

# 小税种也有疑难问题

## ——关于房产税几个疑难问题的探讨

■ 朱光磊 吕飞豹

对于一般企业来说,房产税属于小税种,涉及的问题也相对简单。但是对于以自持出租为主的商业地产集团而言,房产税是仅次于营业税和企业所得税的第三大税种。由于对房产税的一些规定相对模糊,笔者结合案例对几个疑难问题进行探讨。

### 一、案例介绍

甲公司是以开发自持型商业地产为主的商业地产集团公司,按照当地规定,从价计征时允许减除30%后余值征税。甲公司的A商业项目与客户签订租期二年(2008年1月1日至2009年12月31日)的租赁合同,租金总额2 400万元,但前三个月免租,甲公司从2008年4月1日从租缴纳房产税,每月缴纳 $2\ 400 \div 21 \times 12\% = 13.71$ (万元),2008年累计缴纳 $13.71 \times 9 = 123.43$ (万元)。甲公司的B商业项目地上建筑面积10 000平方米,土地成本20 000万元。地上建筑物由乙公司代建,乙公司迟迟未与甲公司办理决算手续,因而甲公司地上建筑物的账面成本为0,同时B项目已交付使用,并办出产权证。甲公司按账面土地成本20 000万元缴纳房产税,每季缴纳 $20\ 000 \times (1 - 30\%) \times 1.2\% \div 4 = 42$ (万元)。甲公司在C商业项目单独建造地下车库(非

人防工程)2 000平方米,地下占地面积1 000平方米,成本2 000万元,地下车库上有甲公司物业用房,占地面积100平方米。根据《关于具备房屋功能的地下建筑征收房产税的通知》(财税[2005]181号)第二条之规定,甲公司按地下建筑物建造成本的7折(即1 400万元)作为房产原值交缴房产税,每季缴纳 $2\ 000 \times 0.7 \times (1 - 30\%) \times 1.2\% \div 4 = 2.94$ (万元)。

### 二、观点交锋

#### 1. 免租期如何缴纳房产税

税务机关认为,免租期也应缴纳房产税,因此对于甲公司的A商业项目,应将2 400万元租金分摊在含免租期在内的24个月内缴纳,即2008年应缴纳房产税为 $2\ 400 \div 2 \times 12\% = 144$ (万元),甲公司需补缴 $144 - 123.43 = 20.57$ (万元)。

甲公司税务师经过研究后认为,根据《关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定》(财税地字[1986]8号)第七条之规定“纳税单位和个人无租使用房产管理部门、免税单位及纳税单位的房产,应由使用人代缴房产税。”甲公司免租期内的房产税应由客户缴纳,甲公司不是免租期内的纳税义务人,因而也不存在补税的问题。而税务机关认为,

餐,这是融资者在融资方式选择中的不理性表现。如果这种非理性的融资行为长期存在,势必会削弱投资者的信心,也将不利于资本市场的长期发展。

4. 结合国家产业政策,进一步拓宽和优化发行主体。可转债作为一种公司债券,其实是与股票看涨期权紧密结合的。因此,可转债融资最适用于那些目前

规模较小,或者虽处于起步阶段但有着良好发展前景的公司。在美国和欧洲市场,发行可转换债券的主体就是那些高成长、高风险性行业或资本密集型行业中的企业,而我国却基本以钢铁、机械、化工、煤炭、电力、机场等大型国企居多。因为按我国现行的可转换债券管理暂行办法,可以发行可转换债券的只有

符合条件的上市公司和重点国有企业。当前,我国正在大力进行产业政策调整,管理层也应该结合国家产业政策,将融资主体逐步转移至那些新兴的朝阳产业,进一步拓宽和优化发行主体,为国家产业调整提供支持。■

(作者单位:河海大学商学院)

责任编辑 陈利花

使用人只是“代缴”，真正的缴纳人应该还是出租人。

## 2. 未入账的房产如何缴纳房产税

税务机关认为，根据《关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税[2008]152号）第一条之规定“对依照房产原值计税的房产，不论是否记载在会计账簿固定资产科目中，均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的，应按规定予以调整或重新评估。”甲公司没有按照国家会计制度规定核算B项目地上建筑物的成本，因而税务机关可以重新评估，要求甲公司建筑成本按2 000元/平方米的评估价计算，补缴房产税 $2\ 000 \times 10\ 000 \times (1-30\%) \times 1.2\% = 10\ 000 = 16.8$ (万元)。

甲公司税务师认为，决算迟迟不出、地上建筑物建造成本难以确定，是由于经营上的一些非可控因素造成的，这是正常经营结果的反应，甲公司并没有不按国家会计制度规定核算房屋原值，因而也不适用于重新评估，不存在补税的问题。

## 3. 地下建筑物如何缴纳房产税

税务机关认为，根据前述财税[2005]181号文第三条之规定“对于与地上房屋相连的地下建筑，如房屋的地下室、地下停车场、商场的地下部分等，应将地下部分与地上房屋视为一个整体按照地上房屋建筑的有关规定计算征收房产税。”由于C商业项目的地下车库上有一些地上建筑物，因而应将地下车库与地上建筑视为一体，从价计征房产税；不得视为地下建筑物而在确认房产原值时对建造成本打折，应按建造成本2 000万元全额确定为房产原值，应补税 $2\ 000 \times 0.3 \times (1-30\%) \times 1.2\% = 5.04$ (万元)。

## 三、笔者意见

对于免租期如何缴纳房产税的问题，笔者认为，根据财税地字[1986]8号第七条之规定，无偿使用房屋应由使



用人代缴房产税，因而甲公司不是纳税义务人，不存在纳税义务。虽然“代缴”一词表述留有余地，未明确指出房产税的实际承担人，但甲公司不是纳税义务人是无疑的，甲公司也不存在欠税的问题。

对于第二个问题，笔者认为，房产原值的操作口径，在废弃了财税地字[1986]8号文第十五条规定的按“固定资产科目记载的房屋原价”标准后，财税[2008]152号文的表述更加原则化，具体为“房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算”。本案例中，甲公司由于代建工程的金额难以计量而未确认地上建筑物的建造成本，并没有直接证明表明甲公司违反国家的会计制度，因而从政策的角度，并不适用于重新评估。

问题三的争议焦点在于，如何区分独立地下建筑和与地上房屋相连的地下建筑。财税[2005]181号第三条对“与地上房屋相连的地下建筑”进行的列举解释为“房屋的地下室、地下停车场、商场的地下部分”，由此，我们可以将“与地上房屋相连的地下建筑”归纳解释为“地上建筑物的地下基础部分”。因而，C商业项目的地下车库上面虽然存在一些零星建筑（占地100平方米），但明显地下车库不是物业用房的基础部分，而是独立建造的，不能认为是与地上房屋相连的地下建筑。

## 四、小结

以上三个问题在一定程度上暴露了房产税在立法上的滞后，财税地字[1986]8号文出于公平的原则，规定无偿使用房屋由使用人代缴房产税，但“代缴”一词具有相当的模糊性，给征纳双方带来了一定的争议空间；同时，亟需在立法上将房产原值这个重要的操作口径进行明确；地下建筑和地上建筑的区别，也需要国家出台更详细的政策进行规范。

（作者单位：苏州圆融发展集团有限公司 重庆科技学院）

责任编辑 刘莹