

《契税法》和《城建税法》条款评析

作者：郭永茂

2020年8月11日，第13届全国人大常委会第21次会议通过了两部税法：《中华人民共和国契税法》（“契税法”）和《中华人民共和国城市维护建设税法》（“城建税法”）。

这两部税法均将于2021年9月1日起施行。届时，国务院1997年发布（后经修订）的《中华人民共和国契税暂行条例》（“契税条例”）和1985年发布（后经修订）的《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》（“城建税条例”）将相应废止。从立法技术角度讲，届时，财政部为《契税条例》配套的《中华人民共和国契税暂行条例细则》（“契税细则”）也将失去存在基础。

这两部税法基本平移了现有的暂行条例的内容，但在一些方面做了调整。本文抛砖引玉，对《契税法》和《城建税法》的若干条款进行评析。

一、《契税法》评析

1、应税行为的扩围、例外和“视同应税行为”的转正

《契税法》第1条规定，在中国境内转移土地、房屋权属，承受的单位和个人为契税的纳税人。该规定与《契税条例》的现有规定相同。

《契税法》第2条第1款规定，转移土地、房屋权属的应税行为是指下列行为：（1）土地使用权出让；（2）土地使用权转让，包括出售、赠与、互换；（3）房屋买卖、赠与、互换。相较而言，《契税条例》将应税行为表述为：（1）国有土地使用权出让；（2）土地使用权转让，包括出售、赠与和交换；（3）房屋买卖；（4）房屋赠与；（5）房屋交换。

《契税法》前述第1款规定中提及的“互换”与现行《契税条例》规定的“交换”，二者的含义没有实质性差异。

（1）扩围

较之于《契税条例》的规定，《契税法》第2条第1款第1项规定不再将出让的土地使用权限定为“国有”，这意味着，集体土地使用权出让时，也将触发契税纳税义务。

2019年8月，全国人大常委会修改了《土地管理法》（自2020年1月1日起施行），将第63条由“农民集体所有的土地的使用权不得出让、转让或者出租用于非农业建设；……”修改为“土地利用总体规划、城乡规划确定为工业、商业等经营性用途，并经依法登记的集体经营性建设用地，土地所有权人可以通过出让、出租等方式交由单位或者个人使用，……。通过出让等方式取得的集体经营性建设用地使用权可以转让、互换、出资、赠与或者抵押……。”

上述将集体经营性建设用地入市改革在全国范围内推行的规定，扩大了市场化土地的来源。相应地，《契税法》对前述新的市场化土地的交易行为征税。

（2）例外

《契税法》第2条第2款规定，前款（指第1款）第2项中的土地使用权转让，不包括土地承包经营权和土地经营权的转移。而《契税法》规定的例外情形仅包括“农村集体土地承包经营权。”

土地承包经营权属于用益物权，而土地经营权是基于土地承包经营权人与合同相对方的合意形成（可采取出租、入股等形式）的物权化的债权。《契税法》将“土地经营权”的受让行为明确排除在征税范围外，有利于定分止争。

（3）“视同应税行为”的转正

《契税法》第2条第3款规定，以作价投资（入股）、偿还债务、划转、奖励等方式转移土地、房屋权属的，应当依照本法规定征收契税。

现行《契税法》对此虽未作明确规定，但为其配套的《契税法细则》第8条规定，因作价投资、入股、抵债、获奖而引起土地房屋权属转移的，视同应税行为征税。由此可见，《契税法》的前述规定基本平移了现有规则，将较低级次的文件内容升级入法。

由于“视同应税行为”的设定权是实质性的征税范围设定权，因此，由法律对其加以规定，更符合税收法定原则。

需要注意的是，《契税法》的前述规定中新增的“划转”（视同）应税行为，对应的是有关主体之间通常基于关联方关系进行的无偿或有偿的相关资产所有权的转移安排。其中，对于无偿转移相关资产如何确定契税税基的问题，可按《契税法》第4条第1款第3项的规定“参照土地使用权出售、房屋买卖的市场价格依法核定的价格”加以确定。详见后文中列示的具体条款。

2、税率平移与税收优惠

（1）税率平移

《契税法》第3条第1款规定，契税率率为3%至5%。该规定与现行《契税法》的规定一致。

《契税法》对税率的决定主体由《契税法》规定的省级政府变更为同级人大常委会：《契税法》第3条第2款和第3款规定，契税的具体适用税率，由省、自治区、直辖市人民政府在前款规定的税率幅度内提出，报同级人民代表大会常务委员会决定，并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。省、自治区、直辖市可以依照前款规定的程序对不同主体、不同地区、不同类型的住房的权属转移确定差别税率。

（2）税收优惠

《契税法》第6条第1款规定了免征契税的情形，如，（1）国家机关、事业单位、社会团体、军事单位承受土地、房屋权属用于办公、教学、医疗、科研、军事设施；（2）非营利性的学校、医疗机构、社会福利机构承受土地、房屋权属用于办公、教学、医疗、科研、养老、救助；（3）承受荒山、荒地、荒滩土地使用权用于农、林、牧、渔业生产；（4）婚姻关系存续期间夫妻之间变更土地、房屋权属；（5）法定继承人通过继承承受土地、房屋权属；（6）依照法律规定应当予以免税的外国驻华使馆、领事馆和国际组织驻华代表机构承受土地、房屋权属。

上述规定整合了现行《契税条例》、《契税细则》和单行财税文件中的一些免税规定。而《契税条例》中规定的“城镇职工按规定第一次购买公有住房免征”的条款在《契税法》中未获采用。

《契税法》第6条第2款规定，根据国民经济和社会发展的需要，国务院对居民住房需求保障、企业改制重组、灾后重建等情形可以规定免征或者减征契税，报全国人大常委会备案。而《契税条例》规定的“财政部规定的其他减征、免征契税的项目”的表述未获《契税法》采用。

此前，根据《财政部、国家税务总局、住房和城乡建设部关于调整房地产交易环节契税、营业税优惠政策的通知》（财税[2016]23号）的规定，（1）对个人购买家庭唯一住房，面积为90平方米及以下的，减按1%的税率征收契税；面积为90平方米以上的，减按1.5%的税率征收契税；（2）对个人购买家庭第二套改善性住房，面积为90平方米及以下的，减按1%的税率征收契税；面积为90平方米以上的，减按2%的税率征收契税（北京市、上海市、广州市、深圳市暂不实施该第2项契税优惠政策）。这些条款如果在《契税法》实施后仍需执行，需要由国务院加以认定或规定，并报全国人大常委会备案。

此外，这些年来，为支持企业改制重组，财政部、国家税务总局发布了有关改制重组契税优待政策的若干规定，如，《关于继续支持企业、事业单位改制重组有关契税政策的通知》（财税[2018]17号）。该文件自2018年1月1日起至2020年12月31日执行。未来，相关优待政策如需延续，也需要由国务院加以规定。

《契税法》第7条规定，省、自治区、直辖市可以决定对下列情形免征或者减征契税：（1）因土地、房屋被县级以上人民政府征收、征用，重新承受土地、房屋权属；（2）因不可抗力灭失住房，重新承受住房权属。前款规定的免征或者减征契税的具体办法，由省、自治区、直辖市人民政府提出，报同级人民代表大会常务委员会决定，并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。前述规定采纳了现行《契税条例》和《契税细则》的有关内容，决定主体明确为省级人大常委会。

（3）税收优惠的停止和税款追回

《契税法》第8条规定，纳税人改变有关土地、房屋的用途，或者有其他不再属于本法第6条规定的免征、减征契税情形的，应当缴纳已经免征、减征的税款。该规定基本沿用了《契税细则》的相关规定（改变有关土地、房屋的用途，不再属于本条例第6条规定的减征、免征契税范围的，应当补缴税款），但将《契税细则》“不再属于减征、免征契税范围”的规定变更为“有其他不再属于免征、减征契税情形”条款，相当于设置了税款追回触发条件的兜底条款。

3、计税依据与核定征收

《契税法》第4条第1款规定，契税的计税依据为：（1）土地使用权出让、出售，房屋买卖，为土地、房屋权属转移合同确定的成交价格，包括应交付的货币以及实物、其他经济利益对应的价款；（2）土地使用权互换、房屋互换，为所互换的土地使用权、房屋价格的差额；（3）土地使用权赠与、房屋赠与以及其他没有价格的转移土地、房屋权属行为，为税务机关参照土地使用权出售、房屋买卖的市场价格依法核定的价格。

总体而言，前述规定与现行《契税条例》的规定基本一致，并吸收了现行《契税细则》

相关规定的內容。而对于“其他没有价格的转移土地、房屋权属行为”，《契税法》明确了其计税依据的确定方法。

《契税法》第4条第2款规定，纳税人申报的成交价格、互换价格差额明显偏低且无正当理由的，由税务机关依照《税收征收管理法》的规定核定。而《契税法》则规定，成交价格明显低于市场价格并且无正当理由的，或者所交换土地使用权、房屋的价格的差额明显不合理并且无正当理由的，由征收机关参照市场价格核定。

由于《税收征收管理法》规定“纳税人申报的计税依据明显偏低，又无正当理由时，税务机关核定应纳税额的具体程序和方法由国务院税务主管部门规定”，所以，《契税法》实际上是规定了针对“价格明显偏低且无正当理由的”情形的契税核定征收方法和程序的决定权在国家税务总局而非主管税务机关。主管税务机关应在国家税务总局确定的规则和程序范围内行使核定征收权力。相应地，各地税务机关此前自行颁布实施的诸如《XX市契税计税依据核定暂行办法》、《XX市地方税务局关于土地权属转移契税有关核定问题的通知》等文件的内容可能需要进行清理。

4、纳税时点与退税

《契税法》第9条规定，契税的纳税义务发生时间，为纳税人签订土地、房屋权属转移合同的当日，或者纳税人取得其他具有土地、房屋权属转移合同性质凭证的当日。第10条规定，纳税人应当在依法办理土地、房屋权属登记手续前申报缴纳契税。第11条规定，纳税人办理纳税事宜后，税务机关应当开具契税完税凭证。纳税人办理土地、房屋权属登记，不动产登记机构应当查验契税完税、减免税凭证或者有关信息。未按照规定缴纳契税的，不动产登记机构不予办理土地、房屋权属登记。

现行《契税法》第9条规定，纳税人应当自纳税义务发生之日起10日内，向土地、房屋所在地的契税征收机关办理纳税申报，并在契税征收机关核定的期限内缴纳税款。《契税法》的其他规定与上述《契税法》除第10条规定以外的其他规定的内容基本相同。

《契税法》不再规定“10日内”纳税，而是代之以“办理土地、房屋权属登记手续前申报缴纳契税”，这意味着，只要还没办理相关的不动产登记手续，契税未缴纳状态就不违法，不产生罚款和滞纳金。

《契税法》第12条规定，在依法办理土地、房屋权属登记前，权属转移合同、权属转移合同性质凭证不生效、无效、被撤销或者被解除的，纳税人可以向税务机关申请退还已缴纳的税款，税务机关应当依法办理。该规定与现行《财政部、国家税务总局关于购房人办理退房有关契税问题的通知》（财税[2011]32号）文件所持的立场一致。

另一方面，《国家税务总局关于无效产权转移征收契税的批复》（国税函[2008]438号）规定，对经法院判决的无效产权转移行为，不征收契税，法院判决撤销房屋所有权证后，已纳契税款应予退还。考虑到司法实践中的此种情况，我们认为，以将“法院判决撤销房屋所有权证”视为“办理土地、房屋权属登记前”为宜，以适用退税规则。

此外，针对司法实践中的“执行回转”情形（执行回转是指在司法实践中案件按程序执行完毕之后，发生了据以执行的依据被依法撤销，案件中的一方当事人需将已执行所得到的利益退还给原来被执行人，以恢复到执行程序开始前状态的制度），有的地方的税务机关规定，执行回转涉及重新承受房屋、土地权属的，不属于契税征收范围，不征收契税，当时所

缴纳的契税予以退还。我们认为，此种情形也宜视为“办理土地、房屋权属登记前”，以适用退税规则。

5、其他

《契税法》第5条规定，契税的应纳税额按照计税依据乘以具体适用税率计算。该规定与《契税法》的相关规定保持一致。

《契税法》第13条规定了税务机关应当与相关部门建立契税涉税信息共享和工作配合机制。第14条规定契税由土地、房屋所在地的税务机关征收管理。上述规定与《契税法》的相关规定基本保持一致。

现行《契税法》第14条规定的“财政部根据本条例制定细则”条款在《契税法》中未予采纳。《契税法》也未规定授权国务院制定《契税法》的实施条例。

在目前已颁布的单行税法文本中，《企业所得税法》《个人所得税法》《车船税法》授权国务院制定实施条例。《环境保护税法》《烟叶税法》《船舶吨税法》《车辆购置税法》《耕地占用税法》《资源税法》未作此种一般性授权。

二、《城建税法》评析

1、城建税的行为税色彩淡化

2015年，《国务院关于印发〈推进财政资金统筹使用方案〉的通知》（国发[2015]35号）规定，推进专项收入统筹使用，三年内逐步取消一般公共预算中以收定支的规定，2016年先行取消城市维护建设税以及矿产资源补偿费、探矿权采矿权使用费和价款、草原植被恢复费、海域使用金等专项收入专款专用，相应推动修改法律法规，对相关领域支出统筹安排保障。新出台的税收收入或非税收收入政策，一般不得规定以收定支、专款专用。

此次《城建税法》出台，未采纳《城建税条例》中关于立法目的（“为了加强城市的维护建设，扩大和稳定城市维护建设资金的来源，特制定本条例”）和税款用途（“应当保证用于城市的公用事业和公共设施的维护建设，具体安排由地方人民政府确定”、“按照本条例第4条第3项规定缴纳的税款，应当专用于乡镇的维护和建设”）的规定，淡化了城建税的行为税色彩，反映了前述国发[2015]35号文件对于城建税用途等事项的改革构想。

2、《城建税法》与增值税相关规定的协调问题

（1）“营改增”、增值税留抵退税的影响

《城建税法》第1条规定，在中国境内缴纳增值税、消费税的单位和个人，为城建税的纳税人。第2条第1款规定，城建税以纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税税额为计税依据。上述规定反映了“营业税改征增值税”对于附加税费税基的影响。

《城建税法》第2条第2款规定，城建税的计税依据应当按照规定扣除期末留抵退税退还的增值税税额。该规定吸收了《财政部、国家税务总局关于增值税期末留抵退税有关城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加政策的通知》（财税[2018]80号）文件的规定精神。

(2) 不征城建税的情形、例外及需要考虑解决的问题

《城建税法》第3条规定，对进口货物或者境外单位和个人向境内销售劳务、服务、无形资产缴纳的增值税、消费税税额，不征收城建税。在该条规定中，针对进口货物不征城建税的规定，是采纳了《财政部关于贯彻执行〈城建税条例〉几个具体问题的规定》（[85]财税字第069号）文件中的相关规定的內容。而该条规定中针对境外单位和个人向境内销售劳务、服务、无形资产缴纳的增值税、消费税税额不征城建税的规定，是新的规则。

根据《增值税暂行条例》第1条的规定，在中国境内销售货物或者加工、修理修配劳务（以下简称劳务），销售服务、无形资产、不动产以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人。根据《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36号文）的附件1《营业税改征增值税试点实施办法》（“营改增办法”）第12条的规定，在境内销售服务、无形资产或者不动产，是指：（1）服务（租赁不动产除外）或者无形资产（自然资源使用权除外）的销售方或者购买方在境内；（2）所销售或者租赁的不动产在境内；（3）所销售自然资源使用权的自然资源在境内；（4）财政部和国家税务总局规定的其他情形。

结合增值税的相关规定和《城建税法》的规定来看，当境外主体向境内主体销售境内的不动产时，由于《营改增办法》的附件《销售服务、无形资产、不动产注释》规定转让建筑物或者构筑物时一并转让所占土地使用权的交易应按照销售不动产缴纳增值税，所以，《城建税法》第3条中的转让“无形资产”不征城建税的规定可能不适用于转让“不动产”的情形。

由于《销售服务、无形资产、不动产注释》规定无形资产与不动产属于并列的标的分类，而无形资产包括自然资源使用权，自然资源使用权又包括土地使用权、海域使用权、探矿权、采矿权、取水权和其他自然资源使用权，所以，当境外主体向境内主体销售境内的自然资源使用权（不含土地使用权）时，应不需缴纳城建税。

另一方面，由于《营改增办法》规定“销售自然资源使用权的自然资源在境内”时，即便境外销售方向另一境外主体销售相关的自然资源使用权，该境外销售方也需要交纳增值税（从而从法理上讲，会触发城建税纳税义务），这就造成一种局面：由于《城建税法》仅规定“境外主体向境内销售无形资产（含自然资源使用权）缴纳的增值税额不征收城建税”，所以，境外向境外销售境内无形资产（含自然资源使用权）时，尽管境内因素更少，反而无法享受不征城建税的待遇。这一悖论，需要在后续的征管实践中考虑解决。

3、税率平移

《城建税法》第4条第1款规定，城建税的税率为：（1）纳税人所在地在市区的，税率为7%；（2）纳税人所在地在县城、镇的，税率为5%；（3）纳税人所在地不在市区、县城或者镇的，税率为1%。该规定与现行《城建税条例》的相关规定保持一致。

《城建税法》第4条第2款规定，前款（指本条第1款）所称纳税人所在地，是指纳税人住所地或者与纳税人生产经营活动相关的其他地点，具体地点由省、自治区、直辖市确定。

4、其他规定

《城建税法》第5条规定，城建税的应纳税额按照计税依据乘以具体适用税率计算。第

6 条规定，根据国民经济和社会发展的需要，国务院对重大公共基础设施建设、特殊产业和群体以及重大突发事件应对等情形可以规定减征或者免征城建税，报全国人民代表大会常务委员会备案。

《城建税法》第 7 条规定，城建税的纳税义务发生时间与增值税、消费税的纳税义务发生时间一致，分别与增值税、消费税同时缴纳。第 8 条规定，城建税的扣缴义务人为负有增值税、消费税扣缴义务的单位和个人，在扣缴增值税、消费税的同时扣缴城市维护建设税。前述规定与《城建税条例》的现行规定意旨相同。

我们的服务

依法纳税对纳税人而言，纳税是义务，依法是权利。要依法，就需要对税收法律法规有全面的掌握和深刻的理解。海问律师事务所的税务团队立足于“税+法”的专业立场，针对客户的需求，致力于提供如下“依法纳税”服务：

- 日常税务咨询服务；
- 交易架构设计服务；
- 合同涉税条款的制备、审阅、修订服务；
- 涉税争议解决支持服务；
- 税收事项的税务遵从服务。

如您有意进一步了解我们的服务内容及相关事项，敬请与以下人员联系：

郭永茂 税务合伙人

电子邮件：guoyongmao@haiwen-law.com

李杨 资深顾问

电子邮件：liyong@haiwen-law.com

田越 律师

电子邮件：tianyue@haiwen-law.com

张天阳

电子邮件：zhangtianyang@haiwen-law.com