

对一宗房屋租赁案例的涉税分析

丁国卫

浙江省某工业企业执行企业会计准则,2012年12月购入营业房一处准备出租经营,资产购置成本为400万元,房产证、土地使用证年限均为37年。企业法律部门草拟合同规定租赁期限37年,租赁期前20年共收取租金700万元,后17年免收租金。企业财务人员根据合同计算应缴纳的各税费:营业税为 $700 \times 5\% = 35$ (万元);城建税 $35 \times 5\% = 1.75$ (万元);教育费附加 $35 \times 3\% = 1.05$ (万元);印花税 $700 \times 0.1\% = 0.70$ (万元);土地使用税按定额应缴4万元;前20年从租部分计征房产税 $700 \times 12\% = 84$ (万元)。根据《财政部 国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》(财税[2010]121号)的规定:“对出租房产,租赁双方签订的租赁合同约定有免收租金期限的,免收租金期间由产权所有人按照房产原值缴纳房产税”,后17年每年从价计征房产税 $400 \times (1 - 30\%) \times 1.2\% = 3.36$ (万元)。合计应缴税费183.62万元。假定不考虑企业所得税及资金时间价值。企业财务人员上述税费计算是否正确?

一、租赁期限为何签订37年

根据现行法律、法规规定,商业用地使用权期限为40年,由于商业用房建造期原因,企业购入的房屋权证年限通常不到40年。企业为何将合同年限签订为37年?企业相关人员解释,《合同法》规定,租赁期限不得超过20年。同时还规定,超过20年的,超过部分无效。出

租企业方为了将房屋长期出租,将合同租赁期人为划分为20年与17年,前20年租金700万元,后17年免租,出租企业方还考虑在前20年收回房屋的成本、利润、税金等,至于后17年的租赁期,对于出租企业就不存在任何合同风险。

二、依据会计准则进行分析

《企业会计准则第21号——租赁(2006)》将租赁分为融资租赁和经营租赁。融资租赁,是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁。其所有权最终可能转移,也可能不转移。准则第六条规定:“符合下列一项或数项标准的,应当认定为融资租赁:……(三)即使资产的所有权不转移,但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分。”案例中37年合同租赁期限占了资产剩余使用年限的100%,根据实质重于形式的原则,承租企业因能够控制租入资产未来的经济利益,在会计上将融资租赁方式租入的资产视为企业的资产,列入承租企业的资产负债表;虽然案例中的房产所有权仍属于出租方所有,但实质上出租人将房产所有权相关的风险和报酬已转移给承租人,出租人的租赁资产在租赁开始日实际上就变成了收取租金的债权。从会计准则分析,该租赁行为应是融资租赁行为。

三、依据税法进行分析

营业税:案例中的租赁期与房屋、土地尚可使用年限相同,是一种长期租赁合同。国家税务总局曾在《关于营业税

若干政策问题的批复》(国税函[2005]83号)对这种情形明确为:“对具有明确租赁年限的房屋租赁合同,无论租赁年限为多少年,均不能将该租赁行为认定为转让不动产永久使用权,应按照‘服务业-租赁业’征收营业税”,但《国家税务总局关于公布全文失效废止、部分条款失效废止的税收规范性文件目录的公告》(国家税务总局公告2011年第2号)将国税函[2005]83号归为失效文件。笔者认为,长期租赁与转让不动产永久使用权其实质是一样的,在《营业税税目注释(试行稿)》(国税发[1993]149号)规定,销售建筑物或构筑物,是指有偿转让建筑物或构筑物的所有权的行为;以转让有限产权或永久使用权方式销售建筑物,视同销售建筑物。不过,根据营业税暂行条例及实施细则规定,本案例无论是按销售建筑物适用“销售不动产”税目,还是按出租房产适用“服务业-租赁业”税目,税率均为5%,计税依据都是700万元,二者计算的营业税结果是一样的。

土地增值税:根据土地增值税暂行条例及实施细则规定,转让国有土地使用权、转让房地产产权并取得收入的单位和个人,应当缴纳土地增值税。而物权法规定,不动产物权的转让,除法律另有规定的外,经依法登记,发生法律效力;未经登记,不发生效力。案例中的企业长期出租房屋,产权未发生变更登记,仍属于出租方所有,不发生转移,从形式上分析不属于土地增值税的征收范围。

由于企业经营行为的复杂性,有些企业为了逃避或减轻税收,采取了各种形式的经营行为,如果仅从形式上来分析,税务机关往往会少征税或征不到税款,于是税法从实质重于形式的角度出发作出了不同规定。如对于企业为了逃避土地增值税变转让为租赁的行为,《国家税务总局关于土地增值税若干征管问题的通知》(国税发[1996]4号)就明确,对于土地增值税开征之后出现的将房地产转让回避成租赁等逃避土地增值税行为的,各地土地管理部门应当协助税务部门审核、把关,税务主管部门也应按照《中华人民共和国税收征收管理法》等规定严格予以查处。同时由于税法与其它法律、法规的调整对象不同,税法并不一定以其它法律法规如物权法所规定的“权证发生变更登记”作为税法上转让的必要条件。只要实质上已发生了产权的转让(占有、使用、收益或处分权利转移),且取得了相应的经济利益,符合税法规定的纳税条件,就产生了纳税义务。《国家税务总局关于未办理土地使用权证转让土地有关税收问题的批

复》(国税函[2007]645号)规定:“土地使用者转让、抵押或置换土地,无论其是否取得了该土地的使用权属证书,无论其在转让、抵押或置换土地过程中是否与对方当事人办理了土地使用权属证书变更登记手续,只要土地使用者享有占有、使用、收益或处分该土地的权利,且有合同等证据表明其实质转让、抵押或置换了土地并取得了相应的经济利益,土地使用者及其对方当事人应当依照税法规定缴纳营业税、土地增值税和契税等相关税收”。

浙江省地税在对“房地产开发项目中转让使用权的车库(车位)是否征收土地增值税”的解答中指出,根据土地增值税暂行条例及实施细则,以出售或者其他方式有偿转让房地产并取得收入的行为,应按规定缴纳土地增值税。因此对房地产开发项目中配套的车库(车位),如转让使用权或提供车库(车位)长期使用且使用年限和房地产的使用年限相同的,其取得的收入应并计房地产开发销售收入,并准予扣除合理计算分摊的相关成本、费用,按规定计算征收土

地增值税。案例中的长期租赁,其实质与解答中的房地产企业出租地下车库(车位)一样,出租使用年限与房地产的尚可使用年限相同,因此根据当地的规定应视同转让行为缴纳土地增值税。

根据以上分析,案例中的长期租赁行为应视同需缴纳土地增值税的转让行为。因此案例中企业应缴纳的税费计算如下:营业税由于计税基础700万元没有变化,应缴税额无变化,营业税、城建税、教育费附加应缴数均同上;印花税按产权转移书据计征 $700 \times 0.05\% = 0.35$ (万元);房产税、土地使用税由于视同所有权发生转移均不用缴纳,但应缴纳土地增值税 $261.85 \times 40\% - 438.15 \times 5\% = 82.83$ (万元)[收入额为700万元;允许扣除的税费为 $35 + 1.75 + 1.05 + 0.35 = 38.15$ (万元);扣除项目金额合计 $= 400 + 38.15 = 438.15$ (万元);增值额为 $700 - 438.15 = 261.85$ (万元);增值率为 $261.85 \div 438.15 \times 100\% = 59.76\%$],合计应缴税费120.98万元。■

(作者单位:绍兴中兴税务师事务所有限公司)

责任编辑 刘莹

● 启事

《财务与会计》和《财务与会计》(理财版) 2012年度优秀文章评选活动启动

为充分调动广大作者的写作积极性,进一步提高办刊质量,更好地为读者服务,同时也为了答谢广大读者、作者给予我刊一如既往的支持和厚爱,我刊继续开展2012年度优秀文章评选活动。具体评选办法如下:

1. 评选范围:所有在2012年《财务与会计》和《财务与会计》(理财版)上发表的文章(不论长短,不限栏目)。
2. 优秀文章奖励办法:《财务与会计》和《财务与会计》(理财版)各设一等奖2名(一等奖的得票须起来票半数),奖金每篇1500元;二等奖10名,奖金每篇1000元。
3. 奖项的产生办法:以读者投票评选为基础,根据得票的高低确定奖励名次;同时设专家评审小组进行复审。
4. 读者奖励办法:《财务与会计》和《财务与会计》(理财版)各设优秀读者奖100名,从参加投票的读者中随机产生(有随函附寄评刊意见的优先),每位奖金100元;设热心读者100名,每位赠送《走进会计的日子》一本。随函附寄评刊意见与建议,将在适当时候在本刊择优刊出。
5. 编辑部给所有获奖作者颁发证书。
6. 请将您的评选结果(请注明刊名、刊期、篇名、作者姓名)及联系单位或地址寄至:(100036)北京市187信箱中国财政杂志社《财务与会计》编辑部李莉。评选活动的截止日期为2013年3月31日(以当地邮戳为准)。

我们衷心期望广大读者热情参加这次评选活动,评出您心中的优秀文章。

《财务与会计》编辑部
《财务与会计》(理财版)编辑部