

企业以售后回租方式进行融资等 有关契税政策解读

■ 李小青 刘厚兵

《财政部 国家税务总局关于企业以售后回租方式进行融资等有关契税政策的通知》(财税[2012]82号)就各地反映的契税政策执行中若干问题进行了明确,相关政策从文件下发之日(即2012年12月6日)起执行。现就有关政策解读如下:

一、企业售后回租合同期满回购原房屋等免征契税

《国家税务总局关于融资性售后回租业务中承租方出售资产行为有关税收问题的公告》(国家税务总局公告2010年第13号)明确:“融资性售后回租业务是指承租方以融资为目的将资产出售给经批准从事融资租赁业务的企业后,又将该项资产从该融资租赁企业租回的行为。融资性售后回租业务中承租方出售资产时,资产所有权以及与资产所有权有关的全部报酬和风险并未完全转移。一、增值税和营业税。根据现行增值税

和营业税有关规定,融资性售后回租业务中承租方出售资产的行为,不属于增值税和营业税征收范围,不征收增值税和营业税。二、企业所得税。根据现行企业所得税法及有关收入确定规定,融资性售后回租业务中,承租人出售资产的行为,不确认为销售收入,对融资性租赁的资产,仍按承租人出售前原账面价值作为计税基础计提折旧。租赁期间,承租人支付的属于融资利息的部分,作为企业财务费用在税前扣除。本公告自2010年10月1日起施行。此前因与本公告规定不一致而已征的税款予以退税。”而融资性售后回租业务中经常涉及房屋、土地权属资产出售业务,其契税政策却未明确,是否也根据国家税务总局公告2010年第13号“融资性售后回租业务中承租方出售资产时,资产所有权以及与资产所有权有关的全部报酬和风险并未完全转移”之规定,对金融租赁公司开展售后回租业务,承受承租人房屋、

土地权属也免征契税或者不征收契税呢?财税[2012]82号文对此进行了明确规定,“对金融租赁公司开展售后回租业务,承受承租人房屋、土地权属的,照常征税。对售后回租合同期满,承租人回购原房屋、土地权属的,免征契税。”

二、招拍挂方式以最终土地使用权承受人为纳税人

我国现行法律规定,土地使用权出让可以采取下列方式:(一)招标;(二)拍卖;(三)协议;(四)国家和市人民政府规定的其他方式。用于商业、旅游、娱乐、金融、服务业、商品房等项目的土地使用权出让,应当通过招标、拍卖方式进行,但经市人民政府批准以协议方式出让土地使用权的特殊情形除外。拍卖方式出让土地使用权,是指由土地所有者的代表在指定的时间、地点、公开场合下,就出让使用权的土地公开叫价竞投,符合条件的竞投者竞投应价按“价

足够的监督和激励,企业才能确保员工不会辜负受托责任。

3. 强化内部审计与法务部门。随着我国法律制度逐渐完善,企业内部合规部门的建设也将越来越重要。建立有效的内部控制系统是管理层的责任,而内部审计师有责任通过审查和评价控制系统的健全有效性来揭露业务经营部门存在的风险,协助防止商业贿赂等

舞弊行为。企业的内部审计部门应顺应“风险导向审计”的潮流,根据组织经营活动各方面的潜在风险水平来协助遏制舞弊。内部审计师在合理程度上确认组织发生了类似商业贿赂等严重的舞弊现象时,不仅要向职能或业务活动中负责采取纠正措施的人员报告,还应当将这种情况及时通知管理层和董事会,保证信息的畅通。规模较大的企业还

应逐步建立以合规官与律师组成的内部控制团队,从更高层面上控制经济犯罪带来的风险。依靠法务部门的日常合规管理和审计部门定期与不定期的内部检查,可以有效地发现经营过程中的不合规问题。■

(作者单位:中南财经政法大学会计学院)

责任编辑 陈利花

高者得”的原则确定土地使用权受让人的一种出让方式。招标出让土地使用权，是指在指定的期限内，由符合条件的单位或者个人以书面投标形式，竞投某块土地的使用权，由招标人根据一定的要求择优确定土地使用者(受让人)的出让方式。协议出让或叫定向议标，是指出让人(市、县土地行政主管部门)与有意受让人进行谈判、切磋、协商，取得一致意见后，签订土地使用权出让合同，从而实现土地使用权的有偿出让。

由于国家政策调控，近年各地都出现了土地流拍、流标等现象，甚至出现土地收回现象，其契税纳税人如何确定呢？财税[2012]82号文明确，以招拍挂方式出让国有土地使用权的，纳税人为最终与土地管理部门签订出让合同的土地使用权承受人。

三、个人房屋被征收不缴房屋产权调换差价换房可免征契税

现实情况下，政府拆迁不仅有住房还往住有店面、车库等其他性质房屋。《财政部 国家税务总局关于城镇房屋拆迁有关税收政策的通知》(财税[2005]45号)第二条规定：“对拆迁居民因拆迁重新购置住房的，对购房成交价格中相当于拆迁补偿款的部分免征契税，成交价格超过拆迁补偿款的，对超过部分征收契税。”上述优惠政策只针对拆迁居民因拆迁重新购置住房，并没有包括商业用房。因此，在不少地方购买店面成交价格中相当于拆迁补偿款的部分不能享受契税优惠政策。

为此，财税[2012]82号文废止了财税[2005]45号第二条规定，修改为：“市、县级人民政府根据《国有土地上房屋征收与补偿条例》有关规定征收居民房屋，居民因个人房屋被征收而选择货币补偿用以重新购置房屋，并且购房成交价格不超过货币补偿的，对新购房屋免征契税；购房成交价格超过货币补偿的，对差价部分按规定征收契税。居

民因个人房屋被征收而选择房屋产权调换，并且不缴纳房屋产权调换差价的，对新换房屋免征契税；缴纳房屋产权调换差价的，对差价部分按规定征收契税。”对比原来的规定，新政策将“住房”修改为“房屋”，扩大了契税优惠对象范围；增加了“居民因个人房屋被征收而选择房屋产权调换，并且不缴纳房屋产权调换差价的，对新换房屋免征契税；缴纳房屋产权调换差价的，对差价部分按规定征收契税”这一规定，使得政策更加细化，可操作性更强。通知中新增的“产权调换”相当于拆迁后还建住房，同样可以享受契税优惠。

四、建设保障性住房要按取得全部土地使用权的成交价格征税

国家先后出台的《财政部 国家税务总局关于廉租住房经济适用住房和住房租赁有关税收政策的通知》(财税[2008]24号)、《财政部 国家税务总局关于支持公共租赁住房建设和运营有关税收优惠政策的通知》(财税[2010]88号)和《财政部 国家税务总局关于城市和国有工矿棚户区改造项目有关税收优惠政策的通知》(财税[2010]42号)等文件，对于保障性住房建设给予了诸多税收优惠政策，如财税[2010]88号文规定，“对公租房建设期间用地及公租房建成后占地免征城镇土地使用税。在其他住房项目中配套建设公租房，依据政府部门出具的相关材料，可按公租房建筑面积占总面积的比例免征建造、管理公租房涉及的城镇土地使用税。对公租房经营管理单位建造公租房涉及的印花稅予以免征。在其他住房项目中配套建设公租房，依据政府部门出具的相关材料，可按公租房建筑面积占总面积的比例免征建造、管理公租房涉及的印花稅”。那么对于契税方面是否也可以比照享受相关税收优惠呢？财税[2012]82号文对此进行了明确：“企业承受土地使用权用于房地产开发，并在该土地上代

政府建设保障性住房的，计税价格为取得全部土地使用权的成交价格”。

这里应当注意何为“计税价格为取得全部土地使用权的成交价格”。根据《财政部 国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》(财税[2004]134号)，出让国有土地使用权的，其契税计税价格为承受人为取得该土地使用权而支付的全部经济利益。其中以协议方式出让的，其契税计税价格为成交价格。成交价格包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、拆迁补偿费、市政建设配套费等承受者应支付的货币、实物、无形资产及其他经济利益。以竞价方式出让的，其契税计税价格，一般应确定为竞价的成交价格，土地出让金、市政建设配套费以及各种补偿费用应包括在内。先以划拨方式取得土地使用权，后经批准改为出让方式取得该土地使用权的，应依法缴纳契税，其计税依据为应补缴的土地出让金和其他出让费用。如取得土地使用权的房地产开发公司自行实施拆迁的，其支付给拆迁公司的劳务费属于为取得该土地使用权而支付的全部经济利益，即应并入包括拆迁补偿费在内的各种补偿费中作为契税的计税依据。而且根据《国家税务总局关于免征土地出让金出让国有土地使用权征收契税的批复》(国税函[2005]436号)规定，对承受国有土地使用权所应支付的土地出让金，要计征契税。不得因减免土地出让金，而减免契税。

五、以房屋、土地以外的资产增资被投资公司不缴纳契税

财税[2012]82号文明确，单位、个人以房屋、土地以外的资产增资，相应扩大其在被投资公司的股权持有比例，无论被投资公司是否变更工商登记，其房屋、土地权属不发生转移，不征收契税。

提醒注意的是，《财政部 国家税务总局关于企业改制过程中以国家作价出

解读外派海员等特定劳务 免征营业税政策

刘厚兵 朱丽云

2012年6月15日,财政部和国家税务总局联合下发《财政部 国家税务总局关于外派海员等劳务免征营业税的通知》(财税[2012]54号),明确外派海员等三项劳务从2012年1月1日起免征营业税。现结合《财政部 国家税务总局关于个人金融商品买卖等营业税若干免税政策的通知》(财税[2009]111号)就有关境内纳税人在境外发生(提供)的部分劳务营业税政策进行分析。

一、标的物在境外的建设工程 监理免税

新营业税政策规定境内外劳务判

资(入股)方式转移国有土地使用权有关契税法问题的通知》(财税[2008]129号)规定,根据《中华人民共和国契税暂行条例》第二条第一款规定,国有土地使用权出让属于契税的征收范围。根据《中华人民共和国契税暂行条例细则》第八条第一款规定,以土地、房屋权属作价投资、入股方式转移土地、房屋权属的,视同土地使用权转让征税。因此,对以国家作价出资(入股)方式转移国有土地使用权的行为,应视同土地使用权转让,由土地使用权的承受方按规定缴纳契税。依据上述规定,母公司以土地、房屋对子公司增资,不属于同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的无偿划转。因此,对以作价出资(入股)方式转移土地、房屋权属的行为,视同土地使用权转让,

定原则由“劳务发生地”调整为“属人”和“收入来源地”相结合。新营业税实施细则第四条规定,提供或者接受条例规定劳务的单位或者个人在境内的属于境内劳务。即:一是境内单位或者个人提供的全部劳务,无论其提供的劳务是否发生在境内都属于境内提供劳务;二是接受劳务方在境内接收劳务均为境内提供劳务,无论其是否属于境内单位或者个人;三是劳务提供方有来源于境内的收入都视为境内劳务,无论其是否在境内提供劳务。所以,一直以来对境内单位或者个人有关标的物在境外的建设工程监理劳务,虽然上述劳务发生在境外,由承受方按规定缴纳契税。

六、个体工商户经营者与其设立的企业之间房屋权属的相互划转免税

《财政部 国家税务总局关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》(财税[2012]4号)规定,同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转,包括母公司与其全资子公司之间,同一公司所属全资子公司之间,同一自然人与其设立的个人独资企业、一人有限公司之间土地、房屋权属的划转,免征契税。而此前出台有关契税政策文件虽然废止或者失效,但它们也均强调过相关免税或者不征税政策只适用于法人企业。在政策执行中,主管税务机关一般

但由于提供劳务的单位或个人在境内,仍应属于境内劳务按规定征税。

但财税[2012]54号文明确,自2012年1月1日起,“标的物在境外的建设工程监理”免征营业税。同时规定,在财税[2012]54号文到达之日前上述已征收入库的应予免征的税款,允许从纳税人以后应缴的营业税税款中抵减或予以退税。这里应注意,由于政策执行起始日为2012年1月1日,此前征收入库税款并不属于免征税款,也就不能从纳税人以后应缴的营业税税款中抵减或予以退税。

例:假设某境内公司请境外某设计单位对其度假村项目进行设计(设计劳

认为个体工商户、合伙企业不是法人企业,不适用上述优惠政策。这和国家现行大力扶持中小企业和小微企业政策是明显相悖的。

对此,财税[2012]82号文规定,个体工商户经营者将其个人名下的房屋、土地权属转移至个体工商户名下,或个体工商户将其名下的房屋、土地权属转回原经营者个人名下,免征契税。合伙企业的合伙人将其名下的房屋、土地权属转移至合伙企业名下,或合伙企业将其名下的房屋、土地权属转回原合伙人名下,免征契税。这一政策的出台,对一些个体工商户或中小微企业是个利好。■

(作者单位:江西省新干县财政局
江西省赣县地方税务局)

责任编辑 刘莹