

销售土地和不动产附着物税务处理新规

作者: 俞卫锋 / 陆易 / 李剑伟

背景

国家税务总局于2011年8月17日发布了《国家税务总局关于纳税人转让土地使用权或者销售不动产同时一并销售附着于土地或者不动产上的固定资产有关税收问题的公告》(国家税务总局公告[2011]第47号)(下称“47号文”),于2011年9月1日起施行。根据47号文的规定,纳税人转让土地使用权或者销售不动产的同时一并销售的附着于土地或者不动产上的固定资产(下称“附着物”)中:

- 凡属于增值税应税货物的,应按照《财政部国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》(财税[2009]9号)(下称“9号文”)第二条有关规定,计算缴纳增值税;
- 凡属于不动产的,应按照《中华人民共和国营业税暂行条例》“销售不动产”税目计算缴纳营业税。

47号文的适用

➤ 适用条件

适用47号文的前提是土地使用权或不动产与附着的固定资产(即附着物)一并销售。然而,对于如何理解“附着物”,47号文没有进一步规定,我们认为,涉及下述问题待讨论:

- 附属设备和配套设施是否为“附着物”?

47号文没有对于“附着物”作出解释或者列举性说明。参考厦门市地方税务局(下称“厦门地税局”)转发47号时

If you would like an English version
of this publication, please contact:

Roy Guo: (86 21) 3135 8756
Publication@llinkslaw.com

如您需要了解我们的出版物,请与
下列人员联系:

郭建良: (86 21) 3135 8756
Publication@llinkslaw.com

通力律师事务所
www.llinkslaw.com

土地和不动产附着物销售，税务处理有新规

的规定，47号文中转让土地使用权或者销售不动产时属于增值税应税货物的“附着于土地或者不动产上的固定资产”**不包括**《关于固定资产进项税额抵扣问题的通知》(财税[2009]113号)(下称“113号文”)所规定的以建筑物或者构筑物为载体的“附属设备和配套设施”。根据113号文，以建筑物或者构筑物为载体的“附属设备和配套设施”应作为建筑物或者构筑物的组成部分，其进项税额不得在销项税额中抵扣。113号文定义的“附属设备和配套设施”是指：给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备和配套设施。由此可见，厦门地税局借鉴113号文的定义，将“附属设备和配套设施”作为不动产的组成部分，故上述列举的“附属设备和配套设施”不能适用47号文作为增值税应税货物。

需要注意，虽然厦门地税局在转发规定中提及“经请示总局”，但总局并未直接以规范性文件的形式对此问题进行明确，且113号文的目的仅在于明确固定资产增值税进项税额的抵扣范围，113号文中的定义是否能直接引用以解释47号文项下的“附着物”，尚存在疑问。各地税务机关是否参照适用厦门地税局的意见作出解释，取决于其理解和自由裁量。

- “随同销售货物”是否为“附着物”？

根据47号文规定，只有“附着物”才能适用47号文判断是增值税应税货物还是营业税应税不动产。有观点认为“附着物”为依附于不动产且分离后不能发生效用的物，且“附着物”到底属于不动产还是动产需视其独立性进行具体分析。因此，我们认为，出售房屋(比如精装修房)的同时“随同销售”的家电及家具不应属于“附着物”而应定义为“随同销售货物”，故不能适用47号文。

- “附着物”包括哪些？

我们注意到，47号文废止了《国家税务总局关于煤炭企业转让井口征收营业税问题的批复》(国税函[1997]556号)和《国家税务总局关于煤矿转让征收营业税问题的批复》(国税函[2007]1018号)中对单位和个人在转让煤矿土地使用权和销售不动产的同时一并转让附着于土地或不动产上的机电设备，一并按“销售不动产”征收营业税的规定。据此，与煤矿土地使用权和矿井一并转让的“机电设备”(包括与矿井连在一起不可分的变压器、防爆开关等)，可以作为“附着物”缴纳增值税。由此，根据这些废止的条款，判断一项设备是“附着物”还是“不动产的组成部分”不能仅根据是否需要载体以及是否与建筑物不可分。鉴于47号文对于“附着物”界定未能明确，实践中亦存在不同理解，因而如何适用存在不确定性，税务机关和纳税人可能存在争议。

➤ 增值税适用税率

土地和不动产附着物销售，税务处理有新规

根据 47 号文的规定，凡属于增值税应税货物的，应按照 9 号文第 2 条有关规定，计算缴纳增值税。9 号文第 2 条对于销售使用过的固定资产所适用的增值税税率规定如下：

- 一般纳税人销售自己使用过的属于不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产或者 2008 年 12 月 31 日前购入的固定资产，一般按简易办法依 4% 征收率减半征收增值税。一般纳税人销售自己使用过的可以抵扣并已抵扣进项税款的固定资产，转让时按照适用税率征收增值税。
- 增值税小规模纳税人销售自己使用过的固定资产，减按 2% 征收率征收增值税。

基于上述，对于纳税人而言，依据 47 号文的规定，销售不动产同时一并销售附着物的，将可能按照 4% 减半征收或者适用 2% 征收率。因此实际承担的税收负担相比一并计算 5% 营业税而言，有所降低。

➤ 分开计算问题

需要注意，如果一并销售附着物适用 47 号文的，应分别核算增值税应纳税货物和不动产。如果没有分别核算的，税务机关有权核定。

土地和不动产附着物销售，税务处理有新规

如需进一步信息，请联系：

上海	北京
俞卫锋 电话: (86 21) 3135 8686 David.Yu@linkslaw.com	翁晓健 电话: (86 10) 6655 5050 - 1028 James.Weng@linkslaw.com
张 明 电话: (86 21) 3135 8777 Ming.Zhang@linkslaw.com	
陆 易 电话: (86 21) 3135 8667 Clare.Lu@linkslaw.com	

© 通力律师事务所 2011