

关于房产税和土地使用税计算的截止期的争议

■ 刘久扬 潘斌

《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》(财税[2008]152号)规定:“自2009年1月1日起,纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的,其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。”实践中,税务机关和纳税人往往对文中提到的“房产、土地的实物或权利状态发生变化”理解不一。

一、房产的实物变化

由于房产是以房屋形态表现的财产,其实物发生变化,通常是指在不涉及房产权属发生变化的情况下,房屋拆除或房屋改造,即房产原值发生变化。《物权法》第三十条规定:“因合法建造、拆除房屋等事实行为设立或者消灭物权的,自事实行为成就时发生效力。”这种情况下,房产税的纳税主体未发生改变,但带来房产税计税依据发生变化,原有的房产税纳税义务时间终止,新的纳税义务时间需重新开始计算。

如甲企业2011年3月份投入50万元将自有厂房(房产税计税依据为100万元)进行改造,当年5月份建成使用,试问2011年该企业房产税如何缴纳(甲企业所在省规定房产原值扣除率为30%)?

《财政部税务总局关于房产税若干

具体问题的解释和暂行规定》(财税地字[1986]第008号)规定:“纳税人自建的房屋,自建成之次月起征收房产税;纳税人委托施工企业建设的房屋,从办理验收手续之次月起征收房产税。”因此,甲企业2011年应纳房产税需分段计算,即改造前应纳房产税=100×(1-30%)×1.2%×5/12=0.35(万元),改造后应纳房产税=150×(1-30%)×1.2%×7/12=0.735(万元),2011年全年应纳房产税为1.085万元。

二、房产的权利变化

房产权利状态发生变化,通常是指房地产交易过程中,房产权属发生变化。《城市房地产管理法》规定,房地产交易包括房地产转让、房地产抵押和房屋租赁三种情况。对于房产税来说,这会带来房产税纳税主体发生变化,纳税义务时间也发生相应的变化。但其纳税义务时间是以签订合同时间为准还是以办理权属变更时间为准呢?

1. 房地产转让和抵押

《物权法》第十四条规定:“不动产物权的设立、变更、转让和消灭,依照法律规定应当登记的,自记载于不动产登记簿时发生效力。”《城市房地产管理法》第三十六条规定:“房地产转让、抵押,当事人应当依照本法第五章的规定办理权属登记。”也就是说,对于房地产

转让和房地产抵押,当事人必须办理权属变更。因此,对于房地产转让和抵押,房产税的纳税主体及纳税义务的截止时间为办理权属变更的当月末。即使签订转让或抵押合同,只要房产权属未发生转移,仍由原纳税主体缴纳房产税。

需要注意的是,这里的房产转让是指存量房的转让,不包括新建商品房的转让。《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)规定:“购置新建商品房,自房屋交付使用之次月起计征房产税和城镇土地使用税;购置存量房,自办理房屋权属转移、变更登记手续,房地产权属登记机关签发房屋权属证书之次月起计征房产税和城镇土地使用税。”

2. 房屋租赁

由于普通房产租赁不涉及房产权属变化,房产税的纳税主体不发生改变,但房产税的计征方式发生变化。《合同法》第四十四条规定:“依法成立的合同,自成立时生效。”同时第九十五条规定:“法律规定或者当事人约定解除权行使期限,期限届满当事人不行使的,该权利消灭。”因此,对于房屋租赁,纳税义务截止时间需以租赁合同约定的(停止)使用的当月末为准。

如甲企业2011年3月与乙企业签订租赁合同,将价值100万元的房屋从2011年4月1日至6月31日租赁给乙企

业,租金6万元,试问甲企业2011年房产税如何缴纳(甲企业所在省规定房产原值扣除率为30%)?

甲企业2011年应纳房产税需分为从价计征和从租计征两种方式,即 $100 \times (1 - 30\%) \times 1.2\% \times 9/12 + 6 \times 12\% \times 3/12 = 0.81$ (万元)。

需提醒的是,如甲企业与乙企业签订的是无租合同,《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》(财税[2009]128号)规定,无租使用其他单位房产的应税单位和个人,依照房产余值代缴纳房产税。

另外,与普通房产租赁不同的是,对于房产出典和融资租赁房屋两种特殊交易形式,房产税纳税主体需发生改变,但房产税的纳税义务时间,仍以合同约定交付房屋时间为权利状态发生变化时间。

所谓房屋出典是指承典人支付房屋典价而占有、使用出典人的房屋,出典人于典期届满时,返还典价赎回房屋或者不赎回而丧失房屋所有权的法律制度。房产承典人相当于用益物权人。财税[2009]128号文规定:“产权出典的房产,由承典人依照房产余值缴纳房产税。”又由于房屋出典必须签订合同,因此,对于房产出典人来说,房产税纳税义务的截止时间为合同约定交付房屋的当月末。

对于融资租赁房屋来说,由于租赁费包括购进房屋的价款、手续费、借款利息等,与一般房屋出租的“租金”内涵不同,且租赁期满后,当承租方偿还最后一笔租赁费时,房屋产权要转移到承租方,这实际上是一种变相的分期付款购买固定资产的形式。财税[2009]128号文规定:“融资租赁的房产,由承租人自融资租赁合同约定开始日的次月起依照房产余值缴纳房产税。合同未约定开始日的,由承租人自合同签订的次月起依照房产余值缴纳房产税。”

3. 房地产开发企业开发的商品房

国税发[2003]89号文规定:“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。”其纳税义务截止时间应按以上房产相关规定界定。

三、土地的实物变化

城镇土地使用税是以纳税人实际占用的土地面积作为计税依据的,因此,土地实物变化通常是指在土地权利状态未发生变化的情况下,纳税人实际占用的土地面积发生变化。实践中,土地面积发生变化通常有两种情况:一是经过法定程序增加或转让部分土地面积,二是经批准,采取开山填海等方式整治土地,使原占有土地面积发生变化。

如甲企业原占用土地2 000平方米,由于生产需要,于2011年6月通过转让方式取得1 000平方米的土地使用权,试问该企业2011年如何缴纳城镇土地使用税(该企业所在城市城镇土地使用税单位税额为每平方米10元)?

《城镇土地使用税暂行条例》第九条规定:“征用的非耕地,自批准征用次月起缴纳土地使用税。”因此,甲企业2011年应缴纳城镇土地使用税 $= 2\ 000 \times 10 \times 6/12 + (2\ 000 + 1\ 000) \times 10 \times 6/12 = 25\ 000$ (元)。

对于采取开山填海等方式整治土地,《城镇土地使用税暂行条例》第六条规定:“经批准开山填海整治的土地和改造的废弃土地,从使用的月份起免缴土地使用税5年至10年。”

四、土地的权利变化

《城镇国有土地使用权出让和转让暂行条例》规定,土地权利状态发生变化,一般是指土地使用权出让、转让、出租、抵押、终止。

实践中,常见的土地权利状态发生变化是土地使用权转让、抵押和出租。

1. 土地使用权转让和抵押

对于土地使用权转让,《城镇国有土地使用权出让和转让暂行条例》第十九条、第二十条和第二十一条规定:土地使用权转让是指土地使用者将土地使用权再转移的行为,包括出售、交换和赠与。土地使用权转让应当签订转让合同。土地使用权转让时,土地使用权出让合同和登记文件中所载明的权利、义务随之转移。因此,对于土地使用权转让,土地权利状态发生变化时间是指签订转让合同约定交付土地的时间。《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)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。”

以上对城镇土地使用税纳税义务发生时间的规定,是针对指出让或转让方式取得无地上建筑物的土地使用权。如果连同地上建筑物一起转让,其城镇土地使用税的纳税义务起止时间应为房产权属变更时间。因为《城镇国有土地使用权出让和转让暂行条例》第二十三条规定:“土地使用权转让时,其地上建筑物、其他附着物所有权随之转让。”《城市房地产管理法》第六十一条规定:“房地产转让或者变更时,应当向县级以上地方人民政府房产管理部门申请房产变更登记,并凭变更后的房屋所有权证书向同级人民政府土地管理部门申请土地使用权变更登记,经同级人民政府土地管理部门核实,由同级人民政府更换或者更改土地使用权证书。”也就是说,连同地上建筑物一起转让土地使用权,是“地随房走”,出让方和受让方纳税义务的起止时间应为办理房产权属变更时间,否则将会出现



同一块土地上的房产,由于签订土地转让合同时间和办理房产权属变更的时间差,而出现不同的房产税和城镇土地使用税纳税主体。

土地使用权抵押和土地使用权转让处理一致。

2. 土地使用权出租

《城镇国有土地使用权出让和转让暂行条例》第二十九条和第三十条规定:土地使用权出租,出租人与承租人应当签订租赁合同。土地使用权出租后,出租人必须继续履行土地使用权出让合同。《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[1988]第015号)规定:“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。”因此,对于土地使用权出租,首先应判断出租方是否在土地所在地,再确认纳税主体是否发生变化。如出租方在土地所在地,其纳税主体就未发生变化,城镇土地使用权仍由出租方缴纳;如出租方不在土地所在地,其纳税主体就为代管人或实际使用人,其纳税义务发生变化时间,应以合同明确的交付使用时间为准。

3. 房地产开发企业的城镇土地使用税

在实践中,对房地产开发企业的城镇土地使用税纳税义务截止时间往往存在较大争议。各地税务机关对房地产开发企业城镇土地使用税的纳税义务时间的界定也存在不一致的情况。如《青岛市地方税务局关于明确房地产企业商品房开发期间城镇土地使用税有关问题的通知》(青地税函[2009]128号)规定:“房地产企业开发商品房已经销售的,土地使用税纳税义务的截止时间为商品房实物或权利状态发生变化即商品房交付使用的当月末。商品房交付使用,是指房地产企业将已建成的房屋转移给买受人占有,其外在表现主要是将房屋的钥匙交付给买受人。”而《广西壮族自治区地方税务局关于房地产企业城镇土地使用税纳税义务终止时间的通知》(桂地税字[2009]117号)规定:“对房地产开发企业建造的商品房用地,在商品房出售之前,应依照规定征收城镇土地使用税;终止缴纳的时间应以商品房出售双方签订销售合同生效的次月起。”以上两地税务机关界定城镇土地使用税纳税义务的截止时间截然不同。那么,对于房地产开发企业来说,其城镇土地使用税纳税义务的截止时间究竟以签订销售合同时间为准还是以交付

房屋时间为准呢?

通过以上分析我们知道,对于连同地上建筑物一起转让土地使用权的,其纳税义务的截止时间是办理房产权属变更时间。但对于房地产开发企业来说,由于建造的商品房是商品,而且购买方可能由于种种原因,取得房屋后仍在一定时间内无法办理房产权属证明,如果以办理房产权属变更时间来界定房地产开发企业纳税义务的截止时间,显然有失公允。《物权法》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,不发生法律效力,但法律另有规定的除外。”所以,以签订销售合同时间判定房产权属转移时间,从而界定权利发生变化时间,也显然不行。

《最高人民法院关于审理建筑物区分所有权纠纷案件具体应用法律若干问题的解释》(法释[2009]7号)第一条规定:“基于与建设单位之间的商品房买卖民事法律行为,已经合法占有建筑物专有部分,但尚未依法办理所有权登记的人,可以认定为物权法第六章所称的业主。”同时《物权法》第六章第七十条规定:“业主对建筑物内的住宅、经营性用房等专有部分享有所有权,对专有部分以外的共有部分享有共有和共同管理的权利。”也就是说,虽然购房人未办理房产权属变更手续,但如果已经合法占有建筑物的专有部分,就视同房产权利状态发生变化。已经合法占有建筑物专有部分,是指房屋交付使用。因此,对于房地产开发企业来说,城镇土地使用税的纳税义务截止时间,应按国税发[2003]89号文规定进行认定,即,购置新建商品房,自房屋交付使用之次月起计征城镇土地使用税。房地产开发企业缴纳城镇土地使用税的纳税义务截止时间为房屋交付使用的当月末。■

(作者单位:江苏省扬州市高邮地方税务局)

责任编辑 刘莹