



税务稽查 典型案例评析

SHUIWU JICHA DIANXING ANLI PINGXI

主 编 / 陈 筠

副主编 / 赵灿奇 钱俊文 熊 伟



法律出版社
LAW PRESS·CHINA

税务稽查 典型案例评析

SHUIWU JICHA DIANXING ANLI PINGXI

主 编 / 陈 筠

副主编 / 赵灿奇 钱俊文 熊 伟

 法律出版社
LAW PRESS·CHINA

图书在版编目(CIP)数据

税务稽查典型案例评析 / 陈筠主编. —北京:法律出版社, 2016. 1 (2016. 4 重印)

ISBN 978 - 7 - 5118 - 8829 - 7

I. ①税… II. ①陈… III. ①税务稽查—案例—中国
IV. ①F812. 423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 293833 号

© 法律出版社·中国

责任编辑/陈 妮

装帧设计/汪奇峰

出版/法律出版社

编辑统筹/财经出版分社

总发行/中国法律图书有限公司

经销/新华书店

印刷/北京京华虎彩印刷有限公司

责任印制/吕亚莉

开本/720 毫米×960 毫米 1/16

印张/21.75 字数/448 千

版本/2016 年 1 月第 1 版

印次/2016 年 4 月第 2 次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

网址/www.lawpress.com.cn

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782 西安分公司/029-85388843 重庆公司/023-65382816/2908

上海公司/021-62071010/1636 北京分公司/010-62534456 深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978 - 7 - 5118 - 8829 - 7

定价:60.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

编审委员会名单

编委会主任:陈 筠(江苏省地方税务局副局长)

编委会副主任:赵灿奇(江苏省地方税务局稽查局局长)

钱俊文(江苏省常州地方税务局局长)

熊 伟(武汉大学税法研究中心主任,武汉大学
法学院教授、博士研究生导师)

执行主编:钱俊文(江苏省常州地方税务局局长)

编委会成员:周 森(江苏省地方税务局稽查局副局长)

刘 超(江苏省常州地方税务局副局长)

肖 莉(江苏省地方税务局稽查局业务管理科科长)

董 魏(江苏省常州地方税务局法规处副处长)

陈咏升(江苏省常州地方税务局稽查局局长)

潘国忠(江苏省常州地方税务局稽查局副局长)

石金松(江苏省常州地方税务局稽查局案件审理科
科长)

本书总策划:熊 伟(武汉大学税法研究中心主任,武汉大学
法学院教授、博士研究生导师)

序

《税务稽查典型案例评析》一书即将付梓,这是一件很有意义的事情。

法律的生命力在于实施,法律的权威也在于实施。作为法律实施的重要领域,税务执法接触面广、专业性强、案件数多。税务执法的好坏,直接影响广大纳税人对法律实施的体验,更关系社会公众对法治的信仰。但是,由于我国税收法治基础薄弱,又正处于经济社会制度的变革期,税务执法在实体、程序以及证据等方面,都面临不少法律上的难题。在这样的大背景下,直面一线税务执法案例,将之上升到法学理论层面加以探究,对提高执法质量、促进税收公正,无疑具有十分重要的作用。

《税务稽查典型案例评析》叙事鲜活,析理严谨,与同类著作相比,独开生面,颇具特色,引人深思,值得一读。

首先,多方合作、专业视角。这本书的参与者有业务精湛的税务干部,也有专业精深的税务律师,还有来自高校的税法学者和研究者。大家既有共通的法学知识背景,又具有执法、执业或研究的不同视角,在研究过程中,各方观点碰撞并不稀见,而此后得到的往往也是颇有见地的启发。

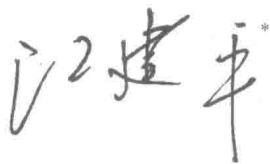
其次,直面疑难、深入剖析。税务执法的难点在于,要将由无数细节构成的经营活动与复杂多变的税法体系实现精确的“对接”,除了有税收实体法的适用问题,还有许多税收程序法及证据法的问题。在这本书中,以主要争议焦点为依据,30余个案例评析分别深入分析了实体、程序、证据及其他方面的热点难点问题,可以说既全面又深入,对执法实践具有较强的指导性。

再次,兼容并包、注重学理。客观地讲,许多案例之所以值得研究,与缺乏清晰的法律规范指引有很大关系。也因如此,如滞纳金、核定税额等一些案例,如何处理在理论层面也有不同认识。在这本书的评析中,并没有简单回避这些问题,而是本着包容的态度,保留了不同参与者、不同观点之间内在张力,不强求同一。

最后,着眼大局、延展思考。每一个税务执法案例的背后,都是鲜活的经济社会

活动。本书虽定位于案例评析,但并不满足于就案说案,而是在法律分析后留下作者们的延展思考。比如,就专利技术等非货币性资产投资的所得税问题,书中就提出从依法促进经济发展角度,应考虑收益不确定性和支付能力可递延确认实现时间,同时强化程序控制、防范税收风险。这些由案例分析拓展的思考,比抽象的谈论更接地气,也更具针对性和可操作性。

希望本书的成果能够运用于税务执法实践,并在实践中得到进一步检验和发展。是为序。



2015年10月

* 江苏省地方税务局局长。

前 言

出版这本书,源自我们对税收执法工作的敬畏和困惑。

自十八届三中全会以来,财税改革被提升到国家治理水平的高度,作为税收执法部门,我们深感任重而道远。当前改革已经进入深水区,早已不是单目标系统的效率型改革,而是多目标系统的活力型改革。在依法为国聚敛财富、服务于公共支出的同时,更需要我们以感恩之心关注纳税人权益的保护。财税法是一个新兴的法律部门,我国的税收法治建设还在路上,不仅税法体系的内部协调和丰富尚待时日,各地税收执法实践亦出入颇大。税收执法需要理论上的指导,税法学的研究亦需要实践的反哺。这是时代的呼唤,我们认真倾听,也愿意积极反馈!

作为努力的一部分,我们与武汉大学税法研究中心合作,并在常州地方税务局的大力协助下,以理论与实践相结合为指导思想,侧重于税务稽查的视角,设立了“税法疑难案例研究”的合作课题,策划出版本书。

这本书的案例主要来源于两部分:一部分来自江苏省地方税务局的执法实践。为了保证课题研究的彻底性,我们对这些案例都作了隐名处理,有些案情也根据写作需要进行了适当调整;另一部分案例则来源于司法判决,它们得到了社会各界的普遍关注,其内容对单维度的执法实践也是一个很好的补充。由于这些判决书在法院的网站上已经公开,为便于跟踪学习,本书讨论时就不再对案情作过度修饰。

在全书的结构上,我们将所有文章按照实体、程序、与司法衔接中的税法问题这三个线索分为上、中、下三篇。以便于读者结合自己的喜好选择阅读。当然,由于每篇文章的写作思路基本是根据案情展开的,其内容本身并不一定能够精确地反映出我们的用心,这是特别需要说明的。

我们注意到,各地对税法的理解和执法的尺度难免不一。为扩宽执法思路,避免先入为主,在武汉大学税法研究中心的主持下,不同地域、不同背景的作者被邀请参与研究和写作,旨在通过提供鲜活的素材,进行多角度、立体化的研究!在每篇文章的体例安排上,我们强调在理论探讨的同时,不仅要关照案件的查处路径,更要站在基层税务机关的立场,跳出案例本身,从税收立法、执法、司法和管理上,作一些延展思考。有的司法判例还附列了判决书、答辩状、建议书或代理词,以便读者能够更全

面和深刻地感受税法实践。

2015年国家税务总局《关于全面推进依法治税的指导意见》中专门提到要“积极探索税务行政执法案例指导制度”。我们所收集和案例,虽然不是行政执法的指导性案例,但是,其中所蕴含的法律难题和理论挑战,却非常值得研究和探讨。无论结论如何,本书的成果对于完善税收立法、政策和执法具有重要的实践价值。因此,我们的工作也算是对该意见的积极回应。不过,我们要特别声明,本书的结论或意见不代表税务机关的立场,也不会当然成为类似案例的处理依据,而只是一种学术探索。每一篇文章虽然都经过课题组集体研讨,但是我们充分尊重作者的意见,因此,每篇文章都单独署名。

虽然全书在谋篇布局上作了很多新尝试,但由于成书时间短,资料占有不充分,加之水平有限,不足在所难免。比如,由于案情披露不尽充分和篇幅的限制,很多问题来不及充分、全面地展开;所选案例数量有限,照顾不到税法实践的各个方面;等等。不过,我们相信,研究工作的不断积累,理论和实务的真诚互动,一定会极大地提升我国税收执法和研究的水平。

最后,要特别感谢全体课题组成员的努力。从课题立项到完成,仅7个月时间。在如此短的时间内,如果没有武汉大学税法研究中心和常州地方税务局的大力支持,没有全体课题组成员的不懈投入,要完成如此具有挑战性的任务几乎不可能。因此,除了已经在书稿中署名的作者,同样也致谢课题组的其他成员,他们是江苏省常州地方税务局董魏、刘菁、陈颖、方海涛、黄志强等人。他们不仅负责提供原始素材,还实质性地参与了多数文章的讨论,为课题完成和出版做出了重要贡献。同时在本书写作过程中,也得到了黄石市国际税收研究会副秘书长胡邵峰先生的大力支持,他的积极参与与真知灼见,为本书增色不少。此外,武汉大学法学院张成松博士也承担了大量的编辑工作,在很大程度上保证了本书的质量。在此也一并表示感谢!

本书适合税务行政执法人员、税务法官、律师、会计师、税务师,以及在学术机构从事税法研究的人员阅读。本书的研究视角和结论,对完善相关立法和政策也具有一定的参考价值。批评、表扬或是建议,不管是哪方面的意见,希望读者积极反馈,以便我们在日常行政执法的同时,改进税收科研工作,更好地服务纳税人,推进国家税收法治建设。

江苏省地方税务局
2015年10月31日

上编 税收实体案例研究

目 录

Catalogue

- 4 房地产企业涉税风险法理分析
——评“某房地产企业少缴房产税、城镇土地使用税案”
- 12 个人股东以非货币资产投资分期缴纳个人所得税的思考
——评“个人股东以非货币资产投资少缴个税案”
- 20 政策适用性选择的困惑及思考
——刍议“房地产开发公司拆迁安置房征税案”
- 28 股东向管理层给予奖励的个税定性及扣缴义务
——评“某钢铁企业重组改制未代扣代缴个税案”
- 38 销售返租中“鸳鸯合同”的税法考量
冒牌公司纳税身份案
——评“某‘分公司’逃避缴纳税款案”
- 52 股东借款的个人所得税问题
——评“某工程公司股东借款未缴纳税款案”
- 57 违法行为的课税思考
——评“某纳税人虚开普通发票涉税案”
- 66 代持股的课税问题
——评“武汉某酒店转让代持股所涉企业所得税案”
- 72 人防工程的税法评析
——基于某税务处罚案的思考
- 83 附件 1: 河南省高级人民法院行政判决书
- 96 附件 2: 广东省佛山市顺德区人民法院行政判决书
- 99 纳税人可否主张实质重于形式原则
——评“××公司按揭贷款案”
- 114 股权转让中“阴阳合同”的纳税处罚思考
——评“张某转让股权虚报收入少缴个税案”
- 121 营业税构成要件的法律评判
——以五起税务稽查案例为分析样本
- 130

中编 税收程序案例研究

- 151 税务案件中询问笔录的证据资格和证明效力思考
土地增值税清算与审核的税法探讨
- 162 ——评“D 房地产公司少缴土地增值税案”
企业所得税征收方式变更的法律思考
- 173 ——评“纳税人所得税由核定征收变更为查账征收案”
- 181 税收优惠申请期限与减免期间之协调
发票问题的是是非非
- 190 ——三个税案引发的思考
税收检查权的运用
- 199 ——评“对某房产中介公司逃税实施突击检查案”
- 210 税收强制执行中的若干法律问题

下编 税务诉讼案例研究

- 221 刍议最高人民法院提审首例税务行政案件
最高人民法院税务行政诉讼第 1 案
- 233 ——也谈自由裁量权
反避税:重新审视征收管理法第 35 条、第 36 条及其他
- 237 ——从最高人民法院提审“广州税案”谈起
- 244 附件 1:广东省广州市中级人民法院行政判决书
- 249 附件 2:中华人民共和国最高人民法院行政裁定书
- 250 加收滞纳金税法析辩
从张建琴之困看法律之困
- 259 ——浅议契税纳税义务发生时间的认定
- 272 附件 1:江苏省常州地方税务局不予受理决定书
- 272 附件 2:常州市新北区人民法院行政判决书
- 274 附件 3:二审答辩状
- 277 附件 4:江苏省常州市中级人民法院行政判决书

	为税务稽查局的职能正名
280	——以“某税务行政处罚案”为例
291	附件1:安徽省合肥市中级人民法院行政判决书
295	附件2:安徽省合肥市中级人民法院行政裁定书
296	附件3:安徽省合肥市中级人民法院行政判决书
303	附件4:长丰县地方税务局稽查局再审案件代理词
308	附件5:败诉原因分析及申诉建议
310	一起纳税争议救济案例的分析与思考
	论破产清算程序中税收优先权的行使
325	——以“某公司破产清算案”为例

目 录

Catalogue

上编 税收实体案例研究

我国实行分税制,国地税都有其特定的税种管辖范围。相对于税收执法程序,实体上的内容其实最能体现本书的部门职能色彩。本编总共收录了13篇文章,主要从四个方面展开了研究。所得税是地税部门征管的重点和难点,房地产行业则是对地方税收贡献度最高的一个行业,本编收录的大多数文章的取材都来源于这两个方面。此外,本编还特意展示了两个研究的视角:针对实践中表现形式多样化的“阴阳合同”问题,有3篇文章也从不同角度进行了分析;“实质课税”原则的应用,也有4篇文章涉及。

《房地产企业涉税风险法理分析》主要研究的是房地产企业空置土地和房产涉及的城镇土地使用税和房产税问题。在这种情况下,纳税人没有取得现实的收入,但如果对它缺乏制度关怀亦可能成就某种避税的通道。

《个人股东以非货币资产投资分期缴纳个人所得税的思考》是对当前社会各界热议的以非货币性资产投资课征个人所得税这一问题的积极回应。对于本案以股权置换的形式进行的非货币投资,是将其认定为一种财产转让来解释其可税性问题的。但问题显然远远不仅如此。在非货币资产投资业务中,个人所得税扣缴义务的履行,纳税义务5年分摊期限的认定,扣缴义务人、被投资企业及自然人股东的法律责任的区分、入库地点与征管地点的协调都是实践中暴露出来的现实问题,亦值得关注。

《政策适用性选择的困惑及思考》讨论的是房地产企业在拆迁安置过程中,营业税计税依据该如何评价的问题。它直面我国税收执法部门在税收政策适用上的尴尬,其实是提醒我们注意一个更广泛、更深刻的背景:由于需要因应“拆迁”这种特殊国情,税收法律文件之间被动跟进的结果就是造成税法体系内部的不协调和税收执法部门的无所适从。

《股东向管理层给予奖励的个税定性及扣缴义务》以某钢铁企业重组改制过程中股东对管理层进行奖励为例,对个人所得税的适用税目表达了关注。而在企业的重组改制过程中,往往还会发生所得的支付主体和决定主体相分离的情况,即所谓“多重支付”,这个问题对征管的有效性和扣缴责任的认定显然有它的现实意义。本案中,还涉及处罚期和追征期的判断,特别是对于追征期,现行《税收

《税收征收管理法》不仅规定了两个期间,亦对应了不同的适用情形。结合该案的研究,正好深化我们对这些问题的认识。

《销售返租中“鸳鸯合同”的税法考量》在措辞上没有沿用“阴阳合同”,而是考虑销售反租业务中纳税人并非通过不同合同安排隐瞒课税事实这一前提,选择了“鸳鸯合同”这一提法。在研究思路,也一反将销售和租赁分开处理的传统做法,提出将两类行为结合起来作一种系统化的把握。

《股东借款的个人所得税问题》、《代持股的课税问题》都涉及代持股的问题,且体现了一种多元化的观察视角。前文针对的是一种个人之间代持股的现象,在分析时引入了民商法的思维进路,尝试通过合同关系来把握代持股中的税法问题,有利于丰富税收执法的认识路径。在延展思考部分,还跳出税收执法的立场,对股东向所投资企业借款的个人所得税政策进行了反思。后文关注的是企业之间代持股的情形,且并不局限于个人所得税,也考虑到了营业税的问题。在这个案例中,作者以实际持股人和名义持股人的关系为研究坐标,结合公司法和证据法,对代持股中股权收益的归属、课税原则、计税基础、纳税义务和申报义务的确定、举证责任等问题展开了讨论。

《人防工程的税法评析:基于某税务处罚案的思考》关注到了一类特殊的、但实践中存在广泛争议的课税对象,即人防工程。虽然争议对象特殊,但思考的维度却需要发散。除了相关税法之外,《国防法》、《人民防空法》、《物权法》等都是本案无法回避的法律文件,它们之间的出入,同样表明我国法律体系的内部协调存在很大问题。为深化对这个问题的认识,本文之后特别收录了两个司法判例,以便读者进行延伸阅读和深度思考。

通过“阴阳合同”避税甚至逃税,是一种普遍的现象。不过,随着实践的积累,我们发现在税收之外,“阴阳合同”的存在亦可能有基于其他经济方面值得尊重的策略安排。《股权转让中“阴阳合同”的纳税处罚思考——评张某转让股权虚报收入少缴个税案》、《销售返租中“鸳鸯合同”的税法考量》、《纳税人可否主张实质重于形式原则——评浩日公司“按揭贷款”案》都涉及纳税人通过不同的合同安排对同一课税事实进行不同的表达,这些都从不同侧面深化了我们对这个问题的看法。

《股权转让中“阴阳合同”的纳税处罚思考——评张某转让股权虚报收入少缴个税案》中,当事人的合同安排确是基于少缴税款的考虑,但在执法上出现了《税收征收管理法》第63条和第64条适用上的不同认识,而这种认识上的分歧,在现实中也导致了各地执法口径上的不一。又由于涉及个人所得税的纳税义务和扣缴义务,所以本案在责任的落实上,还要关注到交易过程中转让或者受让股权的个人、企业、法定代表人和其他利益关系人之间各自不同的身份属性及基于

该不同身份所应承担的不同责任。这一点在实践中,往往因为执法资源的限制,被或多或少地忽略了。

《纳税人可否主张实质重于形式原则——评浩日公司“按揭贷款”案》揭示了房地产企业为维持资金链而普遍采用的一种做法——假按揭。对纳税人“实质重于形式”的抗辩,本文的研究思路有些特别:它没有过度纠缠“实质”或者“形式”本身的具体内容和对错,而是从主张这一原则的主体适格性——纳税人可否主张实质重于形式原则——来锁定结论。《冒牌公司纳税身份案——某“分公司”逃避缴纳税款案》其实也是从纳税主体的识别角度来讨论“实质课税原则”的适用。《违法行为的课税思考——某纳税人虚开普通发票涉税案》更有意思,对于纳税人虚构派遣用工协议但并未实际发生的应税行为该如何处理,文章中提出了四种不同的观点,之间的出入皆纠结于虚构的用工协议这一法律形式和没有实际派遣用工这一法律实质。

我们会发现,对于这类问题往往缺乏明确的法律规则,抽象的原则往往会成为处理的圭臬。而在适用该原则时,何为“实质”?何为“形式”?或许并不容易那么清晰地判断。在执法过程中,“实质”和“形式”之间,也不是作出一个“实质重于形式”的简单判断即可回答所有问题。

《营业税构成要件的法律评判:以五起税务稽查案例为分析样本》基于5个现实案例,从税法基础理论出发,对转让机组容量、现金池、财政补贴、预支工程款、房屋买卖中代收的精装修款5种形式上出入很大的收入类型的可税性问题进行了研究,尝试统一从税收客体、纳税人、税率等方面建构营业税的构成要件。虽然由于时间和精力关系,这篇文章目前的研究还照顾不到营业税构成要件各个方面,但其中的真诚思考对现实的税收执法工作,仍然可以带来不少启发。

房地产企业涉税风险法理分析

——评“某房地产企业少缴房产税、城镇土地使用税案”

【目 次】

- 一、案情简要
- 二、争议焦点
- 三、法律评析
- 四、查处路径
- 五、延展思考

一、案情简要

甲房地产企业成立于2008年5月,股东分别为张某、陈某,经营范围是房地产开发与经营、基础设施建设开发、投资管理与企业管理、园林绿化工程、停车场管理服务。

检查人员通过检查企业账簿资料、土地使用证、土地出让协议等资料,发现企业共有土地三幅。分别是外购办公楼占地,土地使用证面积是924平方米;开发建设的商业综合体占地,面积为36,000平方米;2013年4月刚刚受让的住宅开发用地97,000平方米。企业对办公楼占地及自营的商业综合体占地按规定申报了城镇土地使用税,但对于最近受让的住宅开发用地97,000平方米未申报城镇土地使用税,检查人员按规定对企业土地涉税情况进行了调查取证。

另外,对商业综合体的实地走访调查发现,该商业综合体尽管经营得比较红火,但还有部分商铺尚未对外租出,处于空置状态。企业为了加强商铺招租力度,考虑新进场的商户需要对门店进行装修,根据商铺面积的大小、租赁期限的长短,该公司分

别给予租户 30 天到 90 天不等的免租期。^① 在免租期内承租人可以实际使用房产,无须支付租金,免租期满后按规定支付租金。经检查企业账簿记录及相关纳税资料,该企业办公自用的房产按规定申报了房产税,已出租的房产按租金申报了房产税,但对于处于空置状态以及处于免租期的房产未申报房产税。

稽查局根据检查情况,对企业未按规定申报缴纳城镇土地使用税的行为,从合同约定交付土地的次月起补征了城镇土地使用税 32.33 万元,对企业尚未租出的空置商铺以及免租期商铺,按其原值补征了房产税 45.53 万元,并按规定加收了滞纳金和处罚。

二、争议焦点

在对该单位作出处理决定前,征纳双方以及稽查局内部在以下几方面发生争议。

(一) 企业通过受让取得的土地一直空置未使用,是否需要缴纳城镇土地使用税?

纳税人认为,企业虽然与国土部门签订了土地受让协议,但是由于近年来房地产市场不景气,企业资金较紧张,所以没有对该幅土地开工建设,一直空置在那里。而且土地出让金只付了 40,000 万元,尚欠 10,900 万元,土地使用证也没办,该幅土地存在企业违约被国土部门收回的可能性;所以,不需要申报城镇土地使用税。

税务机关认为,根据财政部、国家税务总局《关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》规定,^②甲公司以出让方式取得土地使用权的,合同约定了交付土地的时间,所以应从合同约定交付土地时间的次月起,按规定申报缴纳城镇土地使用税。

(二) 自营商业综合体房产免租期,空置房是否需要按原值缴纳房产税?

对于免租期是否需要按原值缴纳房产税的问题,纳税人认为,由于企业的这部分房产是对外出租的,也与出租户签订了租赁协议;所以应按照租金收入申报房产税,没有租金收入就不应该申报房产税。

针对免租期房产税问题,税务机关一种观点认为,既然不收取租金,则应认定为

^① 免租期,是指免除房租的期限,提供免租期是商业租赁促销的常用方式。最常见的是装修免租期,主要是承租人租用房屋后在装修期间,出租人同意不收取承租人租金。当然,有的商业地产项目免租期还包括装修期以外的期间。

^② 财税[2006]186号第2条规定:“以出让或转让方式有偿取得土地使用权的,应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税;合同未约定交付土地时间的,由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。”

是无租使用公司的房产,按财政部、国家税务总局《关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》规定,^①该房产税应由房产使用人代缴,而不应由甲公司缴纳。另一种观点认为,根据《关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》规定。^②甲开发公司作为房屋产权所有人,将房屋对外出租,在免租期内应由甲公司按照原值申报缴纳房产税。

对于空置房是否需要按原值缴纳房产税的问题,纳税人认为,根据国家税务总局《关于房产税、城镇土地使用税有关政策规定的通知》规定,^③甲公司为房地产开发企业,开发的商业房产,在没有出售没有出租之前是不要缴纳房产税的。

针对空置房房产税问题,税务机关认为,根据国家税务总局《关于房产税、城镇土地使用税有关政策规定的通知》规定,^④甲公司开发商业体是用于出租的,而非用于出售的;并且开发的房产全部已经完工验收,企业也已经将这部分房产从“开发产品”科目转入“投资性房地产”科目,应当认为是企业自用建造的商品房;只是由于各种原因未租出而已,所以应按原值缴纳房产税。

三、法律评析

(一)城镇土地使用税纳税义务发生时间

在实际工作中,对于城镇土地使用税的征收,征纳双方存在分歧较大的主要是对于纳税义务发生时间的规定。目前在全国层面对于征收城镇土地使用税纳税义务发生时间的政策规定,除了《城镇土地使用税暂行条例^⑤》外,主要有财税[2006]186

① 财税[2009]128号第1条规定:“无租使用其他单位房产的应税单位和个人,依照房产余值代缴纳房产税,应由房产使用人代缴房产税。”

② 财税[2010]121号第2条规定:“对出租房产,租赁双方签订的租赁合同约定有免收租金期限的,免收租金期间由房屋产权所有人按照房产原值缴纳房产税。”

③ 根据国税发[2003]89号第1条规定,鉴于房地产开发企业开发的商品房在出售前,对房地产开发企业而言是一种产品,因此,对房地产开发企业建造的商品房,在售出前,不征收房产税;但对售出前房地产开发企业已使用或出租、出借的商品房应按规定征收房产税。

④ 国税发[2003]89号第2条第4项规定:“房地产开发企业自用、出租、出借本企业建造的商品房,自房屋使用或交付之次月起计征房产税。”

⑤ 《城镇土地使用税暂行条例》第9条规定:“新征用的土地,依照下列规定缴纳土地使用税:(一)征用的耕地,自批准征用之日起满1年时开始缴纳土地使用税;(二)征用的非耕地,自批准征用次月起缴纳土地使用税。”