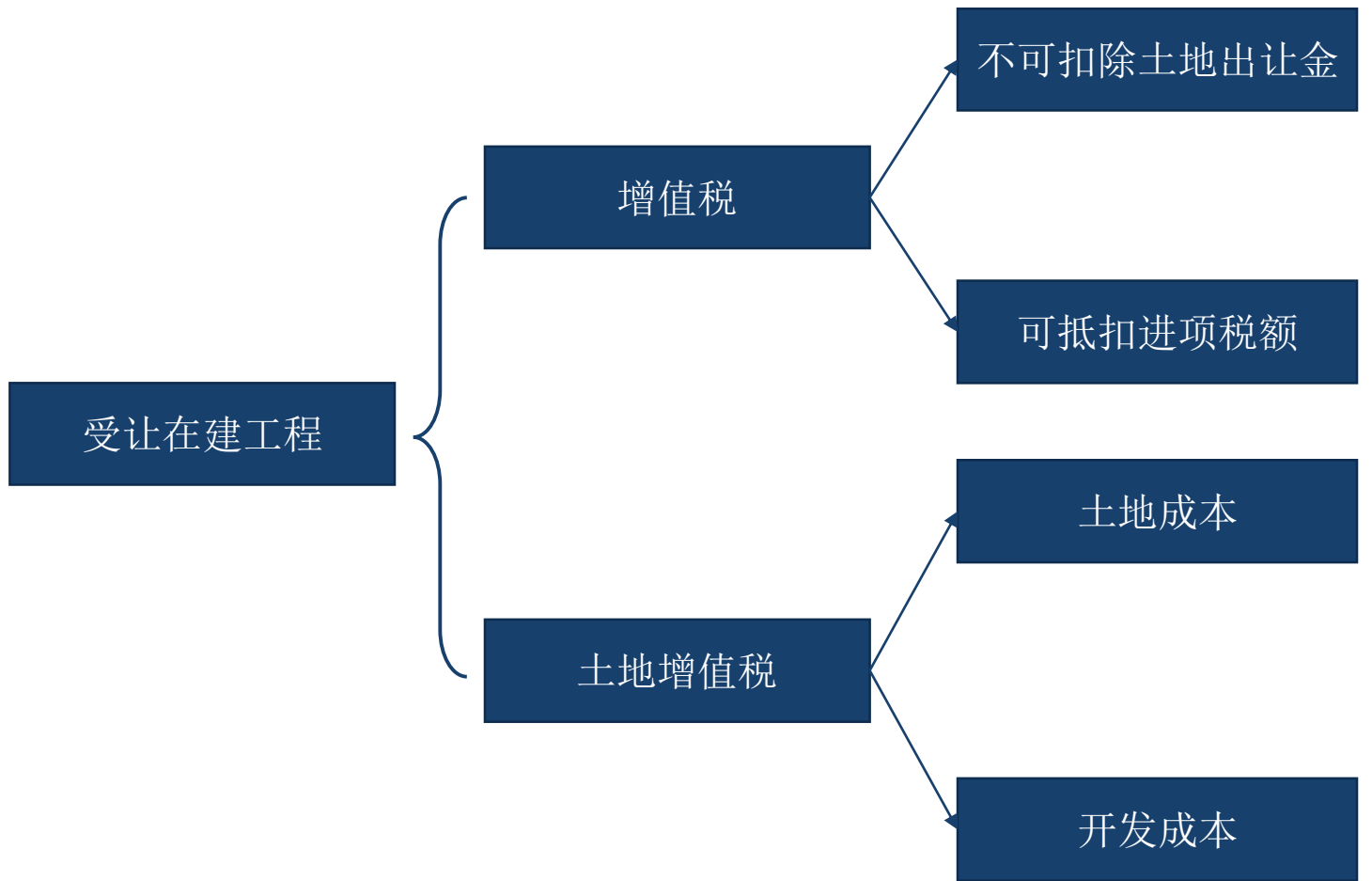
- （一）房地产开发企业、项目公司、政府部门三方签订变更协议或补充合同，将土地受让人变更为项目公司；
- （二）政府部门出让土地用途、规划等条件不变的情况下，签署变更协议或补充合同时，土地价款总额不变；
- （三）项目公司的全部股权由受让土地的房地产开发企业持有。



5. 转让在建工程的税务处理

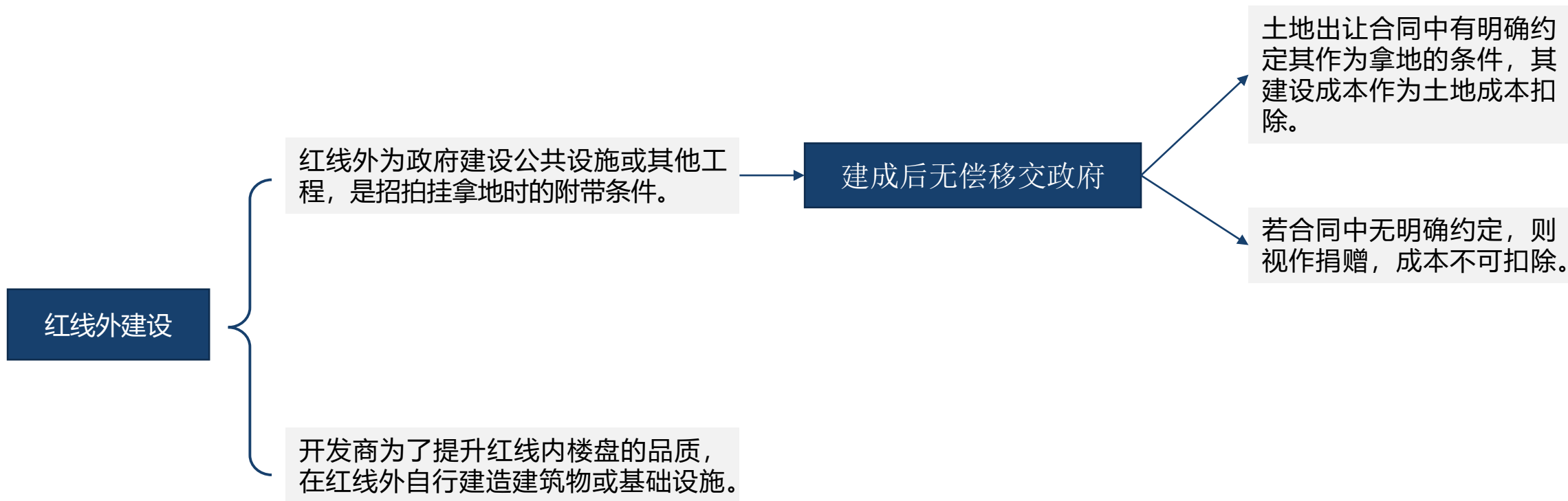


6. 受让在建工程的税务处理



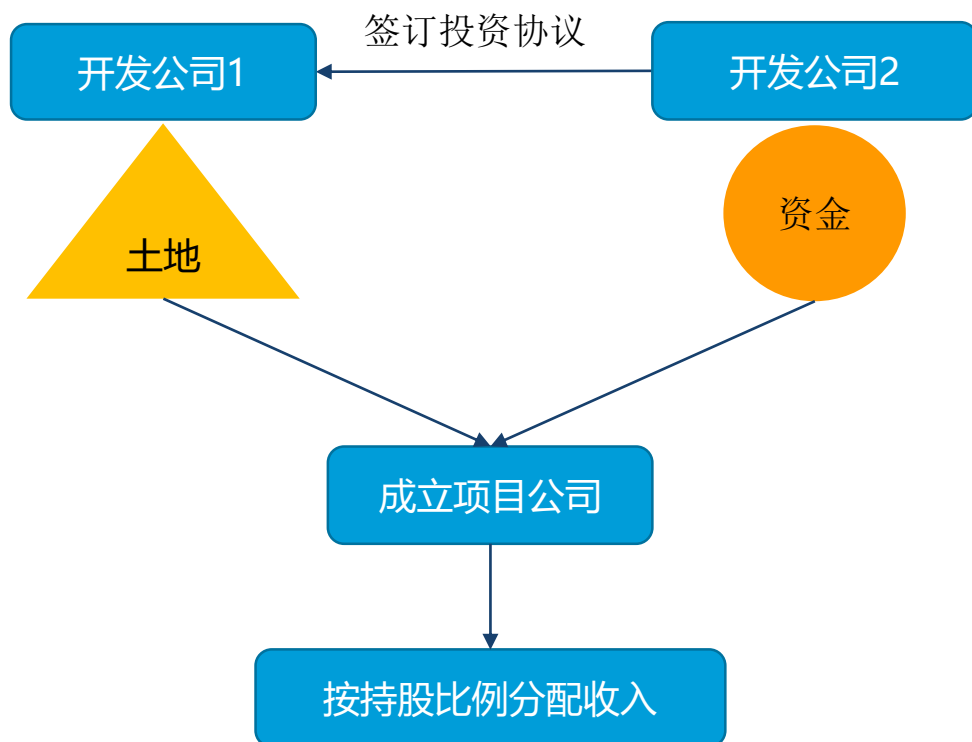
- 《营业税改征增值税试点实施办法》（财税[2016]36号）
房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目（选择简易计税方法的房地产老项目除外），以取得的全部价款和价外费用，扣除受让土地时向政府部门支付的土地价款后的余额为销售额。
- 《财政部 国家税务总局关于明确金融 房地产开发 教育辅助服务等增值税政策的通知》（财税[2016]140号）
《营业税改征增值税试点有关事项的规定》（财税〔2016〕36号）第一条第（三）项第10点中“向政府部门支付的土地价款”，包括土地受让人向政府部门支付的征地和拆迁补偿费用、土地前期开发费用和土地出让收益等。
——因此，受让在建工程后计算增值税销售额无法扣除土地价款，取得增值税专用发票可以抵扣进项税额。

7.土地划拨-红线外的建设义务



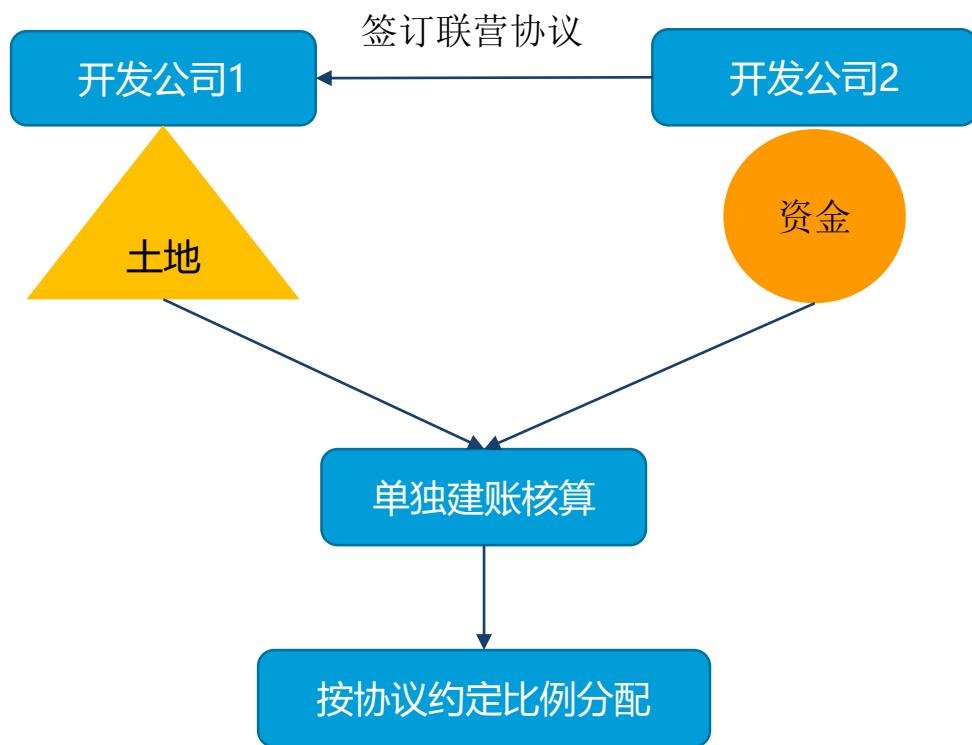
8. 合作建房的不同模式

➤ 1. 一方出土地，一方出资金，成立项目公司



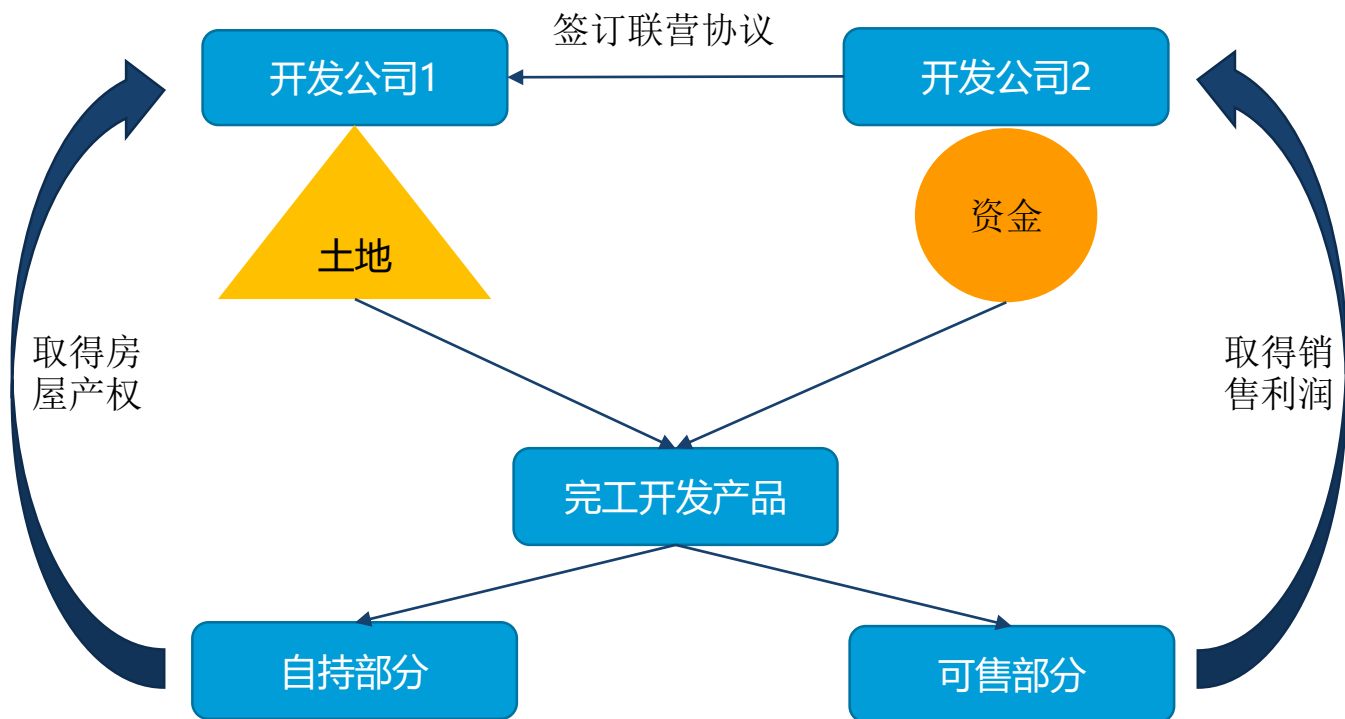
8. 合作建房的不同模式

➤ 2. 一方出土地，一方出资金，签订联营协议，不做工商变更

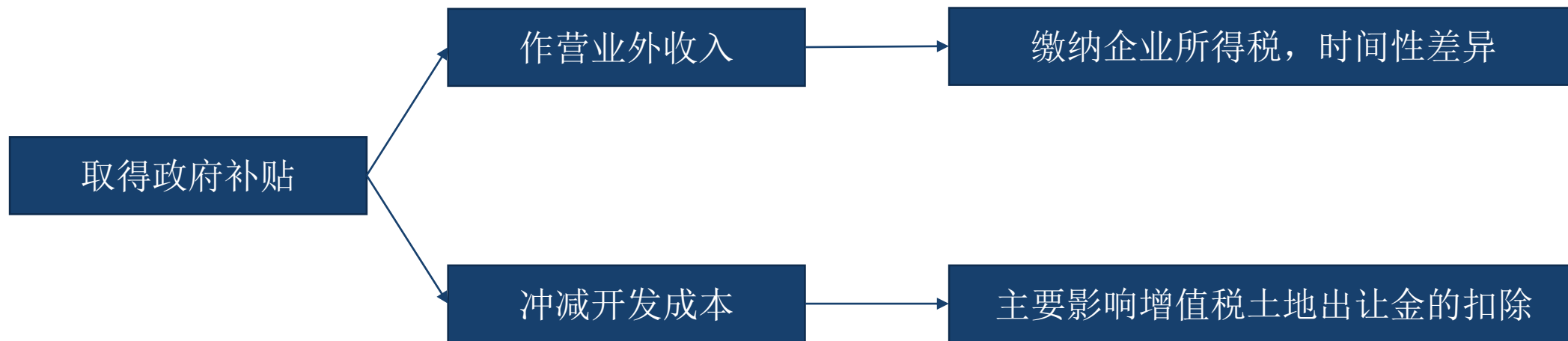


8. 合作建房的不同模式

- 3. 一方出土地，只取得部分自持产品产权；一方出资金，销售可售产品取得利润



13.取得政府土地返还款的处理



江苏地税[2010]4号明确，房地产开发企业进行土地增值税清算时，取得的各种政府补贴均要冲减成本。



取得的政府补贴应放在运营主体内，同时开发主体的土地增值税、企业所得税成本可完全扣除。

14.前期管理费的核算



企业产品成本核算制度（试行）（财会[2013]17号）

第二十六条 房地产企业一般设置土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施建设费、公共配套设施费、开发间接费、借款费用等成本项目。

土地征用及拆迁补偿费，是指为取得土地开发使用权（或开发权）而发生的各项费用，包括土地买价或出让金、大市政配套费、契税、耕地占用税、土地使用费、土地闲置费、农作物补偿费、危房补偿费、土地变更用途和超面积补交的地价及相关税费、拆迁补偿费用、安置及动迁费用、回迁房建造费用等。

前期工程费，是指项目开发前期发生的政府许可规费、招标代理费、临时设施费以及水文地质勘察、测绘、规划、设计、可行性研究、咨询论证费、筹建、场地通平等前期费用。

建筑安装工程费，是指开发项目开发过程中发生的各项主体建筑的建筑工程费、安装工程费及精装修费等。

基础设施建设费，是指开发项目在开发过程中发生的道路、供水、供电、供气、供暖、排污、排洪、消防、通讯、照明、有线电视、宽带网络、智能化等社区管网工程费和环境卫生、园林绿化等园林、景观环境工程费用等。

公共配套设施费，是指开发项目内发生的、独立的、非营利性的且产权属于全体业主的，或无偿赠与地方政府、政府公共事业单位的公共配套设施费用等。

开发间接费，指企业为直接组织和管理开发项目所发生的，且不能将其直接归属于成本核算对象的工程监理费、造价审核费、结算审核费、工程保险费等。为业主代扣代缴的公共维修基金等不得计入产品成本。

借款费用，是指符合资本化条件的借款费用。

房地产企业自行进行基础设施、建筑安装等工程建设的，可以比照建筑企业设置有关成本项目。

第四十三条 房地产企业发生的有关费用，由某一成本核算对象负担的，应当直接计入成本核算对象成本；由几个成本核算对象共同负担的，应当选择占地面积比例、预算造价比例、建筑面积比例等合理的分配标准，分配计入成本核算对象成本。



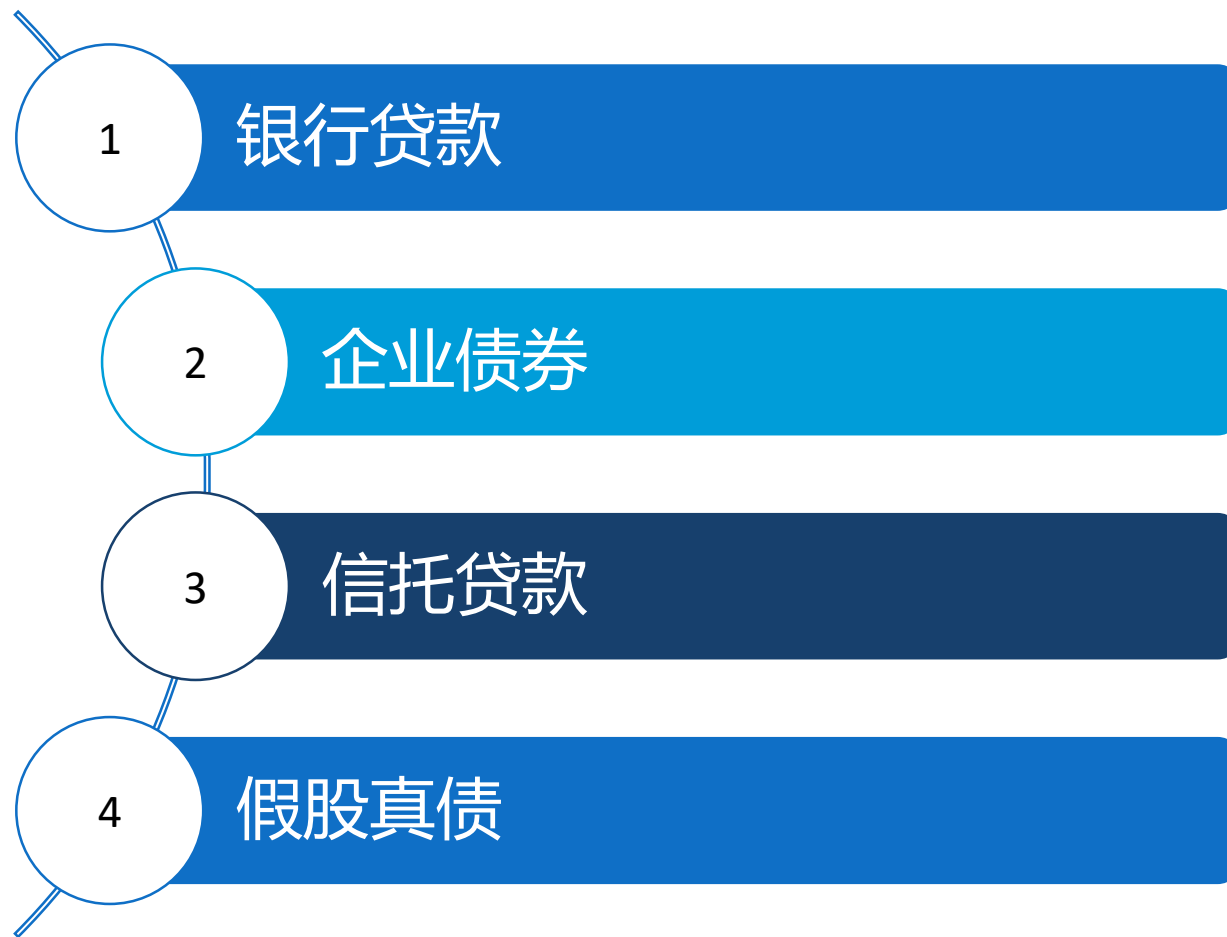
房地产企业应当提前确定成本核算对象，便于后期不同类型成本的分摊和归集。

A photograph of a white sailboat on a blue ocean at sunset. The sun is low on the horizon, creating a warm, golden glow. The boat's mast and rigging are visible on the left. A large, semi-transparent blue circle is overlaid in the center of the image, containing the text 'PART 04' and '融资阶段'.

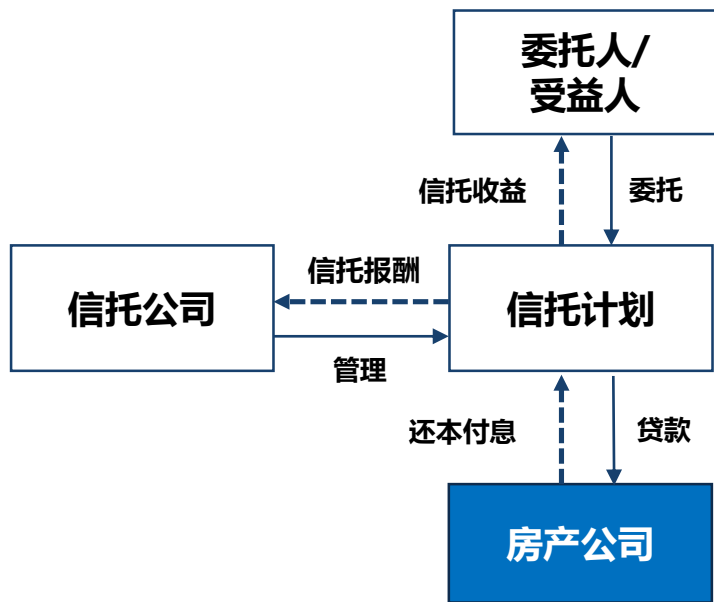
PART 04

融资阶段

1.基本模式



2. 信托模式



(1) 没有发票，利息能否税前扣除

信托公司只给企业**利息单据**，部分税务机关认为应取得合规发票，对此部分利息支出以不能取得合规发票来处理，不能在土地增值税前直接扣除。在实际操作中，应与当地税务机关进行沟通，采用一些必要的处理方式。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》

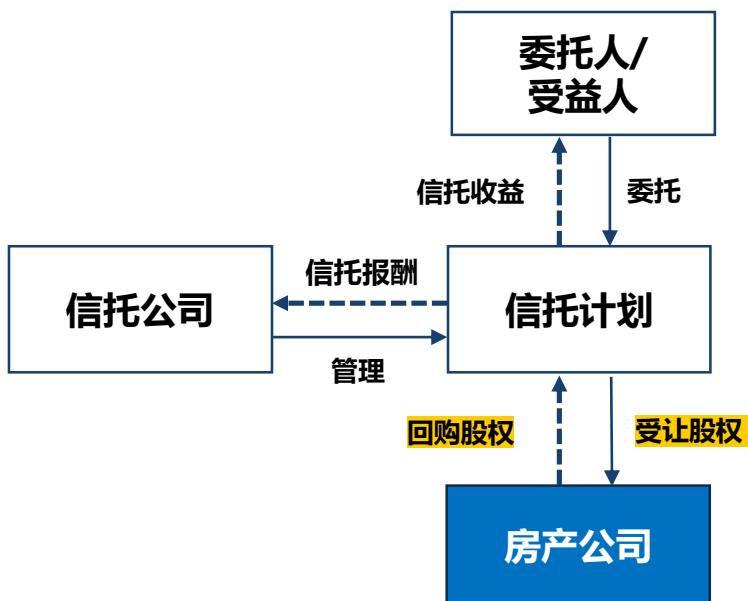
第三十八条 企业在生产经营活动中发生的下列利息支出，准予扣除：

(二) 非金融企业向非金融企业借款的利息支出，不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分。

《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告2011年第34号）

金融企业应为经政府有关部门批准成立的可以从事贷款业务的企业，包括银行、财务公司、信托公司等金融机构。

3. 假股真债



税法：《国家税务总局关于企业混合性投资业务企业所得税处理问题的公告》国家税务总局公告2013年第41号

一、企业混合性投资业务，是指兼具权益和债权双重特性的投资业务。同时符合下列条件的混合性投资业务，按债权处理：

- (一) 被投资企业接受投资后，需要按投资合同或协议约定的利率定期支付利息（或定期支付保底利息、固定利润、固定股息，下同）；
- (二) 有明确的投资期限或特定的投资条件，并在投资期满或者满足特定投资条件后，被投资企业需要赎回投资或偿还本金；
- (三) 投资企业对被投资企业净资产不拥有所有权；
- (四) 投资企业不具有选举权和被选举权；
- (五) 投资企业不参与被投资企业日常生产经营活动。



会计：《企业会计准则第37号--金融工具列报》

第十条 金融负债与权益工具的区分：

- (一) 如果企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务，则该合同义务符合金融负债的定义。有些金融工具虽然没有明确地包含交付现金或其他金融资产义务的条款和条件，但有可能通过其他条款和条件间接地形成合同义务。

4. 企业所得税分析

利息支出

资本化利息支出
(计入成本)

• 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》

第三十七条 企业在生产经营活动中发生的合理的不需要资本化的借款费用，准予扣除。

企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过12个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的，在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用，应当作为资本性支出**计入有关资产的成本**，并依照本条例的规定扣除。

费用化利息支出
(准予扣除)

• 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》

第三十八条 企业在生产经营活动中发生的下列利息支出，**准予扣除**：

(一) 非金融企业向**金融企业**借款的利息支出、金融企业的各项存款利息支出和同业拆借利息支出、企业经批准发行债券的利息支出；

(二) 非金融企业向**非金融企业**借款的利息支出，不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分。

5. 企业所得税分析-关联方借款

关联方利息支出

符合独立交易原则/
实际税负不高于境内关联方

• 《财政部 国家税务总局关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知》（财税〔2008〕121号）

二、企业如果能够按照税法及其实施条例的有关规定提供相关资料，并证明相关交易活动符合独立交易原则的；

或者该企业的实际税负不高于境内关联方的，其实际支付给境内关联方的利息支出，在计算应纳税所得额时准予扣除。

其他关联方利息支出

• 《财政部 国家税务总局关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知》（财税〔2008〕121号）

一、在计算应纳税所得额时，企业实际支付给关联方的利息支出，不超过以下规定比例和税法及其实施条例有关规定计算的部分，准予扣除，超过的部分不得在发生当期和以后年度扣除。

企业实际支付给关联方的利息支出，其接受关联方债权性投资与其权益性投资比例为：

（一）金融企业，为5：1；

（二）其他企业，为2：1。

6. 企业所得税分析-向自然人借款

向自然人借款

股东/
其他有关联关系的自然人

其他内部职工/
其他人员

- 《国家税务总局关于企业向自然人借款的利息支出企业所得税税前扣除问题的通知》（国税函〔2009〕777号）

属于关联方借款，按照关联方利息支出税前扣除标准计算。

- 《国家税务总局关于企业向自然人借款的利息支出企业所得税税前扣除问题的通知》（国税函〔2009〕777号）

其借款情况同时符合以下条件的，其利息支出在不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分，准予扣除。

（一）企业与个人之间的借贷是真实、合法、有效的，并且不具有非法集资目的或其他违反法律、法规的行为；

（二）企业与个人之间签订了借款合同。

7.土地增值税分析



8. 增值税分析

利息收入

免增值税

- 《关于全面推进营业税改征增值税试点的通知》
(财税【2016】36号)

以下利息收入免税

统借统还业务中，企业集团或企业集团中的核心企业以及集团所属财务公司按不高于支付给金融机构的借款利率水平或者支付的债券票面利率水平，向企业集团或者集团内下属单位收取的利息。

全额缴纳增值税

- 《关于全面推进营业税改征增值税试点的通知》
(财税【2016】36号)

统借方向资金使用单位收取的利息，高于支付给金融机构借款利率水平或者支付的债券票面利率水平的，应全额缴纳增值税。

统借统还业务

- 《关于全面推进营业税改征增值税试点的通知》
(财税【2016】36号)

统借统还业务，是指：

(1) 企业集团或者企业集团中的核心企业向金融机构借款或对外发行债券取得资金后，将所借资金分拨给下属单位（包括独立核算单位和非独立核算单位，下同），并向下属单位收取用于归还金融机构或债券购买方本息的业务。

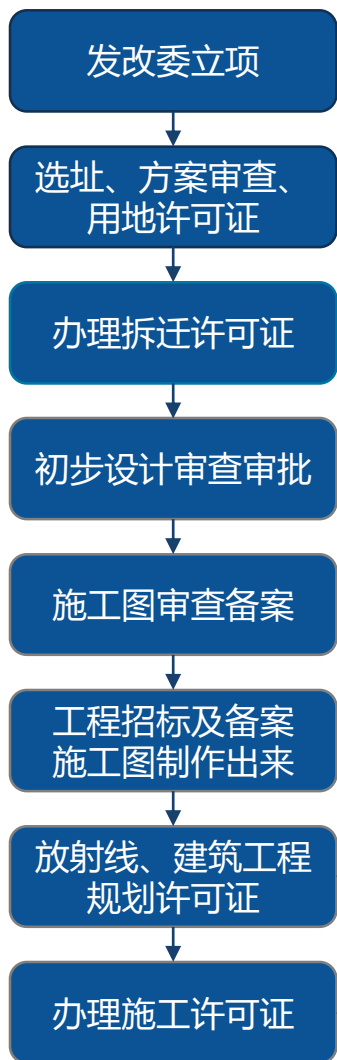
(2) 企业集团向金融机构借款或对外发行债券取得资金后，由集团所属财务公司与企业集团或者集团内下属单位签订统借统还贷款合同并分拨资金，并向企业集团或者集团内下属单位收取本息，再转付企业集团，由企业集团统一归还金融机构或债券购买方的业务。

A photograph of a white sailboat on a blue ocean under a bright sky. A large blue circular graphic is overlaid in the center, containing the text 'PART 05' and '开发建设阶段'.

PART 05

开发建设阶段

1.开发环节流程



• 清算单位的确定

《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（国税发[2006]187号）

土地增值税以国家有关部门审批的房地产开发项目为单位进行清算，对于分期开发的项目，以分期项目为单位清算。

实务中，一般以规划许可证作为分期的依据。

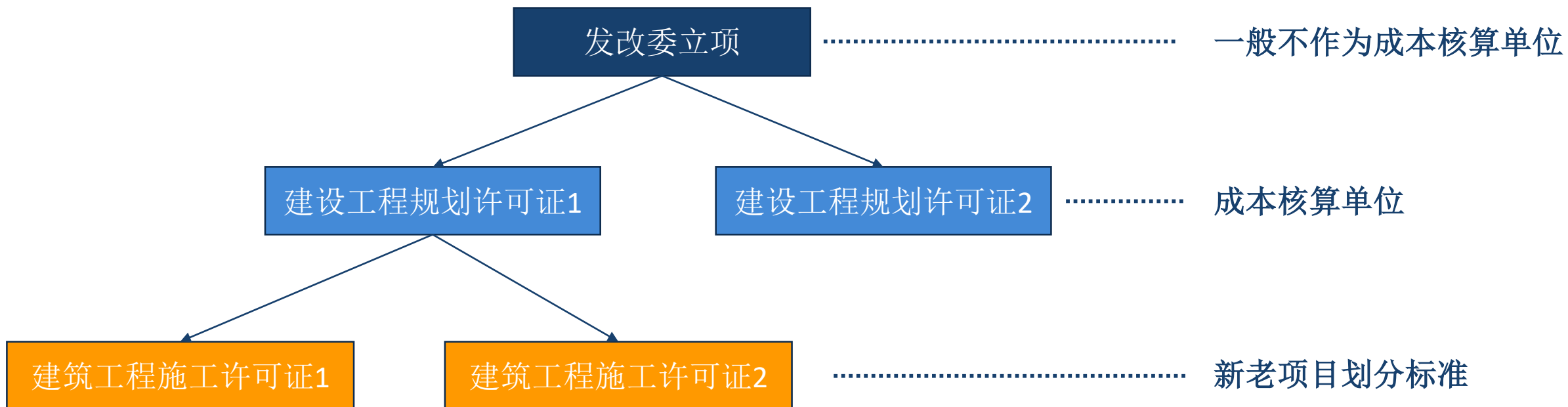
• 新老项目的划分标准

《国家税务总局关于发布〈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〉的公告》（国家税务总局2016年第18号）

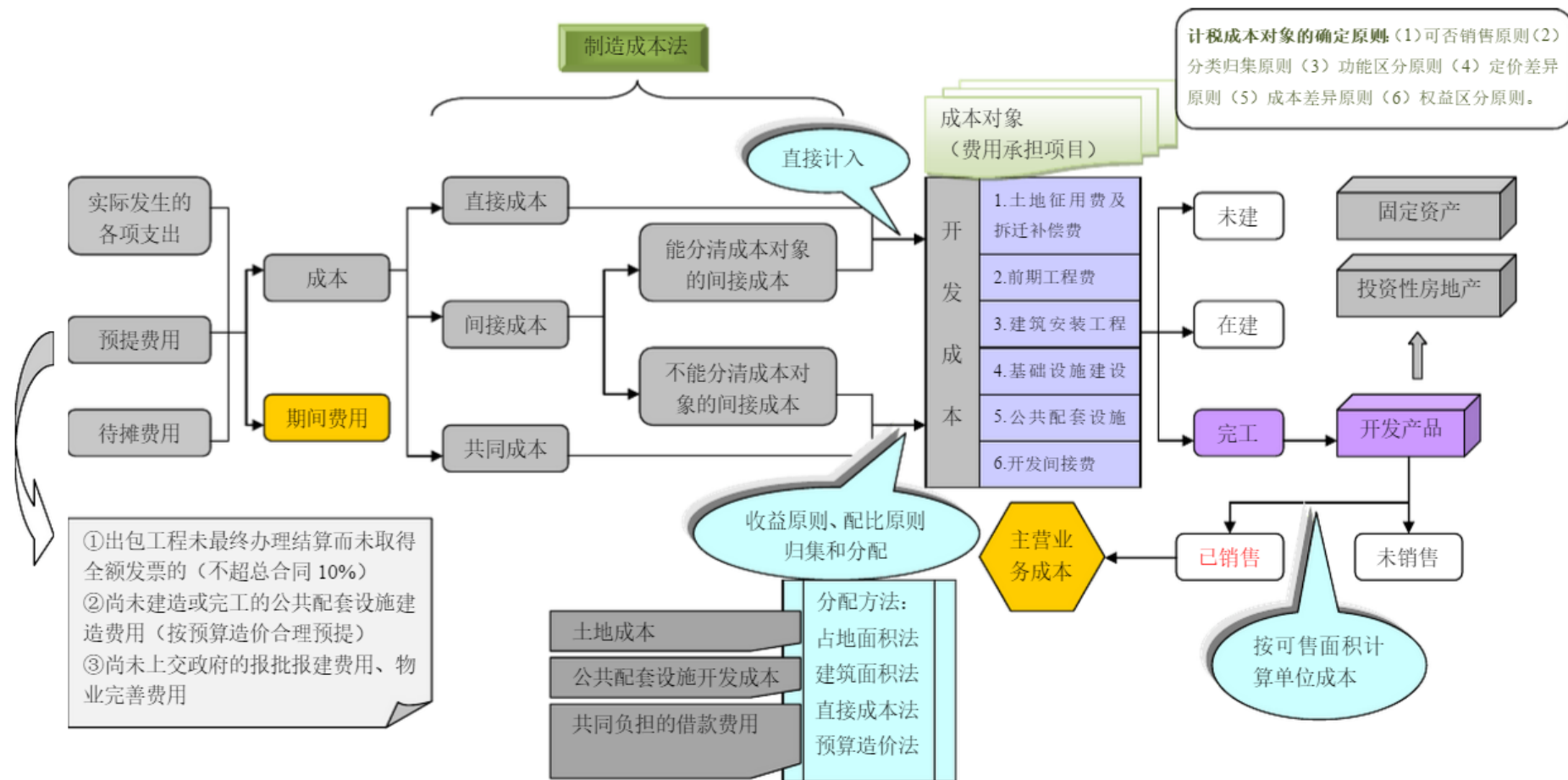
房地产老项目，是指：

- （一）《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；
- （二）《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。

2.成本核算单位的确定

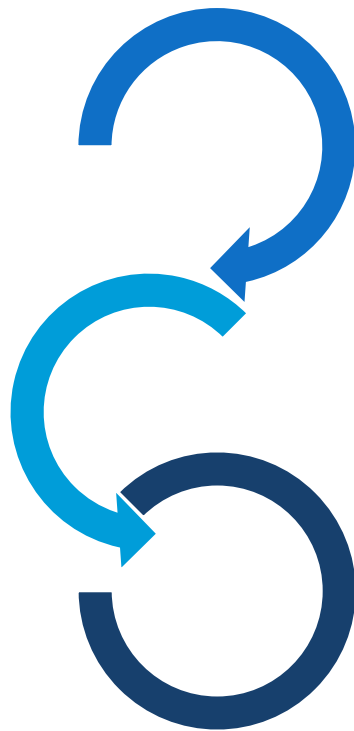


3.成本核算程序



4.建安合同签订策略

合同签订要点



- **合同中明确计税方法**

签订合同时，应明确计税的方式为一般计税还是简易计税，开票的税率是11%还是3%，以及开票的种类为普通发票还是专用发票。

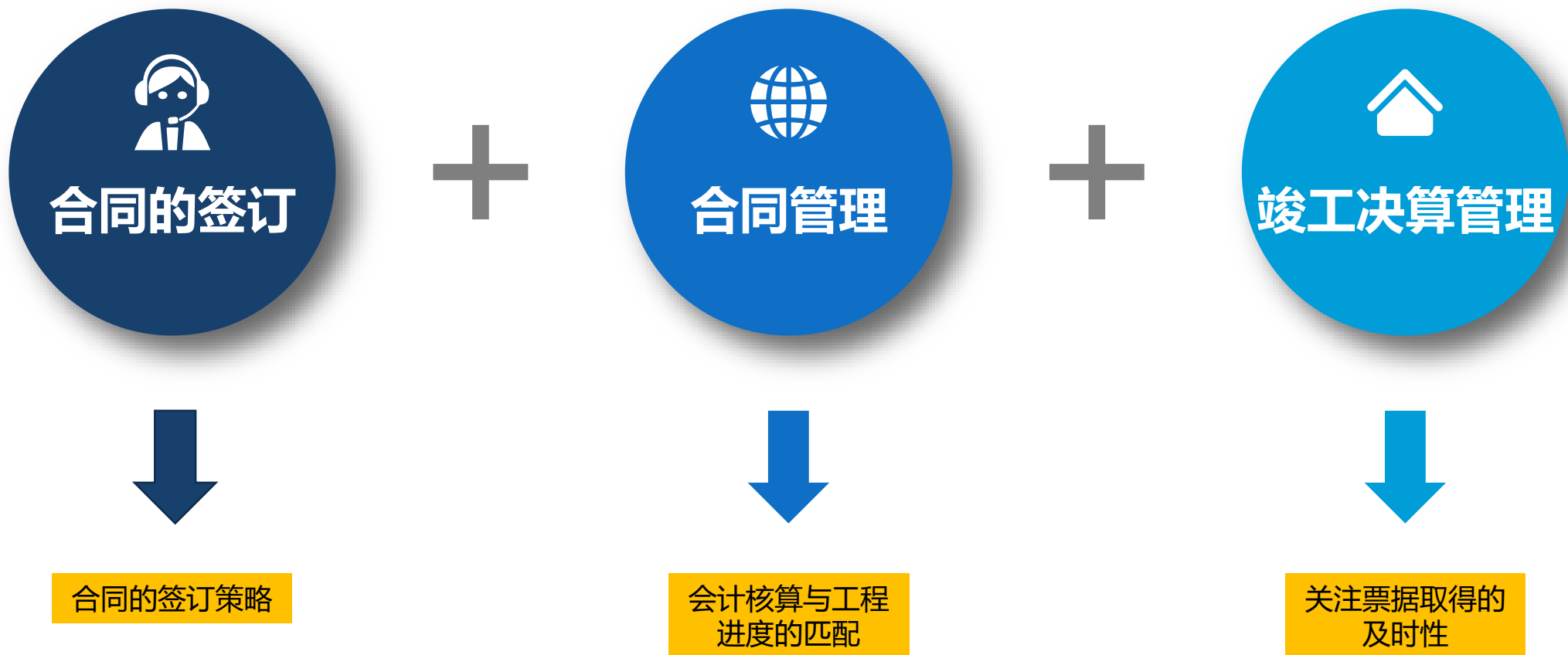
- **价格的比较**

将含税价换算为不含税价格，根据合同中的不含税价格比较，低者中标。

- **专业设备甲供**

对于一些专业设备，甲方直接采购可以取得17%的增值税专用发票，由建筑方提供只能取得11%或者3%的增值税专用发票。因此涉及专业设备可直接采购，再与建筑企业签订安装合同。

5.建安成本管控的要点



6. 进项专票的管理



1

增值税扣税凭证

是指增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票、农产品销售发票和完税凭证。

2

准予从销项税额中抵扣的进项税额

财税【2016】36号第二十五条的规定，下列进项税额准予从销项税额中抵扣：

- (1) 从销售方取得的增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票，下同）上注明的增值税额。
- (2) 从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额。
- (3) 购进农产品，除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外，按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和13%的扣除率计算的进项税额。
- (4) 从境外单位或者个人购进服务、无形资产或者不动产，自税务机关或者扣缴义务人取得的解缴税款的完税凭证上注明的增值税额。

3

无法划分不得抵扣的进项税额计算

(1) 财税【2016】36号第二十九条的规定，适用一般计税方法的纳税人，兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目而无法划分不得抵扣的进项税额，按照下列公式计算不得抵扣的进项税额：

不得抵扣的进项税额 = 当期无法划分的全部进项税额 × (当期简易计税方法计税项目销售额 + 免征增值税项目销售额) ÷ 当期全部销售额

(2) 国家税务总局公告2016年第18号规定，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)

6. 进项专票的管理



4

已抵扣进项税额发生不得抵扣的进项税额的计算

财税【2016】36号规定：

第三十条 已抵扣进项税额的购进货物（不含固定资产）、劳务、服务，发生本办法第二十七条规定情形（简易计税方法计税项目、免征增值税项目除外）的，应当将该进项税额从当期进项税额中扣减；无法确定该进项税额的，按照当期实际成本计算应扣减的进项税额。

第三十一条 已抵扣进项税额的固定资产、无形资产或者不动产，发生本办法第二十七条规定情形的，按照下列公式计算不得抵扣的进项税额：

不得抵扣的进项税额=固定资产、无形资产或者不动产净值×适用税率

固定资产、无形资产或者不动产净值，是指纳税人根据财务会计制度计提折旧或摊销后的余额。

第三十二条 纳税人适用一般计税方法计税的，因销售折让、中止或者退回而退还给购买方的增值税额，应当从当期的销项税额中扣减；因销售折让、中止或者退回而收回的增值税额，应当从当期的进项税额中扣减。

5

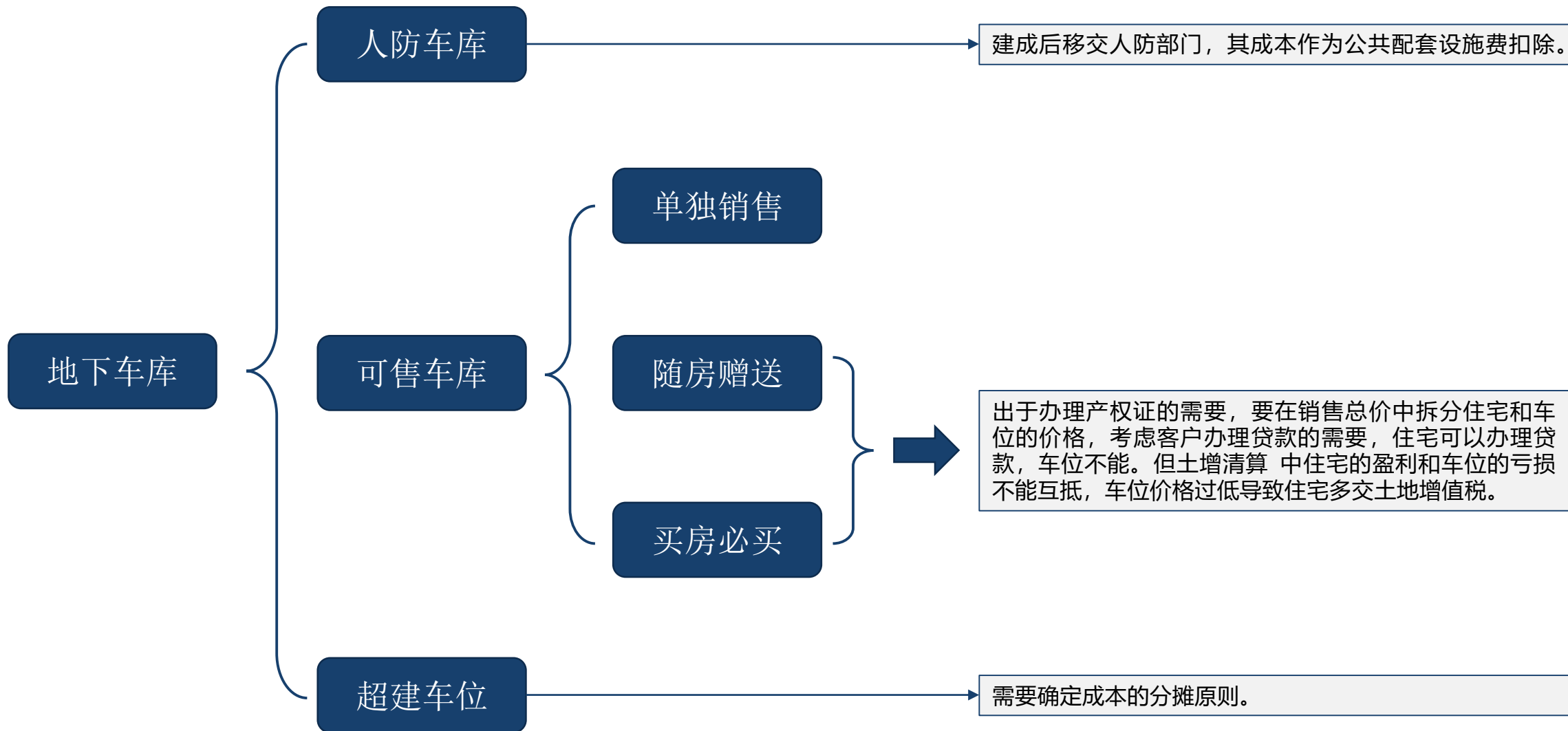
不得抵扣进项税额发生用途改变，允许抵扣的进项税额的计算

财税【2016】36号附件二规定，用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利的固定资产、无形资产、不动产，发生用途改变，用于允许抵扣进项税额的应税项目，可在用途改变的次月按照下列公式计算可以抵扣的进项税额：

可以抵扣的进项税额=固定资产、无形资产、不动产净值/（1+适用税率）×适用税率

上述可以抵扣的进项税额应取得合法有效的增值税扣税凭证。

7.地下基础设施建设



8. 境外设计费涉税分析

代扣代缴增值税



《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) 附件一

第六条 中华人民共和国境外（以下称境外）单位或者个人在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，以购买方为增值税扣缴义务人。财政部和国家税务总局另有规定的除外。

第二十 境外单位或者个人在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，扣缴义务人按照下列公式计算应扣缴税额：

应扣缴税额=买方支付的价款÷（1+税率）×税率。

8. 境外设计费涉税分析

代扣代缴企业所得税



《中华人民共和国企业所得税法》

第三条 非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于**中国境内的所得**缴纳企业所得税。

第三十七条 对非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得应缴纳的所得税，实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。



PART 06

项目销售及转让阶段

1. 增值税土地出让金的扣除

《国家税务总局关于发布〈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〉的公告》 (国家税务总局公告2016年第18号)

第四条 房地产开发企业中的一般纳税人（以下简称一般纳税人）销售自行开发的房地产项目，适用一般计税方法计税，按照取得的全部价款和价外费用，扣除当期销售房地产项目对应的土地价款后的余额计算销售额。销售额的计算公式如下：

$$\text{销售额} = (\text{全部价款和价外费用} - \text{当期允许扣除的土地价款}) \div (1 + 11\%)$$

第五条 当期允许扣除的土地价款按照以下公式计算：

$$\text{当期允许扣除的土地价款} = (\text{当期销售房地产项目建筑面积} \div \text{房地产项目可供销售建筑面积}) \times \text{支付的土地价款}$$

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。

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。

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。

《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)

五、《国家税务总局关于发布〈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〉的公告》(国家税务总局公告2016年第18号)第五条中，“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”，是指计容积率地上建筑面积，不包括地下车位建筑面积。



土地出让金的扣除



1) 房地产开发企业为取得土地使用权支付的费用包括土地出让金、拆迁补偿费、征收补偿款、开发规费、契税、城市基础设施配套费等。

目前符合扣除范围的土地价款只有土地出让金，扣除时应当取得省级以上（含省级）财政部门监（印）制的财政票据。



2) 土地出让金是在计算销售额时进行扣除，需要注意的是，这里的销售额指的是已完工产品的销售额，即在计算已完工产品的销售额时应扣除相应的土地价款。



3) 可进行土地价款扣除的对象为房地产开发企业的一般纳税人，且其销售自行开发的房地产项目，采用一般计税方法。

2.预收款



开票方式:

《国家税务总局关于营改增试点若干征管问题的公告》 (国家税务总局公告2016年第53号)

第九条

(十一) 增加6“未发生销售行为的不征税项目”，用于纳税人收取款项但未发生销售货物、应税劳务、服务、无形资产或不动产的情形。“未发生销售行为的不征税项目”下设601“预付卡销售和充值”、602“销售自行开发的房地产项目预收款”、603“已申报缴纳营业税未开票补票”。

使用“未发生销售行为的不征税项目”编码，发票税率栏应填写“不征税”，不得开具增值税专用发票。

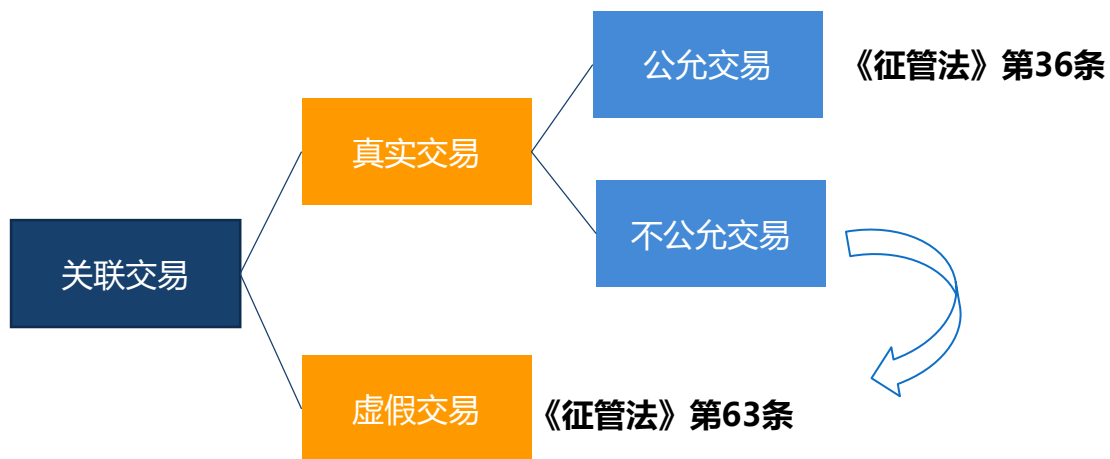
发票开具注意要点

- 《国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点有关税收征收管理事项的公告》(国家税务总局公告2016年第23号)
第四条(四) 销售不动产，纳税人自行开具或者税务机关代开增值税发票时，应在发票“货物或应税劳务、服务名称”栏填写不动产名称及房屋产权证书号码(无房屋产权证书的可不填写)，“单位”栏填写面积单位，**备注栏注明不动产的详细地址。**

营改增前未取得发票

- 《国家税务总局关于进一步明确营改增有关征管问题的公告》(国家税务总局公告2017年第11号)
七、纳税人2016年5月1日前发生的营业税涉税业务，需要补开发票的，可于**2017年12月31日前**开具增值税普通发票(税务总局另有规定的除外)。

3.关联方往来



《中华人民共和国税收征收管理法》

第三十六条 企业或者外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所与其关联企业之间的业务往来，应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用；不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用，而减少其应纳税的收入或者所得额的，税务机关有权进行合理调整。

《中华人民共和国税收征收管理法》

第六十三条 纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，**是偷税**。对纳税人偷税的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

扣缴义务人采取前款所列手段，不缴或者少缴已扣、已收税款，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

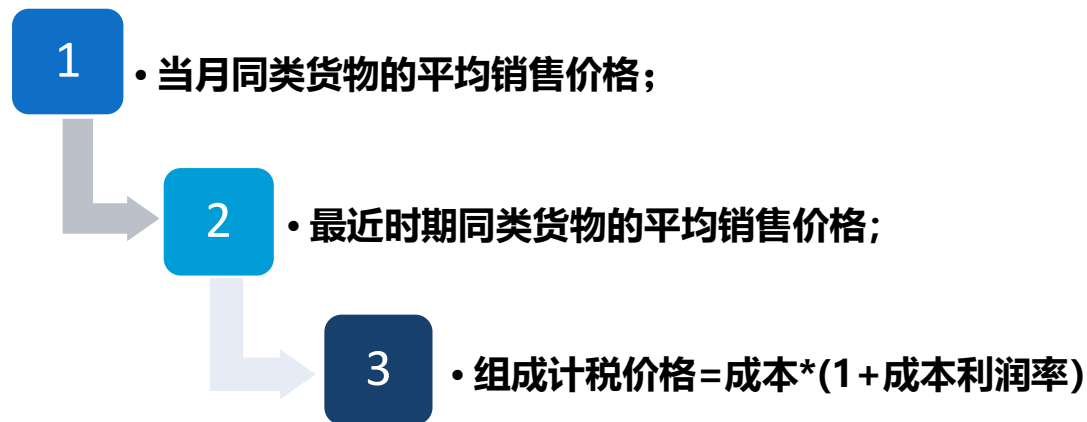
4.视同销售

(1) 增值税视同销售

➤ 房地产企业增值税视同销售的情形

- 1 不动产对外投资、分配等
- 2 以房抵工程款、抵银行贷款、抵股东分配股息
- 3 购入在建工程项目，重新立项开发
- 4 配套设施无偿移交给政府(可售面积之内的)
- 5 开发回迁安置房
- 6 拿地方式合作建房,非房地产公司视同销售
- 7 “买一赠一”行为
- 8 卖房送没有产权的车库
- 9 无偿转让房地产开发产品

➤ 视同销售销售额的确定



5. 代销模式

(1) 委托销售房地产

具体方式	确认收入时点
a. 支付手续费方式	销售合同或协议中约定的价款于收到受托方已销开发产品清单之日
b. 视同买断方式	<ul style="list-style-type: none">➢ 若销售合同或协议中约定的价格高于买断价格，则应按销售合同或协议中约定的价格计算的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现；➢ 如果属于前两种情况中销售合同或协议中约定的价格低于买断价格，以及属于受托方与购买方签订销售合同或协议的，则应按买断价格计算的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现。
c. 基价（保底价）并实行超基价双方分成方式	<ul style="list-style-type: none">➢ 如果销售合同或协议中约定的价格高于基价，则应按销售合同或协议中约定的价格计算的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现，企业按规定支付受托方的分成额，不得直接从销售收入中减除；➢ 如果销售合同或协议约定的价格低于基价的，则应按基价计算的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现。属于由受托方与购买方直接签订销售合同的，则应按基价加上按规定取得的分成额于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现。
d. 包销方式	包销期内可根据包销合同的有关约定，参照a、b、c项规定确认收入的实现；包销期满后尚未出售的开发产品，企业应根据包销合同或协议约定的价款和付款方式确认收入的实现。

5. 代销模式

(2) 手续费及佣金支出税前扣除

《财政部 国家税务总局关于企业手续费及佣金支出税前扣除政策的通知》 (财税〔2009〕29号)

一、企业发生与生产经营有关的手续费及佣金支出，不超过以下规定计算限额以内的部分，准予扣除；超过部分，不得扣除。

2. **其他企业：按与具有合法经营资格中介服务机构或个人（不含交易双方及其雇员、代理人 and 代表人等）所签订服务协议或合同确认的收入金额的5%计算限额。**

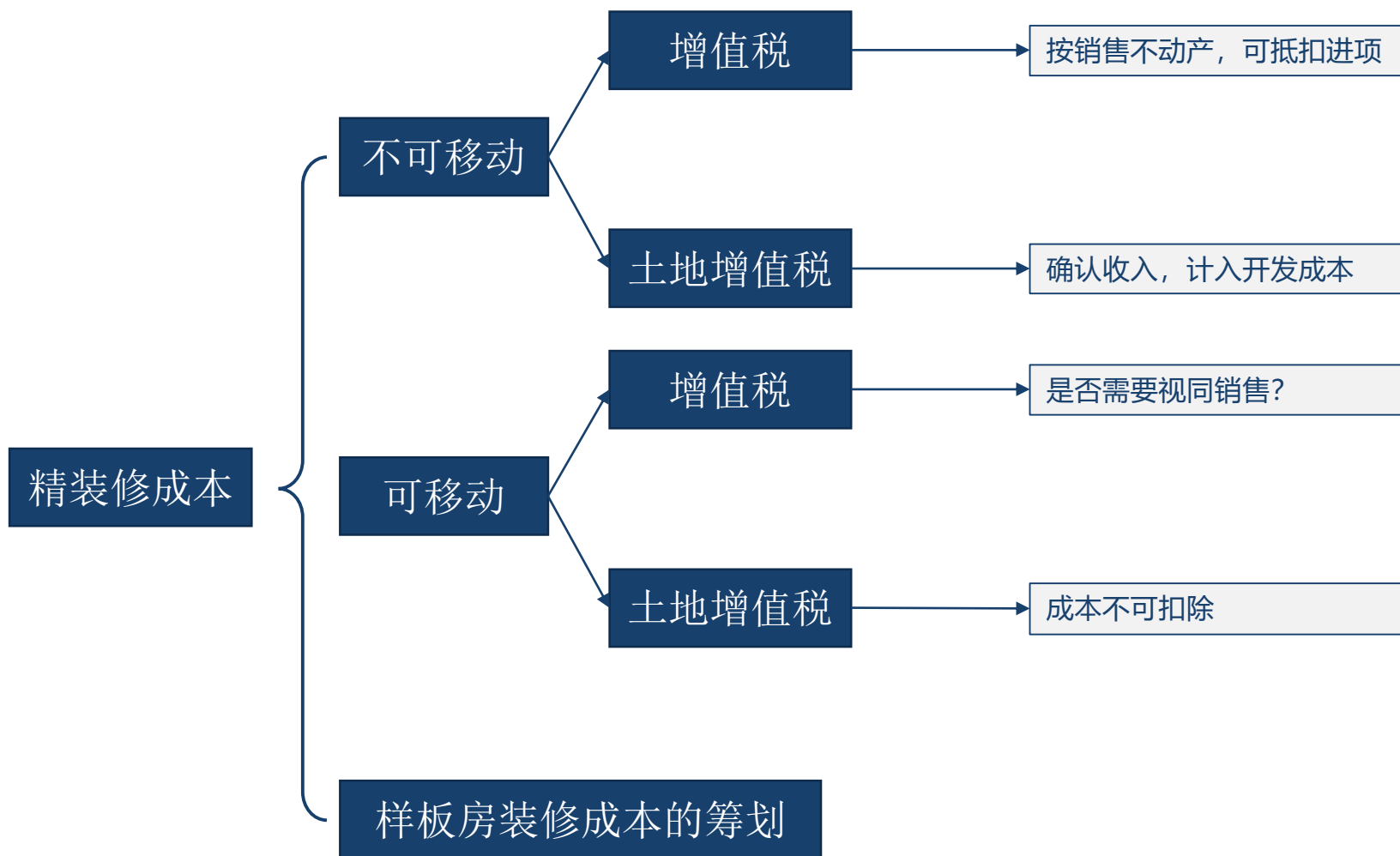
二、企业应与具有合法经营资格中介服务企业或个人签订代办协议或合同，并按国家有关规定支付手续费及佣金。**除委托个人代理外，企业以现金等非转账方式支付的手续费及佣金不得在税前扣除。**企业为发行权益性证券支付给有关证券承销机构的手续费及佣金不得在税前扣除。

佣金手续费支付的注意要点：

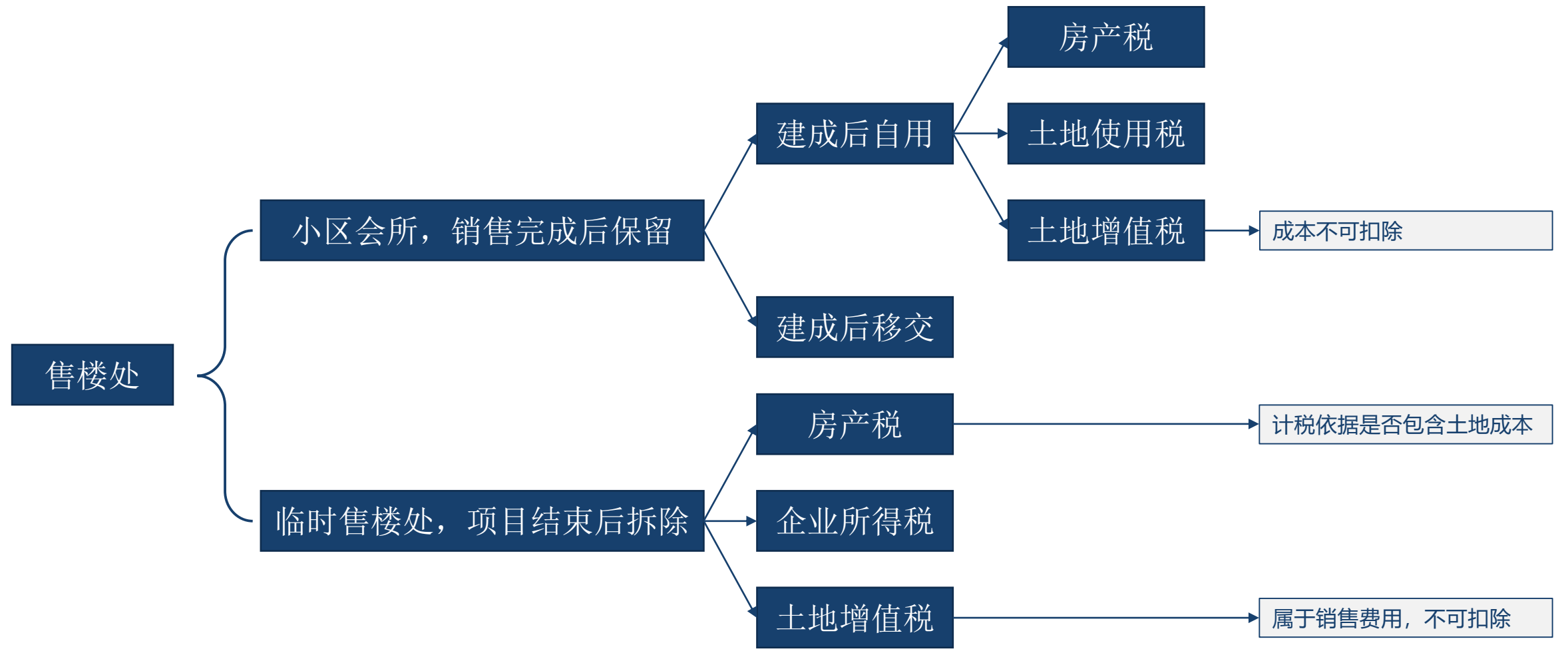
若采取收取手续费的方式委托代销房地产开发产品，则根据财税〔2009〕29号文，在计算企业所得税时手续费的扣除限额为签订服务协议或合同确认的收入金额的5%。

- ◆ **建议企业对金额较大的佣金进行分解，对于超过收入金额5%的部分另行签订合同。**
- ◆ **支付的佣金和手续费应当采用银行转账的方式支付，并保留相关支付凭证。**

6.精装修的税务处理



7. 售楼处的处理



8. 公共配套设施

(1) 人防验收

《人民防空国有资产管理规定》

第二条 人防国有资产是国防资产组成部分，是指人防主管部门及所属单位占有、使用及管理的、在法律上确认为国家所有、能以货币计量的各种经济资源的总和。

《商品房销售面积计算及公用建筑面积分摊规则》

第九条 公用建筑面积计算原则

凡已作为独立使用空间销售或出租的地下室、车棚等，不应计入公用建筑面积部分。作为人防工程的地下室也不计入公用建筑面积。

《江苏省地方税务局公告关于土地增值税若干问题的公告》 (苏地税规[2015]8号)

三、关于人防工程成本费用扣除问题

依法配建并经验收合格的人防工程，允许扣除相关成本、费用。

人防工程作为国防资产组成部分，在实际操作时，作为人防的地下室不计入公共建筑面积，在竣工后也需要将其转让给当地的人防部门，因而，应当被视作无偿赠予当地政府，可将其视为公共配套设施，建造费用按公共配套设施的有关规定处理。

在实务处理中，开发商将人防工程移交给当地的人防部门后，通常又通过签订回租协议将其租回，其后改造成地下车库，需注意，应回租时应做好人防回租协议的签订工作，以降低风险。

8.公共配套设施

(2) 学校、幼儿园等设施的移交

《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》 (国税发[2006]187号)

房地产开发企业开发建造的与清算项目配套的居委会和派出所用房、会所、停车场(库)、物业管理场所、变电站、热力站、水厂、文体场馆、学校、幼儿园、托儿所、医院、邮电通讯等公共设施,建成后无偿移交给政府公用事业单位用于非营利性社会公共事业的,其成本、费用可以扣除。

《国家税务总局关于印发<房地产开发经营业务企业所得税处理办法>的通知》 (国税发[2009]31号)

第十七条 企业在开发区内建造的会所、物业管理场所、电站、热力站、水厂、文体场馆、幼儿园等配套设施,按以下规定进行处理:

(一) 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,可将其视为公共配套设施,其建造费用按公共配套设施费的有关规定进行处理。

(二) 属于营利性的,或产权归企业所有的,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,应当单独核算其成本。除企业自用应按建造固定资产进行处理外,其他一律按建造开发产品进行处理。

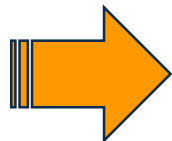
第十八条 企业在开发区内建造的邮电通讯、学校、医疗设施应单独核算成本,其中,由企业与国家有关业务管理部门、单位合资建设,完工后有偿移交的,国家有关业务管理部门、单位给予的经济补偿可直接抵扣该项目的建造成本,抵扣后的差额应调整当期应纳税所得额。

幼儿园、学校等配套设施无偿赠与地方政府或属于非营利性且产权属于全体业主的,可视为公共配套设施,相应的成本费用可进行扣除,否则不能扣除。

9. 土地增值税预缴

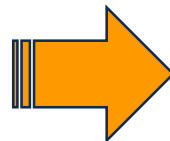
土地增值税

土地增值税是对有偿转让国有土地使用权及地上建筑物和其他附着物产权并取得增值性收入的单位和个人征收的一种税。



土地增值税预缴

土地增值税预缴是指项目全部竣工结算前，对转让房地产取得的收入，按照当地规定的预征率缴纳税款，各地税率略有不同，预缴的土地增值税税款，并不是最终的税款，最后还要进行土地增值税清算，多退少补。



土地增值税清算

土地增值税的清算，是指纳税人在符合土地增值税清算条件后，依照有关政策规定，计算房地产开发项目应缴纳的土地增值税税额，并填写《土地增值税清算申报表》，办理清算手续，结清项目应缴纳土地增值税税款的行为。



10.企业所得税预缴

《中华人民共和国企业所得税法》

第五十四条 **企业所得税分月或者分季预缴。**企业应当自月份或者季度终了之日起十五日内，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表，预缴税款。企业应当自年度终了之日起五个月内，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表，并汇算清缴，结清应缴应退税款。

《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》(国税发[2009]31号)

第八条 **企业销售未完工开发产品的计税毛利率由各省、自治、直辖市国家税务局、地方税务局按下列规定进行确定：**

- (一) 开发项目位于省、自治区、直辖市和计划单列市人民政府所在地城市城区和郊区的，不得低于15%。
- (二) 开发项目位于地及地级市城区及郊区的，不得低于10%。
- (三) 开发项目位于其他地区的，不得低于5%。
- (四) 属于经济适用房、限价房和危改房的，不得低于3%。

第九条 **企业销售未完工开发产品取得的收入，应先按预计计税毛利率分季(或月)计算出预计毛利额，计入当期应纳税所得额。**开发产品完工后，企业应及时结算其计税成本并计算此前销售收入的实际毛利额，同时将其实际毛利额与其对应的预计毛利额之间的差额，计入当年度企业本项目与其他项目合并计算的应纳税所得额。

在年度纳税申报时，企业须出具对该项开发产品实际毛利额与预计毛利额之间差异调整情况的报告以及税务机关需要的其他相关资料。

► 计税依据

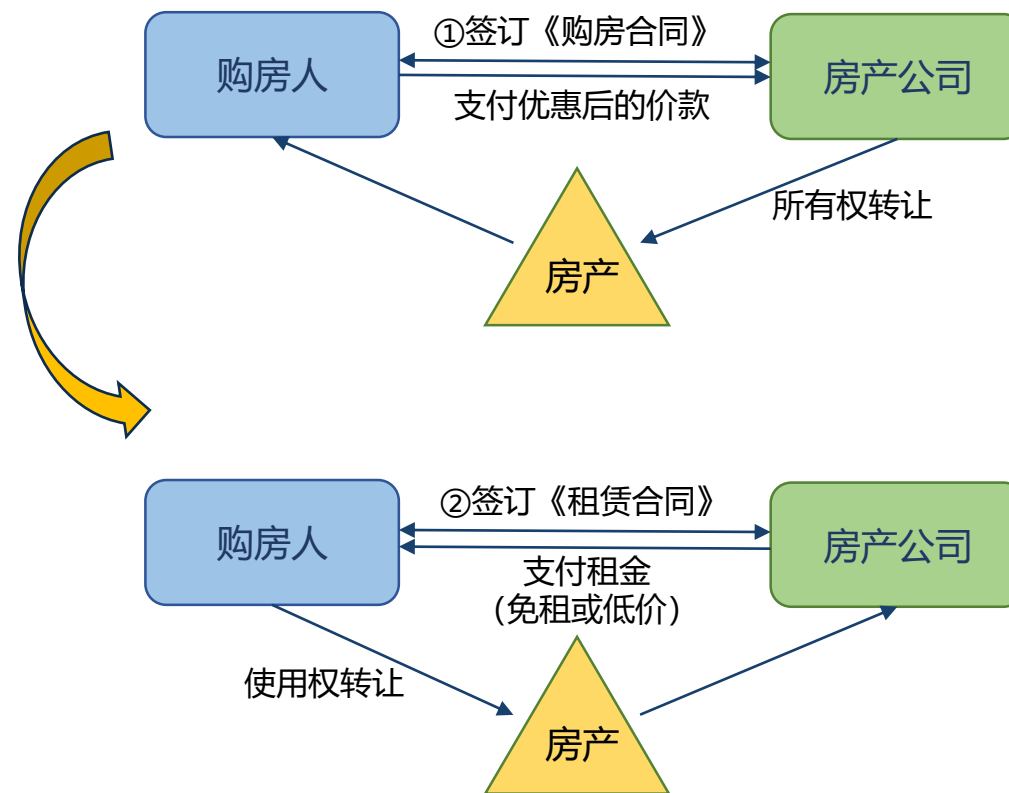
- 对于销售未完工开发产品企业所得税的情况，应根据预计计税毛利率计算得到预计毛利额，计入当期应纳税所得额。
预计毛利额=预收款*15%
- 若预缴期内有完工产品销售且产生了实际利润额，则销售完工开发产品需按其实际利润预缴企业所得税。

11. 商铺售后返租

售后返租，又称售后包租、售后回租、售后承租，就是房地产开发公司在销售商品房时，约定以购房合同的折让优惠后的价款为成交价，同时与购房者签订该房的租赁合同，要求购房者在一定期限内必须将购买的房屋无偿或低价交给房地产开发公司，由房地产开发公司统一经营，经营收益归房地产开发公司。

“售后返租”的销售方式中，商铺返租尤为普遍。

“售后返租”销售方式涉及的税务关系比较复杂，涉及的税种包括增值税、企业所得税、土地增值税、个人所得税、房产税、印花税等。

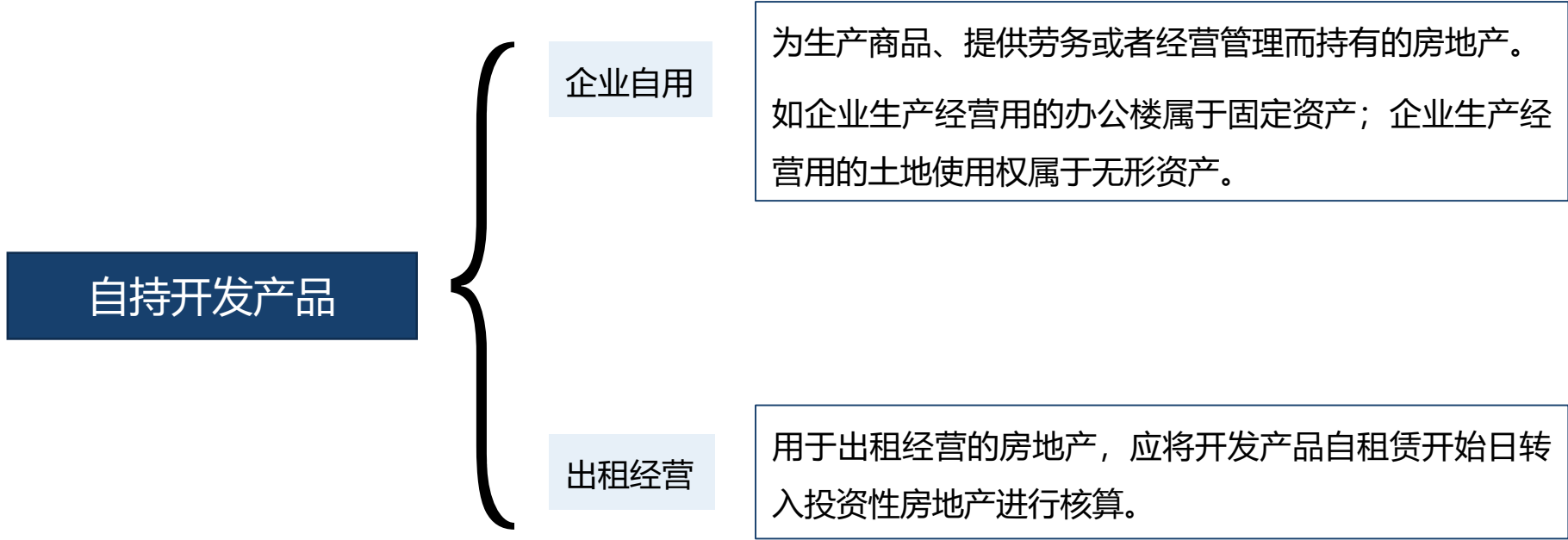




PART 07

自持开发产品阶段

1. 自持开发产品



2.自用房产-企业所得税



收入确认
国税函【2008】
828号



费用扣除
国税发【2009】
31号

第一条规定：

企业发生下列情形的处置资产，除将资产转移至境外以外，由于资产所有权属在形式和实质上均不发生改变，可作为内部处置资产，**不视同销售确认收入**，相关资产的计税基础延续计算。

- (1) 将资产用于生产、制造、加工另一产品；
- (2) 改变资产形状、结构或性能；
- (3) 改变资产用途（如，自建商品房转为自用或经营）；
- (4) 将资产在总机构及其分支机构之间转移；
- (5) 上述两种或两种以上情形的混合；
- (6) 其他不改变资产所有权属的用途。

第十五条规定：

“企业对尚未出售的已完工开发产品和按照有关法律、法规或合同规定对已售开发产品(包括共用部位、共用设施设备)进行日常维护、保养、修理等实际发生的维修费用，准予在当期据实扣除。”

第二十四条规定：

“企业开发产品转为自用的，其实际使用时间累计未超过12个月又销售的，不得在税前扣除折旧费用。”

3.自用房产-房产税



一般规定：国税发【2003】89

一、鉴于房地产开发企业开发的商品房在出售前，对房地产开发企业而言是一种产品，因此，对房地产开发企业建造的商品房，在售出前，不征收房产税；**但对售出前房地产开发企业已使用或出租、出借的商品房应按规定征收房产税。**

(1) 自用地下建筑物

财税【2005】181号规定：

一、凡在房产税征收范围内的具备房屋功能的地下建筑，包括与地上房屋相连的地下建筑以及完全建在地面以下的建筑、地下人防设施等，均应当依照有关规定**征收房产税**。

上述具备房屋功能的地下建筑是指有屋面和维护结构，能够遮风避雨，可供人们在其中生产、经营、工作、学习、娱乐、居住或储藏物资的场所。

二、自用的地下建筑，按以下方式计税：

1.工业用途房产，以房屋原价的50%-60%作为应税房产原值。

应纳税额的税额=应税房产原值×(1-扣除比例)×1.2%。

2.商业和其他用途房产，以房屋原价的70%-80%作为应税房产原值。

应纳税额的税额=应税房产原值×(1-扣除比例)×1.2%。

房屋原价折算为应税房产原值的具体比例，由各省、自治区、直辖市和计划单列市财政和地方税务部门在上述幅度内自行确定。

3.对于与地上房屋相连的地下建筑，如房屋的地下室、地下停车场、商场的地下部分等，应将地下部分与地上房屋**视为一个整体按照地上房屋建筑**的有关规定计算征收房产税。

3.自用房产-房产税

(2) 无产权的房屋自用

应该缴纳房产税。

财税地字【1987】3号对“房产”做了定义，明确：房产是以房屋形态表现的财产。

房屋是指有屋面和围护结构（有墙或两边有柱），能够遮风避雨，可供人们在其中生产、工作、学习、娱乐、居住或者储藏物资的场所。因而对建筑物是否征收房产税的判定依据是“房产”的定义，而不是是否具有房屋产权证。

(3) 工程尚未决算但已经自用新建房产

财税地字【1986】8号第十九条规定，纳税人在办理验收手续前已使用或出租、出借的新建房屋，**应按法规征收房产税。**

(4) 旧房安装的中央空调

国税发【2005】173号规定：自2006年1月1日起，凡以房屋为载体，不可移动的附属设备和配套设施，如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等，无论在会计核算中是否单独记账与核算，**都应计入房产原值，计征房产税。**

(5) 房屋装修费

①对新建房屋进行**初次装修**，凡属于与房屋不可分割的吊顶、高档灯具、墙饰、地砖、门窗等投资，不论其账务如何处理，一律**并入房产原值征收房产税。**

②对旧房**重新装饰、装修**的投资额，按现行会计制度规定，凡计入固定资产科目、增加房产原值的，征收房产税，不增加房产原值的，不征收房产税。

4.自用房产-城镇土地使用税



财税【2006】186号

企业从取得土地使用权开始就发生了纳税义务，房产转为自用，土地使用权并没有转让出去，仍旧**需要缴纳土地使用税**。

财税【2006】186号第四条规定，关于有偿取得土地使用权城镇土地使用税纳税义务发生时间问题，以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

5.出租经营-增值税

财税【2016】36号规定，房地产企业出租自己开发的房地产项目(包括如商铺、写字楼、公寓等)，适用**租赁服务**税目中的**不动产经营租赁**服务税目和不动产融资租赁服务税目(不含不动产售后回租融资租赁)

不动产租赁方式	计税方法及税率(征收率)	预征率	备注
一般纳税人出租4.30前取得的不动产	简易计税方法 5%	5%	不动产所在地预缴
	一般计税方法 11%		机构所在地申报缴纳
一般纳税人出租5.1后取得的不动产	一般计税方法 11%	3%	不动产所在地预缴
			机构所在地申报缴纳
小规模纳税人出租其取得的不动产	简易计税方法 5%	5%	不动产所在地预缴
			机构所在地申报缴纳
其他个人出租其取得的不动产(不含住房)	简易计税方法 5%		不动产所在地缴纳
个人出租住房	简易计税方法 5%减按1.5%		不动产所在地缴纳

6. 出租经营-企业所得税



一般规定：《中华人民共和国企业所得税法实施条例》

第十九条

所称租金收入，是指企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的收入。租金收入，按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。

(1) 与承租人签订租赁预约协议

国税发【2009】31号第十条规定：

企业新建的开发产品在尚未完工或办理房地产初始登记、取得产权证前，与承租人签订租赁预约协议的，自开发产品交付承租人使用之日起，出租方取得的预租价款按租金确认收入的实现。

(2) 免租期

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第十九条规定，租金收入，按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现，因此税法上免租期不确认收入，这与会计处理不同，需要进行纳税调整。

(3) 提前一次性收取租金，可分期确认收入

国税函【2010】79号规定，根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第十九条的规定，企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的租金收入，应按交易合同或协议规定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。

其中，如果交易合同或协议中规定**租赁期限跨年度，且租金提前一次性支付的**，根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九条规定的收入与费用配比原则，出租人**可**对上述已确认的收入，在租赁期内，**分期均匀**计入相关年度收入。

7. 出租经营-房产税



一般规定

《中华人民共和国房产税暂行条例》规定，对企业出租的房地产，以租金收入12%计算缴纳房产税。

财税【2008】24号第二条四款的规定，对企业按市场价格向个人出租用于居住的住房，减按4%的税率征收房产税。

财税【2016】43号规定，房产出租的，计征房产税的租金收入不含增值税。自2016年5月1日起执行。

(1) 出租地下非人防车库

财税【2005】181号规定：

一、凡在房产税征收范围内的具备房屋功能的地下建筑，包括与地上房屋相连的地下建筑以及完全建在地面以下的建筑、地下人防设施等，均应当依照有关规定征收房产税。

上述具备房屋功能的地下建筑是指有屋面和维护结构，能够遮风避雨，可供人们在其中生产、经营、工作、学习、娱乐、居住或储藏物资的场所。

三、出租的地下建筑，按照出租地上房屋建筑的有关规定计算征收房产税。

(2) 出租地下人防车库

《关于平时使用人防工程收费的暂行规定》第二条：“人防工程及其设备是国家的财产。”

《中华人民共和国房产税暂行条例》第二条规定，“房产税由产权所有人缴纳，产权属于全民所有的，由经营管理的单位缴纳。”因此，房地产公司将地下人防车位直接出租给业主，应由经营管理的单位即房地产公司缴纳房产税。

(3) 出租地上车位

地上车位由于不具有房屋的形态，不满足房产税的定义，因此不属于房产税的征税对象，不征房产税。

7. 出租经营-房产税

(4) 未出售车库收取的停车费

①如果是将特定车位在一个较长的时间段内固定给车主停车，其他人不得占用，则所取得收入具有租金收入性质，相应地应该**对车库按租金收入计征房产税**；

②如果是按次收取停车费，那么车库就是开发企业自用，应该**按房产余值计征房产税**；

③如果两种情况混杂且难以分清主次，则应与主管税务机关沟通确定。

(5) 出租机械车位

机械车位是一个移动的非独立空间，它必须依靠机械的整体运行和空间的交换来达到个体车位使用的目的。

由于机械车位属于设备，不具备房屋的形态，不满足房产税中关于房屋的定义，**不属于房产税的征税对象**，因而出租机械车位不征收房产税。

(6) 按小时收费的机动车位

按小时收费的机动车位，如果具有车辆保管义务的，则属于保管行为，不属于房屋租赁行为，**不从租计征房产税，应该从价计征房产税**。

如果不具有保管义务的，属于车位租赁合同，同出租车位适用相同的税务处理。

(7) 自有房产免费提供给职工

财税【2000】125号规定：“对按政府规定价格出租的公有住房和廉租住房，包括企业和自收自支的事业单位向职工出租的单位自有住房**暂免征收房产税**。”

这里是指不高于政府规定价格出租的单位自有住房暂免征收房产税。