

[编者按]

在市场经济体制下,谋求最轻税负已成为纳税人孜孜以求的目标。对企业而言,税收筹划如果合理合法,则有利于减轻企业税负,增加利润和可用资金,促进企业的持续发展。税收筹划若无法律依据,为筹划而筹划,则有可能导致征纳双方各执一词,筹划方案前功尽弃。以房地产行业为例,目前与房地产公司相关的税收筹划方案多如牛毛,但有些筹划所依据的相关法规是原则导向的,缺少执行的具体标准;有些则是从不同的角度来解读法规,相关法规的表述不明确,征纳双方对同一事件有截然不同的理解。鉴于此,“纳税&筹划”从本期开始将刊登朱光磊和王旭光的一组关于房地产公司税收筹划的系列案例,内容涉及营业税、土地增值税、企业所得税等相关税收争议问题,希望通过对这些颇具争议问题的解析,引发读者的思考与探讨。

土地增值税股权筹划风险分析

■ 朱光磊 王旭光

土地增值税的相关规定比较宽泛,对于同一条款可能有截然迥异的理解。当前,通过以土地使用权投资新设公司然后转让股权的方式来实现实质上的转让土地使用权,并以此来规避土地增值税和营业税的筹划方法非常流行。但是,随着上述项目开发结束并进入土地增值税清算环节,原投资的土地使用权在土地增值税中的计税成本会根据不同的解读有不同的结果。笔者结合一个案例来说明土地增值税清算环节的高风险。

一、案例介绍

乙公司是甲集团公司投资设立的非国有内资房地产子公司,2004年该公司以土地出让方式取得一块土地使用权,成本为1 000万元。随着房地产开发形势的持续走好,2005年该土地使用权的市值已增至3 000万元(地块未开发)。由于甲集团公司要进行战略调整,欲转让乙房地产公司持有的该土地使用权以回笼资金。丙公司是一家擅长开发烂尾楼的房地产公司,参照乙公司地块类似地段、类似地块土地使用权的招拍价,愿以3 000万元购入乙公司地块土地使用权进行开发。

二、筹划方案(未考虑不影响决策的印花税)

方案一:甲公司通过转让乙公司股权给丙公司的方式来实现实质上的土地使用权转让,转让股权收入3 000万

元。乙公司法人地位不变。

1. 甲公司对股权转让筹划的成本测算

《城市房地产管理法》第三十八条规定:“以出让方式取得土地使用权的,转让房地产时,应当符合下列条件:按照出让合同约定已经支付全部土地使用权出让金,并取得土地使用权证书;按照出让合同约定进行投资开发,属于房屋建设工程的,完成开发投资总额的百分之二十五以上,属于成片开发土地的,形成工业用地或者其他建设用地条件。转让房地产时房屋已经建成的,还应当持有房屋所有权证书。”由此可知,乙公司无法将纯土地使用权转让给丙公司,但可以将土地开发超过总投资的25%以上后,以转让在建工程的方式将土地使用权转让给丙公司。在转让过程中,根据《营业税条例》及《土地增值税条例》的规定需要缴纳营业税、土地增值税。

之后,甲公司了解到,财政部、国家税务总局《关于股权转让有关营业税问题的通知》(财税[2002]191号)规定:“对股权转让不征收营业税”。同时由于在股权转让交易中,国有土地使用权没有发生转让,因而也不需要缴纳土地增值税。所以,为了规避土地增值税及营业税,甲公司欲通过转让乙公司股权给丙公司的方式来实现实质上的土地使用权转让。甲公司测算节税如下:节约营业税=3 000×5%=150(万元);节税土地增值税=2 000×5%-1 000×15%=850(万元);总计节税=150+850=1 000(万元)

2. 丙公司对股权转让筹划的成本测算

丙公司取得乙公司的股权后成为乙公司的实际控制

人,其实际为获得该土地使用权支付了3 000万元。然而根据《土地增值税暂行条例实施细则》(财法字[1995]6号)第七条的规定:“条例第六条所列的计算增值额的扣除项目,具体为:取得土地使用权所支付的金额,是指纳税人为取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关费用。”因此,乙公司的土地使用权在计算土地增值税时的计税成本仍为原始成本1 000万元,而不是丙公司给甲公司的股价支付金额3 000万元。假设该地块开发产品销售并进行清算,按房地产开发费用10%、最低增值率30%计算,丙公司以股权购买方式需多缴土地增值税= $(3\ 000-1\ 000) \times (1+30\%) \times 30\%=780$ (万元)。

另外,根据《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号)第七条的规定:“纳税人的存货、固定资产、无形资产和投资等各项资产成本的确定应遵循历史成本原则。”所以,乙公司的土地使用权在企业所得税计税成本仍为1 000万元,丙公司以股权购买方式需多缴企业所得税= $(3\ 000-1\ 000) \times 33\%=660$ (万元)。丙公司总计需多缴税= $660+780=1\ 440$ (万元)

经过以上分析,丙公司认为采用股权转让的方式,实质上是将原应由甲集团公司承担的土地增值税、企业所得税负转嫁给丙公司,因而要求甲公司降低卖价,甲、丙双方经过沟通,最终放弃了该方案。

方案二:乙公司以土地使用权入股与丙公司共同投资成立丁公司,然后乙公司将所持丁公司的股权以3 000万元转让给丙公司。

1. 乙公司对投资新设筹划的成本测算

《关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税[1995]48号)第一条规定“对于以房地产进行投资、联营的,投资、联营的一方以土地(房地产)作价入股进行投资或作为联营条件,将房地产转让到所投资、联营的企业中时,暂免征收土地增值税。对投资、联营企业将上述房地产再转让的,应征收土地增值税”。同时,根据财税[2002]191号的规定:“以无形资产、不动产投资入股,与接受投资方利润分配,共同承担投资风险的行为,不征收营业税。”所以,乙公司决定改用该地块土地使用权与丙公司共同投资成立丁公司,再通过转让丁公司股权给丙公司的方式来实现实质上的转让土地使用权,这样既避开了营业税又避开了土地增值税。节税测算如下(不考虑投资行为引起的评估和注册费用):
节约营业税= $3\ 000 \times 5\%=150$ (万元);
节约土地增值税= $2\ 000 \times 50\%-1\ 000 \times 15\%=850$ (万元);
总计节税= $150+850=1\ 000$ (万元)。

此外,根据《关于企业股权投资业务若干所得税问

题的通知》(国税发[2000]118号)第三条的规定:“企业以经营活动的部分非货币性资产对外投资,包括股份公司的法人股东以其经营活动的部分非货币性资产向股份公司配购股票,应在投资交易发生时,将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项经济业务进行所得税处理,并按规定计算确认资产转让所得或损失。上述资产转让所得如数额较大,在一个纳税年度内实现缴纳企业所得税确有困难的,报经税务机关批准,可作为递延所得,在投资交易发生当期及随后不超过5个纳税年度内平均摊转到各年度的应纳税所得中。被投资企业接受的上述非货币性资产,可按经评估确认后的价值确定有关资产的成本。”因而筹划会增加税收等成本,其中:丁公司增加契税= $3\ 000 \times 4\%=120$ (万元);乙公司因土地视同销售需提前缴纳企业所得税(乙公司主管税务机关不批准分5年缴纳企业所得税),所以需承担提前缴纳企业所得税的货币时间价值。考虑到正常开发的情况下,乙公司4年可以开发结束,因而按5年计算提前缴纳企业所得税的货币时间价值(近似贷款利率8%作为折现率)。提前缴纳企业所得税= $(3\ 000-1\ 000) \times 33\%=660$ (万元);提前缴纳企业所得税的货币时间价值= $660-660/1.08^4=174.88$ (万元);合计增加税收及货币时间价值成本= $120+174.88=294.88$ (万元)。

综上所述,该方案可节约成本= $1\ 000-294.88=705.12$ (万元),总体上方案可行。

2. 投资新设筹划中关于票据的特殊处理

乙公司认为,虽然按《中华人民共和国发票管理办法》(财政部令[1993]第6号)的相关规定,投资活动不属于开具发票的范围,但根据国税发[2000]118号中应将投资分解为按公允价值销售和与投资两项经济业务的规定,该项投资也有开发票的理由,经和税务机关沟通,乙公司开具不动产发票3 000万元给丁公司,丁公司以3 000万元入账。

3. 丙公司对投资新设筹划的成本测算

丙公司认为,根据国税发[2000]118号第三条的规定,丁公司可以按“评估确认后的价值”即3 000万元作为资产的计税成本,并且丁公司亦取得了3 000万元的发票,筹划方法严密,有理有据。因而转股后,丁公司同样也可以按3 000万元作为土地增值税的计税成本。经过以上分析,丙公司接受了投资新设并转股的方案。

可是,国税发[2000]118号是关于内资企业所得税的文件,丁公司以此文件来认定土地增值税的计税成本为3 000万元是没有依据的。随着丁公司对该地块的开发销售结束并进行土地增值税清算,该土地使用权的计税成本问题浮出水面。

三、清算时的风险

2006年,丁公司对该土地开发完毕,实现销售收入10 000万元,土地取得成本外的其他可扣除成本是4 000万元(已进行20%加计扣除),可税务机关在对丁公司土地增值税进行清算时,对该土地使用权计税成本的认定出乎丙公司原收购丁公司股权时的预计。

争论一:土地权成本为零

税务机关认为,根据《土地增值税暂行条例实施细则》(财法字[1995]6号)第七条的规定,丁公司的土地使用权并非购买而来,因而没有为取得土地使用权支付地价款,所以该土地使用权在计算土地增值税上时计税成本为零,即丁公司在计算土地增值税时,土地的可扣除成本是零。因而丁公司应缴土地增值税为:可扣除成本=4 000万元;增值额=10 000-4 000=6 000(万元);增值率=150%;应缴增值税=6 000×50%-4 000×15%=2 400(万元)。

丁企业认为本案例中该土地使用权在土地增值税中的计税成本不应为零,理由有以下两点:①财法字[1995]6号没有限定“取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关费用”支付方式必须为货币,因而作为支付地价款的方式可以是货币性资产和非货币资产等各种支付方式。在本案例中,丁公司为取得该土地付出了3 000万元的股权,并且该股权又被以3 000万元由丁公司的新老股东实际交易过。②如果丁公司“为取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关费用”为零,即丁公司无偿取得该地块的土地使用权,那么从财务核算角度看,该土地使用权在进入丁公司体内时,借方是土地使用权,贷方对应的会计科目应是资本公积或盈余公积(收入类),而不是实收资本。实际上,作为一个法人实体,丁公司并不是无偿从乙公司取得该土地使用权,而是为取得该土地使用权付出了3 000万元股权作为对价,并且有合同、评估报告、发票等一系列的证据作为证明。因而丁公司应缴土地增值税为:可扣除成本=4 000+3 000×(1+10%+20%)=7 900(万元)(房地产开发费用为10%,可加计扣除20%);增值额=10 000-7 900=2 100(万元);增值率=26.58%;应缴增值税=2 100×30%=630(万元)。

争论二:土地使用权计税成本为1 000万元

税务机关认为,根据财税[1995]48号的免税规定,乙公司投资该土地使用权到丁公司时,并未交纳土地增值税,按增值税的链条抵扣原理,丁公司应按乙公司取得该土地使用权的支付价1 000万元作为土地增值清算时土地使用权的计税成本。

丁企业认为本案例中该土地使用权在土地增值税中的计税成本不为1 000万元,理由有以下两点:①土地使用权的计税成本与原投资方的计税成本无关。丁企业作为土地增值税的纳税义务人,它“为取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关费用”才构成土地增值税的计税成本。企业作为独立的法人实体按《土地增值税暂行条例》的相关规定,以企业的名义独立进行纳税,纳税义务并不受土地使用权的上游来源和交易方式所影响。乙公司作为丁公司的投资方,它原为取得土地使用权而支付的地价款与丁公司土地使用权计税成本没有关系,而只与乙公司自己的土地使用权计税成本有关系。②乙企业以土地使用权对丁企业进行投资时,该投资活动符合财税[1995]48号的免税规定,应该视同应缴土地增值税而被免除,从法律后果上,应该视同乙企业已缴土地增值税。因而以1 000万元作为该土地使用权在土地增值税的计税成本看似合理并无依据。

根据以上分析,丁公司认为,在省及以下税务机关未做补充规定的基础上,否认丁公司的土地使用权在土地增值税中的计税成本为3 000万元。

四、笔者的意见

这是一个设计比较严谨的土地增值税筹划案,采用的也是比较流行的投资筹划方法。从筹划初期来看,该方法的确起到了避税的效果,但到了清算环节,由于土地增值税的规定比较宽泛,解读方式各异,使得丁企业的土地增值税清算带来了很高的风险,特别是丁企业在正常情况下难以取得发票,在现有的征管模式下,会带来很高的沟通成本。

本案例中税务机关的观点也并非空穴来风,如《关于明确投资入股土地征收土地增值税土地扣除项目金额问题的通知》(鲁地税函[2004]30号)明确规定:“纳税人利用外单位投资入股的土地从事房地产开发的,由于其取得该宗土地使用权时并无支付任何金额,故在转让该宗土地开发建设的房地产计算土地增值税时,不得按照投资入股企业取得土地使用权时支付的金额或投资入股时土地的评估价值作为土地的扣除项目金额予以扣除。”即方案二下丁公司的土地使用权在土地增值税上计税成本为零。因此,与方案一相比,方案二实际上不但转嫁更是加重了下游方丙公司的土地增值税负,下游企业应该非常谨慎地接受投资新设然后转让股权的土地使用权转让方式。■

(作者单位:晋合置业(苏州)有限公司
大连华达投资有限公司)

责任编辑 陈利花