

'2008 问题解答之一

(001 ~ 008)

○纪宏奎

001. 我公司为从事房地产开发的企业。2004年公司通过土地交易中心承受一宗土地用于房地产开发,土地最终拍卖成交价为5 600万元。土地交易中心给公司出具的是省级财政部门的票据。我公司在申报销售不动产营业税时,将所承受的土地使用权价值分期按一定比例从计税营业额中予以扣除。当税务机关稽查时,认为土地使用权价值不应从计税营业额中扣除。其理由是:省级财政部门的票据不合法,不能作为扣除的依据。问:税务机关的处理是否正确?

答: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)的规定:“单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权,以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额。”公司销售不动产所取得的收入中,包含转让原承受的土地使用权的价值。所以,对公司承受的土地使用权价值应当按规定从计税营业额中减除。但在减除的依据上,根据财税[2003]16号文规定:“营业额减除项目支付款项发生在境内的,该减除项目支付款项凭证必须是发票或合法有效凭证;支付给境外的,该减除项目支付款项凭证必须是外汇付汇凭证、外方公司的签收单据或出具的公证证明。”又规定:“土地整理储备供应中心(包括土地交易中心)转让土地使用权取得的收入按‘转让无形资产’项目中‘转让土地使用权’项目征收营业税。”所以,对土地交易中心转让土地使用权应当出具的是《转让无形资产发票》,对没有按规定取得发票的,则公司应当缴纳征收营业税。

002. 我公司为增值税一般纳税人。公司对所销售产品实行售后服务,并向客户收取一定服务费用。问:公司取得的售后服务收入应当如何纳税?

答:对公司取得的售后服务收入应区分两种不同情况:

一是纳税人在销售产品(商品)的同时随同所销售产品一并收取的非增值税应税劳务收入的,是属混合销售行为,应就全额按增值税混合销售的有关规定征收增值税。对销售自产货物后提供安装服务的,并随同所销售产品一并收取收入的,根据《国家税务总局关于纳税人销售自产货物提供增值税劳务并同时提供建筑业劳务征收流转税问题的通知》(国税发[2002]117号)规定:凡同时符合以下条件的,对销售自产货物和提供增值税应税劳务取得的收入征收增值税,提供建筑业劳务收入(不包括按规定应征收增值税的自产货物和增值

税应税劳务收入)征收营业税:①必须具备建设行政部门批准的建筑施工(安装)资质;②签订建设工程施工总承包或分包合同中单独注明建筑业劳务价款。凡不同时符合以上条件的,对纳税人取得的全部收入征收增值税,不征收营业税。纳税人在销售产品(商品)的同时随同所销售产品一并收取增值税应税劳务(如修理)收入的,属于兼营行为。纳税人兼有不同税率货物或应税劳务,应分别核算不同税目的营业额,未分别核算营业额的,从高适用税率。

二是纳税人在销售产品(商品)后,根据纳税人所提供的增值税应税劳务和非增值税应税劳务,按期或按次取得收入的:①产品(商品)交付使用后,提供加工、修理修配劳务而按期或按次收取的增值税应税劳务,应征收增值税,其基本税率为17%。②产品(商品)交付使用后,提供非增值税应税劳务收入(指属于营业税征税范围的劳务活动),而按期或按次收取的增值税应税劳务,应征收营业税。另根据《国家税务总局关于电梯保养、维修收入征税问题的批复》(国税函[1998]390号)规定:电梯属于增值税应税货物的范围,但安装运行之后,则与建筑物一道形成不动产。因此,对企业销售电梯(自产或购进的)并负责安装及保养、维修取得的收入,一并征收增值税;对不从事电梯生产、销售,只从事电梯保养和维修的专业公司对安装运行后的电梯保养、维修取得的收入,属对不动产的“修缮”性质,应按“建筑业”税目征收营业税。纳税人兼有不同应税行为的,应分别核算不同税目的营业额,未分别核算营业额的,从高适用税率。

003. 王某与张某于2002年度各自出资20万元注册了一家私营企业,从事养殖业。2007年两位合伙人将养殖场以320万元的价格转卖给他人。企业清算所得为110万元,按投资比例,合伙人每人应分配55万元。问:对投资人个人取得的清算所得是否应当缴纳个人所得税?

答:根据国务院的决定,个人独资企业和合伙企业不再缴纳企业所得税,对投资者个人取得的生产经营所得比照个体工商户的生产、经营所得征收个人所得税。从该规定可以看出:个人独资企业和合伙企业仅是对生产经营所得的税款计算上比照“个体工商户的生产、经营所得”计算征收,而并未规定其优惠政策上也比照“个体工商户”。因为个人独资企业、合伙企业毕竟是企业范畴,所以在税收政策的减免上仍然应当按照“企业”的有关规定执行。根据《财政部 国家税务总局关于国有农口企事业单位征收企业所得税问题的通知》(财税字[1997]49号)的规定:对国有农口企事业单位从事种植业、养殖业或农林产品初加工业取得的所得,暂免征收企业所得税;农口企事业单位与其他企事业单位组成的联营企业、股份制企业从事上述各业取得的所得,照常征税;对边境贫困的国有农场、林场取得的生产经营所得和其他所得,暂免征税。由此可见,对个人合伙举办的养殖场不属企业减免税范围。所以,对该企业的清算所得应当视为年度生产经营所得,对投资者分配的所得,比照“个体工商户的生产、经营所得”征收个人所得税。

004. 通过政府出让方式取得的土地使用权再转让时,是否应当扣除支付的土地价款?

答:土地使用权的取得不论是出让方式取得,还是转让方式取得,作为取得土地使用权方均为“受让方”。根据财税[2003]16号文规定,“受让”的土地使用权再转让,应当以取得的全部收入扣除其支付受让的土地使用权的价款后的余额为营业额。虽然营业税法规定:出让土地使用权的行为不属营业税的征税范围。但财税[2003]16号文中并没有规定以上一个环节是否应当纳税或是否已征收税款作为再转让是否应当扣除的前提条件。并且《国家税务总局关于营业税若干政策问题的批复》(国税函[2005]83号)规定:单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权,无论该不动产或土地使用权上一环节是否已缴纳营业税,均应按照财税[2003]16号文第三条第(二十)项的有关规定,以全部收入减去该不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为计税营业额。所以,通过政府出让方式取得的土地使用权再转让,能够提供国土资源管理部门开具的土地出让金专用票据的,应当允许扣除支付的受让价款。

005. 我公司是一家新成立的房地产开发企业。对所销售的商品房应当给购买方开具发票。问:公司能不能向当地税务机关申请领购不动产发票用于自开?“自开票”必须具备哪些条件?申请税务机关代开发票应当提供哪些资料?

答:按照《国家税务总局关于印发〈不动产、建筑业营业税项目管理及发票使用管理暂行办法〉的通知》(国税发[2006]128号)规定:不动产纳税人区别不同情况分为自开票纳税人和代开票纳税人。对同时符合下列条件的纳税人为自开票纳税人,可以在不动产所在地自行开具由当地主管税务机关给的发票:①依法办理税务登记证;②执行不动产、建筑业营业税项目管理办法;③按照规定进行不动产项目登记;④使用满足税务机关规定的信息采集、传输、比对要求的开票和申报软件。不同时符合上述条件的纳税人为代开票纳税人,由其不动产所在地主管税务机关为其代开发票。代开票纳税人须提供以下资料到税务机关申请代开发票:①完税凭证;②营业执照和税务登记证复印件;③不动产销售合同;④税务机关要求提供的其他材料。

006. 购买的“乱尾楼”开发后销售是否可以扣除购买的成本?

答:根据财税[2003]16号文的规定,“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。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。”根据财税[2003]16

号文中扣除的规定,对受让的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,如果直接进行再转让的,可以凭发票作为扣除的依据;对受让的尚未进入施工阶段的在建项目开发商品房后再销售的,不得扣除。但对购买的已进入建筑物施工阶段的在建项目继续开发后再销售的,是否可以扣除?国家税务总局尚无明确规定。纳税人应当根据当地税务机关的规定执行。

007. 将受赠、政府划拨等非购置(受让)的不动产或土地使用权再销售(转让)时,应当如何纳税?

答:根据财税[2003]16号文的规定,销售(或转让)购置(或受让)的不动产或土地使用权,以全部收入扣除所支付购置不动产或受让的土地使用权的价款后的余额为营业额。因为非自己购置就不存在付出成本代价,相应就没有扣除款项,所以,对非购置的房地产一般是不存在扣除的。但对接受单位捐赠的不动产,作为捐赠方,根据营业税法规定:单位将不动产无偿赠与他人应视同销售不动产缴纳营业税。虽然接受捐赠方并没有付出,但根据财税[2003]16号文立法原意,对接受方再转让所接受的不动产时,应当可以凭发票作为扣除的依据。

008. 我公司是一家房地产开发公司。2006年我公司开发商品房一栋,所开发的商品房除二楼以下留作本公司自用外,其余全部销售出去,公司对已销售的商品房收入申报缴纳了营业税。当地税务机关稽查时,认为我公司自用的房产要“视同销售”征收销售不动产营业税。问:公司自行开发的商品房用于自用是否应当“视同销售”缴纳销售不动产营业税?

答:根据《营业税暂行条例》及其实施细则的规定:在中华人民共和国境内有偿提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人为营业税纳税人;所谓有偿,包括取得货币、货物或者其他经济利益;单位(不包括个人)将不动产无偿赠予他人,视同销售不动产。由此可见,纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产并取得货币、货物或者其他经济利益的,是征收营业税的前提,唯有单位将不动产无偿赠予是例外。虽然《国家税务总局关于房地产开发业务征收企业所得税问题的通知》(国税发[2006]31号)规定:“开发企业将开发产品转作固定资产或用于捐赠、赞助、职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他企事业单位和个人的非货币性资产等行为,应视同销售,于开发产品所有权或使用权转移,或于实际取得利益权利时确认收入(或利润)的实现。”但其中的“开发企业将开发产品转作固定资产视同销售”规定是针对企业所得税而言,对营业税并不适用。税务机关应当是“依法”征税,对“法无明文规定的不得征收”。对房地产开发企业将开发产品转作固定资产用于本企业自用、广告、样品等行为,作为房地产开发企业既未取得货币、货物及其他经济利益,又不存在着无偿赠送他人的行为,所以在营业税上不应当“视同销售”,不应当征收销售不动产营业税。