

在建项目出让涉税浅析

陈依阔

【摘要】 在建项目出让是国有建设用地使用权和地上建筑物同时出让的行为,其涉及的税费有别于国有建设用地使用权出让和在建项目转让。本文对在建项目出让、国有建设用地使用权出让与在建项目转让涉及的税费进行了比较分析,并对在建项目出让涉及的税种以及计税基数等进行了探讨。

【关键词】 在建项目; 出让; 税负

【中图分类号】 F812.42

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)11-0046-2

一、在建项目出让概述

根据《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003]16号),在建项目是指立项建设但尚未完工的房地产项目或其他建设项目,转让在建项目实质上是发生了转让不动产所有权或土地使用权的行为。在建项目出让也使不动产所有权或土地使用权发生了改变,但与转让相比有两个不同点:一是行为主体不同,在建项目出让中参与主体之一必定是政府,这是由土地国有制决定的;二是项目性质不同,在建项目出让的土地性质为政府储备用地,而能转让的在建项目必然是已取得土地使用权的。综上所述,在建项目出让是指政府在政府储备土地上直接进行地上物建设后,将土地使用权和地上建筑物捆绑作为出让标的进行出让的行为。

二、在建项目出让形成原因及主要类型

归根结底,在建项目出让发生的根本原因在于政府对固定资产投资和GDP的追求。在建项目出让的具体形式多种多样,主要有以下三种常见类型:①新城开发中半公益性质的配套:政府为培育新城区的人气,希望快速形成标志性建筑以带动土地招商,对带有部分公益性质的配套如图书馆、科技馆等直接建设,在引进专业机构进行经营管理时,为解决产权问题而采用在建项目出让方式。②工业园区开发中的通用厂房:政府为加快工业园区建设和招商进度,缩短企业引进和入驻的时间差,尽快形成工业产值、产生税收,直接建设企业生产使用的通用厂房,并在出让中将土地使用权和通用厂房捆绑进行出让。③开发园区的办公大楼:如园区原计划由政府设立管委会管理,后因机制调整,变更为由企业进行管理运营,原以政府储备地建设形成的管理大楼相应地转变为企业的办公大楼,为解决产权问题而采用在建工程出让方式。

三、在建项目出让存在的弊端

1. 因理念不同,导致投资浪费。在建项目出让属于带建设方案的出让,因企业与政府在设计理念、选材用料等方面不一致,若出让后继续由政府主导建设,效果可能达不到企业预期;若由企业建设,可能会发生设计变更、进行改造,导致投资浪费,同时在项目现场交接中难免会出现推诿扯皮的现象。

2. 存在寻租空间,容易产生腐败。因带建设方案出让,考虑竟得后项目开发中存在不确定性风险,竞买人范围受到了极大限制,因此,可能以量身定制方式出让,存在寻租空间。

在建项目出让延伸了政府对土地市场的干预,不利于资源优化配置,因此,应尽量避免土地以在建项目方式出让。

四、在建项目出让涉税分析

要想厘清在建项目出让涉及的税费,首先要分析土地使用权出让和在建工程转让涉及的税费。

1. 土地使用权出让涉及的税费。根据《财政部 国家税务总局关于印花税法若干政策的通知》(财税[2006]162号)规定,国有土地使用权挂牌出让对土地使用权出让合同、土地使用权转让合同按产权转移书据征收印花税。根据《国家税务总局关于印发〈营业税税目注释〉(试行稿)的通知》(国税发[1993]149号)规定,土地所有者出让土地使用权的行为不征收营业税。根据《土地增值税暂行条例》,土地增值税纳税义务人为转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人,国有建设用地使用权出让不是转让,不征收土地增值税。土地使用权出让是政府的法定行为,出让金缴入国库,不征收企业所得税。因此,土地使用权出让涉及的税费只有印花税。

2. 在建工程转让涉及的税费。根据财税[2003]16号文件,单位和个人转让在建项目时,不管是否办理立项人和土

地使用人的更名手续,其实质是发生了转让不动产所有权或土地使用权的行为。对于转让在建项目行为应按以下办法征收营业税:①转让已完成土地前期开发或正在进行土地前期开发,但尚未进入施工阶段的在建项目,按“转让无形资产”税目中“转让土地使用权”项目征收营业税。②转让已进入建筑物施工阶段的在建项目,按“销售不动产”税目征收营业税。根据《土地增值税暂行条例》第二条规定,转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人,为土地增值税的纳税义务人,应当依照本条例缴纳土地增值税。因此,在建工程转让涉及的税费包括印花税、营业税、土地增值税和企业所得税。

3. 在建项目出让涉及的税费。在建项目出让涉及税费的关键点在于对地上建筑物出让与土地使用权出让之间关系的认定,不同的认定涉及的税种及计税基数有着重大差异,具体如下:

(1) 在建项目出让视同土地使用权出让,统一按国有建设用地使用权出让征税,涉及的税费只有印花税,税负最轻。

(2) 在建项目出让视同在建工程转让,统一按地上建筑物转让征税,涉及的税费包括印花税、营业税、土地增值税和企业所得税,且营业税按照所得全额计征,土地增值税也按所得全额进行清算,税负最重。

(3) 在建项目出让分解为土地使用权出让和地上建筑物转让分别征税,涉及的税费包括印花税、营业税、土地增值税和企业所得税,其中营业税、土地增值税按地上建筑物出让所得计征、清算,与其他市场主体税负一样。按该方式征税的前提是,能清晰区分在建项目出让所得中归属于土地使用权的部分和地上建筑物的部分。

五、案例分析

例:政府将A地块的土地使用权和地上建筑物捆绑出让,出让价款60000万元,其中土地使用权20000万元,地上建筑物40000万元;土地征迁成本10000万元,地上建筑物成本20000万元。不同认定方式下税费和税负如下:

1. 视同土地使用权出让。

印花税=(20000+40000)×0.05%=30(万元)

综合税负=30÷(20000+40000)×100%=0.05%

2. 视同在建工程转让。

印花税=(20000+40000)×0.05%=30(万元)

营业税及附加=(20000+40000)×5.6%=3360(万元)

土地增值税:①增值额=60000-30000×120%-30-3360=20610(万元);②增值率=20610÷39390×100%=52.33%;③土地增值税=20610×40%-39390×5%=6274.5(万元)。

所得税=[60000-30000-(30+3360+6274.5)]×25%=5083.875(万元)

综合税负=(30+3360+6274.5+5083.875)÷60000×100%=24.58%

3. 分解为土地使用权出让和地上建筑物转让。

印花税=20000×0.05%+40000×0.05%=10+20=30(万元)

营业税及附加=40000×5.6%=2240(万元)

土地增值税:①增值额=40000-20000×120%-20-2240=13740(万元);②增值率=13740÷26260×100%=52.33%;③土地增值税=13740×40%-26260×5%=4183(万元)。

所得税=[40000-20000-(20+2240+4183)]×25%=3389.25(万元)

综合税负=(30+2240+4183+3389.25)÷60000×100%=16.41%

若无法区分出让价款中的土地使用权出让部分和地上建筑物转让部分,则必须视同在建项目转让征税。

以上三种不同的认定方式,税负有着明显的差别。那么,税收都缴入国库,不同税负对地方政府的行为导向会有影响吗?由于中央和地方存在税收分成体制,企业所得税的60%归中央所有,因此,不同税负对地方政府的行为导向是会有影响的。

六、建议

基于公平交易原则,为保证市场主体税负一致,加大政府对土地市场干预的成本,笔者建议:

1. 除工业用地外,其他用地禁止以在建项目方式出让。目的如下:一是划分政府与市场行为边界,政府负责土地使用权出让,市场主体取得土地后进行开发,政府不得越界直接在土地上进行开发后再行出让;二是堵塞漏洞,消除土地出让中的寻租空间;三是要求政府在项目开发前做好谋划,明确开发目的。

2. 将在建项目出让分解为土地使用权出让和地上建筑物转让分别征税。这是按照实质重于形式原则进行的分解,使市场主体税负一致,与税法中对不同税率货物合并销售进行分别纳税的精神是一样的。在实际操作中,如厦门市地方税务局对2015G13在建项目的出让也是分解征税的。建议税务机关下发文件,明确在建工程出让应缴纳的税费及计税基础,避免出现税务漏洞。

主要参考文献:

国务院. 营业税暂行条例. 国务院令 第540号, 2008-11-05.

财政部. 营业税暂行条例实施细则. 财政部令 第65号, 2011-10-28.

国家税务总局. 营业税税目注释(试行稿). 国税发[1993]149号, 1993-12-27.

财政部, 国家税务总局. 关于营业税若干政策问题的通知. 财税[2003]16号, 2003-01-15.

作者单位:厦门市土地开发总公司投资管理部, 厦门 361013