无产证地下车位流转的业务实质及税收处理分析

王庆 苗芳

摘要：利用人防设施改建的地下车位产权属于谁，是否可以转让？开发商将各类无产证地下车位永久转让的流转行为，在进行财税的相关处理时，是更符合财产让渡而征收土地增值税，还是视为租赁业务征收房产税？本文以会计准则和司法判例为依托，对相关业务实质进行分析认为：利用人防设施改建的地下车位，其产权应归属于投资方，投资方在不改变项目设施用途的基础上可以进行出租或转让；对无产证地下车位的流转行为，在履约过程中，其性质与租赁差异较大，实质上属于财产权利让渡，应对此转让行为征收土地增值税。

关键词：地下车库；流转；土地增值税

中图分类号：F812.42 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)16-0053-04

地下车位或地下车库是指开发商在建筑物的地下部分，按照物权法、车位配建规划指标等要求，通过地面划线、墙柱隔断等方式分割出开放式的空间以用于车辆停放。根据《建筑学名词》(第二版)(全国科学技术名词审定委员会编写)的定义，其技术要求是停车库室内地坪面，必须要低于室外地坪面高度超过该层净高的一半(两地坪的高度差与该停车库的库内净高相比，超过一半就属于地下车库)。

目前相关法规对地下车位的权属及其处理的规定不够明确，也没有任何禁止开发商进行出售的规定，开发商总体上倾向于将其迅速转让。

目前学术界对无产证地下车位的流转行为的认识差异较大，主要有财产转让说和租赁说两种观点，进而又产生了涉税问题，即，是征收土地增值税还是房产税。不仅税企间有争议，甚至不

同区域的税务机关间认识也有所不同，究其原因，依然是业务参与各方对业务的实质判断不一。本文拟从税收视角，以会计准则和司法实践为依据对业务实质进行分析。

一、产生税收争议的原因

1. 部分车位未能进行独立的确权

由于现有法律法规的规定模糊，各地国土房管局对于车位、车库的证照及权属登记实践因此不尽相同。人防车位权属争议长期悬而不决，导致不少地方一直没有开展地下空间产权登记工作；同时，地下车位(库)建筑面积测绘技术规范尚未明确。根据《房产测量规范》，房屋必须具有永久性的固定界标，但目前地下车位界限大多用线段标明，四至范围缺乏固定界标，导致部分地下车位无法获得产权登记。

2. 相关政策不明确

在实际运作时，各地政策不一。现有的规定中，有的能办理预售许可证，有的能办理网签，有的能办理产权证；多数在实践中采取了回避的态度；也有的地方完全不予以办理任何手续。

开发商一般根据《物权法》第七十四条第二款以及《防空法》第五条的规定，将地下车位以永久使用权或产权转让合同或组合的方式一次性流转给业主。然而，由于对地下车位流转的性质未能准确判断，在对上述转让的履约行为的定性方面就产生了问题，因此就产生了税收认识的差异。

3. 税收政策解读不明

由于对开发商将地下车位的使用权永久性的流转给业主的行为定性不一，因此就产生了按转让地下车位征收土地增值税或按租赁地下车位征收房产税的不同。目前，部分省市税务部门是按租赁征收房产税，其依据一

作者简介：王庆，国家税务总局合肥市税务局，中国大企业税收研究所(CTILB)副研究员；苗芳，融创集团财务总监。

般是《房产税暂行条例》第三条第三款的规定：“房产出租的，以房产租金收入为房产税的计税依据。”还有税收专业人士认为，即使是《合同法》第二百一十四条规定了租赁期限不得超过二十年，超过二十年的，超过部分无效，那么开发商永久转让地下车位使用权超过二十年以上期限的部分，只是在法律上无效，依然是租赁业务。但根据上述专业人士的看法，将地下车库使用权、收益权组合永久转让业务确定为“租赁”而不是“转让”的依据是什么，依然无法得到清晰的解释。

因此，明确人防设施的产权拥有方、租赁的概念和适用范围以及永久转让无产权证地下车位是否适用租赁，将有助于我们的分析。

二、利用人防设施改造的地下车位的性质

地下人防设施，无论是附着地面建筑，还是独立开发的，视情况一般需向城市规划行政主管部门申请办理建设用地规划许可证、建设工程规划许可证。而利用人防设施改造的地下车位，较之非人防地下车位，其性质和税收处理争议目前更为激烈。主要体现在产权属于谁，是否可以销售，税该如何征收等几方面。

目前看，利用人防设施改建的地下车位应该由谁确权，《物权法》规定，规划用于停放汽车的车位、车库的归属，由当事人通过出售、附赠或者出租等方式约定。但对不属于规划用于停放汽车的车位、车库，性质上也不属于占用业主共有的道路或者其他场地的人防设施并未有明确的规定。

《中华人民共和国国防法》（简称为国防法）第三十七条规定：“国家为武装力量建设、国防科研生产和其他国防建设直接投入的资金、划拨使用的土地等资源，以及由此形成的用于国防目的

的武器装备和设备设施、物资器材、技术成果等属于国防资产。国防资产归国家所有。”

《城市地下空间开发利用管理规定》（以下简称规定）第二十五条规定：“地下工程应本着‘谁投资、谁所有、谁受益、谁维护’的原则，允许建设单位对其投资开发建设的地下工程自营或依法进行转让、租赁”。

本文认为，根据国防法和相关规定，国家投入资金建造的包括人防设施在内的国防资产属于国家所有，非国家投入资金建造的人防设施，理论上不属于国家，至少不能强行认为必定属于国家。

《中华人民共和国人民防空法》（以下简称防空法）规定：人民防空经费由国家和社会共同负担。中央负担的人民防空经费，列入中央预算；县级以上地方各级人民政府负担的人民防空经费，列入地方各级预算。有关单位应当按照国家规定负担人民防空费用。国家对人民防空设施建设按照有关规定给予优惠。国家鼓励、支持企业事业组织、社会团体和个人，通过多种途径，投资进行人民防空工程建设；人民防空工程平时由投资者使用管理，收益归投资者所有。

《关于加强人民防空工作的决定》（以下简称决定）第17条对存量的人防设施的经济化利用做出了规定：遵循社会主义市场经济规律，对现有人民防空设备设施，在保持和增强战备功能、安全保密的前提下，积极开发利用。要研究制定人民防空国有资产使用和管理办法，明晰人民防空设备设施的产权，实行产权与使用权、经营权的分离，把使用权、经营权推向市场，有偿出租、转让，为经济建设服务。

对于国防法、防空法和决定中的相应条款，本文认为可以得出以下结论：首先，法律承认了政府投资建造的人防设施和社会资本投资建造的人防设施的

区别，因此，不能一刀切认为人防设施都属于政府，而应以“谁投资、谁所有、谁受益、谁维护”为原则。其次，由于人防法以法律形式对社会资本投资建设人防设施进行了授权和许可，承认了政府是作为特许建造地下人防设施的授予方和特许发起方。法律约定社会资本投资获得政府授权后，有权特许建设人防设施，并做为投资方获得政府授予的人防设施的使用、管理、收益权及其组合。

《国际财务报告解释公告第12号——服务特许权协议》（IFRIC12）认为，包括人防设施等公共基础设施传统上是由政府建造、经营、维护，并通过公共预算拨款获得资金来源。在财政预算不足或因为其他原因导致政府不进行基础设施建设时，政府可以通过授权特许建造和后续服务吸引社会资本参与投资建设。投资方通过建造、运营等服务而获得相应的回报，在合同约定的特许服务期间，投资方在运营期间不得改变设施的用途。如在项目启动时政府方认为整个项目经营期的回报或补贴足以补偿建设投资，在特许服务期限届满时，投资方应将项目设施无偿移交政府，即BOT（建设——运营——移交）模式，投资方获得的回报期限覆盖的是整个特许服务期；如在项目启动时政府方认为整个项目经营期的回报或补贴不足以补偿建设投资，可以通过政府增加给与额外补贴的方式使得投资方获得合理回报，也可通过政府放弃项目所有权的形式，使投资方获得必要的回报，比如需要新建人防设施的BOO模式（建设——拥有——运营），投资方获得的回报期限覆盖的是整个人防设施的全寿命期；盘活已有存量人防设施的TOO模式（购入——拥有——运营），也就是《关于加强人民防空工作的决定》第17条所强调的主要内容。

人防法规定：人民防空工程平时由投资者使用管理，收益归投资者所

有。需要引起重视的是，法律此处只进行了特许建造、后续服务和获得报酬的授权，并未约定投资方向政府无偿移交人防设施的期限，如具体的项目合同同样没有相应的特殊条款约定移交期限，则政府和投资方实际上是采用了BOO模式。开发商投资建造的地下人防设施在建造完毕，验收合格，可以交付使用时，就“拥有”了人防设施的产权，自然也就获得了使用、收益和出租、转让等权利，但在地下车位在整个全寿命期间依然不得改变其人防设施性质，国家可在“战时”征用作为人民防空工程使用。

三、租赁的概念与适用

(一) 概念

1. 税法概念

目前土地增值税和房产税并未对租赁业务进行详细解读。在增值税和企业所得税相关文件中，主要都是将租赁服务分为融资租赁服务和经营租赁服务，认为在约定的租赁合同有效期内，租赁物所有权属于出租人，承租人只拥有使用权。不同的是增值税将售后回租业务直接整体从租赁业务中单独划出，并入融资。此外，《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)中规定：转让建筑物有限产权或者永久使用权的，按照销售不动产缴纳增值税。

2. 准则概念

《企业会计准则第21号——租赁》(CAS21)第二条规定：“租赁，是指在一定期间内，出租人将资产的使用权让与承租人以获取对价的合同。”

CAS21第三十五条规定，融资租赁，是指实质上转移了与租赁资产所有权有关的几乎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。经营租赁，是指除融资租赁以外的其他租赁。

在国际会计准则中，对风险和报酬

进一步做了详细的规定：本准则对租赁的分类，是以与租赁资产所有权相关的风险和报酬归属于出租人或承租人的程度为依据的。风险包括由于生产能力的闲置或技术陈旧可能造成的损失，以及由于经济状况的改变可能造成的回报变动。报酬可以表现为在资产的经济寿命期间对盈利活动的预期，以及因资产增值或残值变现可能产生的利得。

(二) 租赁与转让的差异

1. 融资租赁与转让的区别

以上述规定为基础进行判断，开发商永久转让地下车位产权组合的业务行为，并不符合融资租赁的主要类型中的任意一种，比如直租、转租、回租等。在交易双方议定的租赁期间内，整个交易过程不适用于融资租赁的关键点有两方面：一是融资租赁到期后，承租人一般有是否买断资产的选择权，但转让则不会发生此类情况。二是融资租赁产生的根本原因，是需要对标的资产进行运营或开展其他业务的承租人，因为财力不足或其他原因暂无法直接给付该资产的对价，从而不得不在额外付出一定的财务代价的基础上，采取融资租赁的方式获得其期待的设施或财产。而永久购买地下车位使用权的交易中，业主一般是完全有能力给付相应的对价，给付形式根据合同约定的不同，可以是一次性给付，按揭或短期内的分期给付，开发商因此可以迅速取得经济利益。两者间的主要差异是，如采用融资租赁方式，由承租方在租赁期内需加计时间价值后在整个合同期间分期给付租金，总给付对价大于租赁资产的现值。但融资租赁可以避开承租方短期内无力支付对价的情况。而开发商一般没有融资租赁的资质，也希望尽快回收资金。

2. 经营性租赁与转让的区别

如将永久性转让地下车位的使用权业务视为经营性租赁，也有很多概念明显不符。具体表现为：

(1) 业务期限

租赁是必须在一定期间内发生的业务行为，而永久性转让地产车位使用权行为是无限期的流转。两者在时间上差异明显。

经营性租赁到期后，承租人有续租选择权，即有权选择续租该资产，且合理确定将行使该选择权的，租赁期还应当包含续租选择权涵盖的期间。但开发商对地下车位使用权的流转业务中，由于是永久性流转，业主无需也不可能还拥有续租选择权。

(2) 业务终止权

根据CAS21的第十五条第三款规定，承租人有终止租赁选择权，即有权选择终止租赁该资产。在开发商永久性转让地下车位使用权的业务中，随着流转合同的签订和实际交付后，业主如果不是因为质量等特殊原因，将无法终止此已转让完成的交易，比如向开发商退还车位使用权。

(3) 风险和报酬的转移

国际财务准则规定，如果一项租赁实质上没有转移与资产所有权相关的全部风险和报酬，那么该项租赁应归类为经营租赁。

但是，开发商对地下车位流转的业务中，已将资产所有权相关的全部风险和报酬都转移给了业主。如果因为国家对地产行业调控，而发生了地下车位市场公允价值的下降，业主无法要求开发商承担风险。如果是经营性租赁，则承租者此时就可以要求出租方降低出租价格。

业主购买了地下车位的永久使用权后，如没有基于安全等其他因素而进行特别约定，开发商一般无权对业主的再次转让或出租地下车位行为进行干涉。如果在后续经营过程中，地下车位被再次转让给第三方，那么之前开发商将地下车位使用权永久转让的业务，视为租赁还是转让，其转让收益的分享将

表 1

	销售行为	租赁行为
价款总额	与完整产权相同或接近	一般根据折旧成本及市场租金定价
付款方式	一次性或分数期付款(与期限无关)	根据租赁期按固定周期付款
合同期限	永久	不得超过二十年
使用方式差异	销售方收费后,已将全部后续收益和风险予以转移,且不提供后续服务(超出保修期外不再有无偿保养维修义务等);购买方享有完全的使用权和控制权,享有后期的所有剩余权益。	出租方分期收费,在租赁期需继续对租赁物有无偿保养维修义务;承租方需按照合同约定使用租赁物,不得改变租赁物的用途,不承担风险,不享有租赁到期的剩余权益。
权利处分	买受人对标的物享有处分权	承租方对租赁物不享有任何处分权

完全不同:如视为转让,则二次转让的收益应由业主享有,开发商并不能分享;如果视为租赁,开发商作为出租标的物的实际拥有方,转让的收益应该由开发商享有。

地下车位转让与租赁的差异如表 1。

(三) 司法判例

1. (2015) 佛顺法行初字第 53 号《行政判决书》认为:人防车位的使用合同,从合同支付的价款、付款方式、使用期限、使用方式、权利的处分方式等条款内容上分析,本质上属于财产权利让渡合同,即合同法规定的买卖合同,转让的标的包括车位的使用权和处分权,是一种复合型的财产权利……应当认定原告所签订的人防工程车位使用合同的真实意思表示符合人防工程车位使用权转让合同的性质。

2. (2014) 豫法行终字第 00042 号

《行政判决书》认为,从转让地下车位合同双方约定的合同名称、合同价款、付款方式、权利期限、权利处分方式以及有关经营权的内容来看,属于财产权利让渡合同。涉案合同没有约定租赁物的租赁期限、租金及其支付期限和方式等内容,转让的权利期限还超过二十年,这些均不符合法律规定的租赁合同特征。

对于上述两个判例,可以发现,法院认可了开发商即使没有获得人防设施改建的地下车位的产证登记,也是在事实上拥有了产权,并可以予以转让。

四、结论

由此,我们可以发现:开发商在合规,或者政策、法规并未禁止的前提下,将自行建造或利用人防设施改造的地下车位以产权组合的方式(包括与车位

相应的风险与报酬)流转给业主,并获得了业主给付完毕的对价,整个业务过程与租赁业务的概念、适用范围和业务实质差异较大。开发商将地下车位的权利组合流转给业主的业务实质更趋向于财产权利转让,而不是租赁。

对于无产证地下车位在转让过程中无法办理产权登记是否会影响到土地增值税的适用,本文认为《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)已有明确规定:“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土地增值税和契税等相关税收。”应否计缴土地增值税,还是应看开发商有无实质转让地下车位的永久使用权或其他形式的产权组合并取得相应的权利和经济利益。在转让过程中是否可以办理登记手续只是进行判断的辅助手段,不应影响对业务实质的判断。□

责任编辑 武献杰

(上接第 52 页) $- 0.2 \times 2 - (0.1 + 0.1 + 0.2) \times 2 = 3.8$ (万元),套用房应纳税所得额税率 10%, 2 月工资薪金应预扣预缴个人所得税 $= 38\ 000 \times 10\% - 2\ 520 = 1\ 280$ (元); 劳务报酬预扣预缴个人所得税 $= (3\ 000 - 800) \times 20\% = 440$ (元); 稿酬所得预扣预缴个人所得税 $= 5\ 000 \times (1 - 20\%) \times 20\% = 800$ (元)。以此类推,以后每次取得工资薪金所得时按照累计取得的收入减去累计的各项扣除计算出累计应纳税所得额,然后套用房税率表算出

应纳税额。

四、免税收入不一致

非居民个人在 2021 年 12 月 31 日之前,以非现金形式或实报实销形式取得的住房补贴、合理的语言训练费、子女教育费等三项所得作为免税所得,在计算应纳税所得额时减除,不得选择享受个人所得税专项附加扣除。“无住所居民个人”在 2021 年 12 月 31 日之前可以选择享受个人所得税专项附加扣除,也

可以选择享受住房补贴、语言训练费、子女教育费等津补贴免税优惠政策,但不得同时享受。一经选择,在一个纳税年度内不得变更。非居民个人、“无住所居民个人”以非现金形式或实报实销形式取得的伙食补贴、搬迁费、洗衣费,按合理标准取得的境内、外出差补贴,合理的探亲费等五项补贴费用,作为免税所得。“有住所居民个人”不得享受以上八项所得的免税优惠。□

责任编辑 刘霖