

从一例税务机关败诉看纳税主体的认定

■ 纪宏奎 陈长银 周琴

A公司于2009年8月与B公司签订了《土地转让合同》，将其拥有的位于某市的工业用地转让给B公司，合同中约定交付土地的时间为2009年9月。而土地实际交付时间为2011年3月，B公司实际取得土地使用证的时间为2011年5月，B公司在取得土地使用权后的次月（即6月）依法申报缴纳了城镇土地使用税。2011年，该市地税稽查局对B公司进行纳税检查时，发现B公司从签订合同至取得土地使用权证期间的城镇土地使用税并未缴纳，除追缴B公司未缴纳的城镇土地使用税以及相应的滞纳金外，还依法处以0.5倍的罚款。

税务机关的理由是：根据《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策的通知》（财税[2006]186号）（以下简称186号文）第二条规定，“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。国家税务总局《关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发[2003]89号）第二条第四款中有关房地产开发企业城镇土地使用税纳税义务发生时间的规定同时废止。”

186号文将城镇土地使用税（以下简称土地使用税）纳税义务发生的时间与土地合同中当事人约定的土地交付时间或土地合同签订的时间直接挂钩，为土地受让方创设土地使用税的纳税义务。也就是说，无论是以出让或是转让方式受让土地，受让方将可能在签订土地合同而未取得土地使用权甚至未使用土地时就要缴纳土地使用税了。并且186号文出台至今，并无相关文件明确该文已经失效或废止。本案中，双方约定的土地交付时间为2009年9月，所以，在约定的时间内，不论土地是否交付，土地使用税的纳税主体应当是B公司，B公司应当从2009年10月起履行土地使用税的纳税义务。但B公司在规定的时间内未履行申报纳税义务，所以应当对B公司给予追缴税款、加收滞纳金并给予税务行政处罚。然而，B公司对税务机关的处理不服，依法申请税务行政复议。

B公司认为：从签订合同至取得土地使用权证期间，公司从未取得该土地使用权，也未使用过该土地，故在取得该土地使用权或接收该土地前，土地使用税应由A公司承担，过户后的土地使用税才由B公司承担。所以，税务机关对土地使用税的纳税主体认定存在错误，所作出的税务处理也是

错误的。

复议结果：撤销税务机关作出的税务处理决定及税务行政处罚决定。

法理分析：税务机关作出的税务处理决定及税务行政处罚决定为何被撤销？本文结合相关法律进行粗浅的分析。

1. 关于土地使用税的纳税人

根据1988年9月27日颁布并于1988年11月1日正式实施的《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》（下称《暂行条例》）第二条规定：在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人，为城镇土地使用税（以下简称土地使用税）的纳税人，应当依照本条例的规定缴纳土地使用税。该条例于2006年12月31日修订并于2007年1月1日生效，修订后的《条例》在第一条增加了一款，作为第二款：“前款所称单位，包括国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业、外商投资企业、外国企业以及其他企业和事业单位、社会团体、国家机关、军队以及其他单位；所称个人，包括个体工商户以及其他个人。”明确外商投资企业、外国企业也必须缴纳土地使用税，但对土地使用税的纳税人的定义仍然采用原《暂行条例》的定义，即土地使用税的纳税义务人是征税范围内使用土地的单位和个人。

国家税务总局于1988年10月24日发布了《关于土地使用税若干具体问题的解释和暂行规定》(国税地字第015号,下称《暂行规定》),第四条规定:“关于纳税人的确定,土地使用税由拥有土地使用权的单位或个人缴纳。拥有土地使用权的纳税人不在土地所在地的,由代管人或实际使用人纳税;土地使用权未确定或权属纠纷未解决的,由实际使用人纳税;土地使用权共有的,由共有各方分别纳税。”该《暂行规定》现在仍然有效。

从上述行政法规和规章可以得出这样的结论:土地使用税的纳税人就是土地使用权人或土地的实际使用人。

2. 关于土地使用权纳税义务的发生时间

《中华人民共和国土地管理法》第九条规定,国有土地和农民集体所有的土地,可以依法确定给单位或者个人使用。第十一条第二款规定,单位和个人依法使用的国有土地,由县级以上人民政府登记造册,核发证书,确认使用权。《中华人民共和国城市房地产管理法》和《中华人民共和国城镇国有土地使用权出让和转让暂行条例》也有类似的规定。也就是说,单位和个人依法使用的国有土地,须由县级以上人民政府登记造册,核发土地使用权证书,才能确认取得土地使用权。

尽管“交付”和“登记”都是物权公示的形式,但其适用对象不同,“交付”适用于动产物权的变动,而“登记”则适用于不动产物权的变动。《物权法》第二十三条规定,“动产物权的设立和转让,自交付时发生法律效力,但法律另有规定的除外。”第九条规定,“不动产物权的设立、变更、转让和消灭,经依法登记,发生法律效力;未经登记,不发生效力,但法律另有规定的除外。”就是说,“交付”是动产物

权取得的生效要件;而不动产物权的取得应当依照法律规定登记,未经登记,不发生效力。当事人之间订立有关设立、变更、转让和消灭不动产物权的合同,除法律另有规定或者合同另有约定外,一般来说,自合同成立时生效,未办理物权登记的,不影响合同效力,但不动产权属不转移。土地使用权(物权法将之改称“建设用地使用权”)属于不动产,只有登记后领取土地使用权证书才算是获得土地使用权。

因此,土地使用权人是土地使用税的纳税人,当其取得土地使用权时才发生纳税义务。

土地的约定交付并不等同于实际交付,即使发生了实际交付,仍可能存在因拆迁或未交清土地款等原因使受让方无法使用该土地的情况。本案例中,未依约交付土地,本来就是出让方或转让方的违约行为,在这种情况下还要求受让方就其未能实际使用的土地缴纳土地使用税,实质上是帮助土地合同的违约者将其法定的纳税义务转嫁给守约者,是缺乏法律依据和有违公平原则的。

综上所述,土地使用税纳税人必须是土地使用权人,至少是实际使用土地的单位或个人。相应地,土地使用税的纳税义务发生时间应是取得土地使用权或实际使用土地时。186号文以约定交付时间或合同签订时间作为土地使用税纳税义务发生时间,人为地提前受让方的纳税义务,是不公平的。

3. 186号文是否已经被间接废止

查阅现有文件,186号文的确未被明确宣布失效或废止。但《关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》(财税[2008]152号,以下简称152号文)规定,纳税人因土地权利状态发生变化而依法终止土地使用税纳税义务的,其应纳税款的计算应截止到土地的权利状态发生变化的当月末。从

法律上来说,“土地权利状态发生变化”应当是以土地使用证发生变更为标志。而土地使用税是按年征收并年年征收,不论是A公司缴纳还是B公司缴纳,都应当是一个延续的过程,也就是说,A公司终止土地使用税纳税义务的时间,也就是B公司开始履行土地使用税纳税义务的时间。本着税不重征的原则,同一宗土地,不应当重复征收土地使用税。把186号文和152号文结合分析,如果186号文继续有效,则同一宗土地就会出现重复纳税的状况。按照152号文,A公司应当是从2011年6月终止土地使用税的纳税义务,而按照186号文,B公司应当是从2009年10月履行纳税义务,这样一来,2009年10月至2011年7月就存在着A公司、B公司以同等金额为同一宗土地缴纳土地使用税的情况。这显然是不符合情理,也不符合税法立法精神的。所以,在笔者看来,152号文实质上从转让方的终止纳税义务发生时间就已经间接明确了受让方的土地使用税纳税义务发生时间。并且根据后法优于先法的原则,此前与该文件规定相矛盾的文件应当自行失效。本案中,B公司受让土地使用权是发生在152号文出台之后,所以应依据152号文认定B公司的纳税义务发生时间,而税务机关向B公司征收土地使用税,属于纳税主体认定错误。

建议:186号文的规定与《土地使用税条例》关于纳税人的规定存在冲突,财政部、国家税务总局应当对186号文作出改变或撤销。因为186号文相对于《土地使用税条例》这一国务院行政法规来说,属于下位法。根据《立法法》有关行政法规的效力高于地方性法规、规章的规定,下位法是不得违反上位法的。■

(作者单位:湖北省国嘉税务师事务所有限公司)

责任编辑 刘莹