

商业楼盘售后返租计税依据的确定

浙江恒伟控股集团有限公司 曹辉

一、案例

兴业房地产开发公司(简称“兴业公司”)是一家商业地产公司,对商铺采用售后返租方式销售。兴业公司与购房者同时签订商铺买卖合同和租赁合同,约定商铺按优惠价(即总价的85%)销售,但在未来三年内该商铺由兴业公司对外出租,收益归兴业公司所有。兴业公司在销售时,将价款和折扣额在同一张发票上注明。兴业公司在销售房产时,对未来三年内出租房产能收取多少收益并不确定。

上例中,兴业公司应按“销售不动产”税目缴纳营业税。但是销售价格如何确定,是以优惠价格还是以公允价格作为计税依据,税企双方存在不同的观点。

开发商观点:依据《营业税暂行条例实施细则》第十五条的规定,纳税人发生应税行为,如果将价款和折扣额在同一张发票上注明的,以折扣后的价款为营业额。该公司销售时已按规定正确开具了发票,应按折扣后的优惠价计算缴纳营业税。

税务机关观点:依据《营业税暂行条例》第十三条的规定,开发商以后取得的商铺的出租收益属于价外费用,商品房折扣额应并入商品房销售价款一并按“销售不动产”征收营业税或依据《税收征收管理法实施细则》的规定核定其营业额。

二、相关税收问题

显然税务机关的出发点是为了堵塞税收征管漏洞,防止开发商分解营业额,降低税基。但是税务机关的观点是否正确呢?

《税收征收管理法》第三十五条规定:纳税人申报的计税依据明显偏低又无正当理由的,税务机关有权核定其应纳税额。上例中,兴业公司以低于总价(公允价)的优惠价销售,计税依据偏低是以无偿享有购房者的商铺使用权为条件的,且兴业公司对以后取得的租赁收入还需要另行纳税。因此开发商以优惠价作为计税依据是有正当理由的。

根据国家税务总局发布的《关于从事房地产开发的外商投资企业售后回租业务所得税处理问题的批复》(国税函[2007]603号)的规定,从事房地产开发经营的外商投资企业以销售方式转让其生产、开发的房屋、建筑物等不动产,又通过租赁方式从买受人回租该资产,企业无论采取何种租赁方式,均应将售后回租业务分解为销售和租赁两项业务分别进行税务处理。显然对于售后返租业务,企业需分别作销售不动产和租赁两项业务处理。开发商的租赁支出就是给予购房者的折让优惠额,开发商应分别计算相关成本、费用和损益。

税务机关的观点显然是与国税函[2007]603号文件的规

定有所冲突的。既然对售后返租业务应分别作销售和租赁两项业务处理,那么如果将商铺的出租收入作为价外费用并入商品房销售价款一并按“销售不动产”征收营业税,就存在着重复征税的情况。

另外,开发商在销售房产时,无法确定以后收取的租金收入,不符合收入确认的条件。因此,笔者认为,对于不确定的租金收入不能并入开发商销售收入总额,开发商应该以折扣后的销售额作为应税收入。租赁取得的收入按国税函[2007]603号文件的规定另行确认收入,计算损益。

国家税务总局下发的《关于个人与房地产开发企业签订有条件优惠价格协议购买商店征收个人所得税问题的批复》(国税函[2008]576号)明确规定:房地产开发企业与商店购买者个人签订协议规定,房地产开发企业按优惠价格出售其开发的商店给购买者个人,但购买者个人在一定期限内必须将购买的商店无偿提供给房地产开发企业对外出租使用,其实质是购买者个人以所购商店交由房地产开发企业出租而取得的房屋租赁收入支付了部分购房价款。根据个人所得税法的有关规定精神,对上述情形的购买者个人少支出的购房价款,应视同个人财产租赁所得,按照“财产租赁所得”项目征收个人所得税,每次财产租赁所得的收入额,按照少支出的购房价款和协议规定的租赁月份数平均计算确定。根据《个人所得税法》第八条的规定,个人所得税以所得人为纳税义务人,以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人,所以房地产开发企业在以优惠价销售商品房时,应代扣代缴购房者应缴纳的个人所得税,否则会受到处罚,这是房地产开发企业必须注意的问题。

国税函[2008]576号文件既然明确购房折让优惠款的实质是购买者个人以所购商店交由房地产开发企业出租而取得的房屋租赁收入,购房者就需按《营业税暂行条例》的相关规定计算缴纳营业税。

《营业税暂行条例实施细则》第二十五条规定,纳税人提供建筑业或者租赁业劳务,采取预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。鉴于房地产开发企业无租赁业营业税代扣代缴法定义务,购房者须以折让优惠额为营业税计税依据,计算房产出租应缴纳的营业税、房产税等相关税费,自行向税务机关缴纳税款。

开发商再将商铺转租,对于取得的租赁收入需计算缴纳营业税等各项税费,但按房产税相关规定,开发商转租房屋取得的租赁收入不再缴纳房产税。○