

差之毫厘 谬以千里

——一个失败的土地增值税筹划案例

■ 王旭光 朱光磊

甲公司为自然人投资设立的房地产公司,注册资本1 000万元,于2008年取得了一块土地使用权,成本1 000万元,尚未进行开发。乙公司有意购买该土地使用权,出价1 800万元,并表示愿意配合甲公司进行纳税筹划,但要求所有工作在2008年度完成。甲、乙公司考虑了如下五种方案(为计算方便未考虑城建税、教育费附加、印花税等小税种)。

方案一: 甲公司直接将土地使用权转让给乙方

《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)第三条第二十款规定:“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。”《关于印发〈土地增值税宣传提纲〉的通知》(国税函发[1995]110号)第六条第一款规定:“对取得土地或房地产使用权后,未进行开发即转让的,计算其增值额时,只允许扣除取得土地使用权时支付的地价款、交纳的有关费用,以及在转让环节缴纳的税金。”。根据以上规定,甲企业应纳相关税金如下: 营业税= $(1\ 800 - 1\ 000) \times 5\% = 40$ (万元); 可抵扣金额为1 040万元,适用税率40%, 应纳土地增值税= $(1\ 800 - 1\ 040) \times 40\% - 1\ 040 \times 5\% = 252$ (万元); 企业所得税= $(1\ 800 - 1\ 000 - 40 - 252) \times 25\% = 127$ (万元); 税负合计419万元。

该方案的优点在于思路明确,操作简单;乙公司的土地使用权购买款可以在企业所得税和土地增值税中全额抵扣。缺点是:①税金成本相对较高;②《中华人民共和国城市房地产管理法》第三十八条规定国有土地使用权未按照出让合同约定进行投资开发、完成开发投资总额的百分之二十五以上的,不允许转让。但本条可以通过仲裁、诉讼等强制执行方式予以变通解决。

方案二: 投资新设公司转股权

《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)第一、二条规定:“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。对股权转让不征收营业税。”甲公司可以用土地使用权作价1 800万元投资成立一家新公司,然后将股份转让给乙公司。这种情况下,甲公司土地增值税的可抵扣金额为1 000万元,适用税率40%, 应纳土地增值税= $(1\ 800 - 1\ 000) \times 40\% - 1\ 000 \times 5\% = 270$ (万元); 企业所得税= $(1\ 800 - 1\ 000 - 270) \times 25\% = 132.5$ (万元); 税负合计402.5万元。

该方案的优点在于:操作相对简单,税金成本比方案一略低。其缺点在于:①税金成本仍然较高;②根据《公司法》第二十七条之规定“全体股东的货币出资金额不得低于有限责任公司注册资本的百分之三十。”因此甲公司需要额外投入771万元资金,占用资金较多。

方案三: 甲公司股东直接将所有的甲公司股权转让给乙公司

财税[2002]191号文第二条规定“股权转让不征收营业税。”《国家税务总局关于股权转让收入征收个人所得税问题的批复》(国税函[2007]244号)第二条之规定“原股东取得股权转让所得,应按‘财产转让所得’项目征收个人所得税。”因此甲企业应纳相关税金仅包括股东个人所得税: $(1\ 800 - 1\ 000) \times 20\% = 160$ (万元)。

该方案的优点在于:①操作相对简单;②税金成本相对较低;③运作时间短,不涉及到国土局、规划局等部门过户的问题;④乙公司直接购买甲公司的股权,土地使用权不用过户,因此乙公司节省了契税。缺点是:①乙公司可能不愿意购买股权,因为已经存续的公司可能存在债权债务纠纷及或有担保;②乙公司实际出资1 800万元购买甲公司的股权,对于甲公司账面上土地使用权的资产没有直接影响,在所得税和土地增值税汇算中,土地使用权的计税成本不发生变化,只能是1 000万元,因此增加了乙公司

的税收成本。

方案四：甲公司出土地使用权，乙公司出货币资金，合作建房，建成后按比例分房自用

《财政部、国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字[1995]48号）第二条规定：“对于一方出地，一方出资金，双方合作建房，建成后按比例分房自用的，暂免征收土地增值税；建成后转让的，应征收土地增值税。”据此甲公司将大大节省土地增值税一项，税金成本较低。但该方案也有缺点，一是土地增值税中对于合作建房的描述过于简单，对于是以甲公司或乙公司或合营公司来运作项目规定不清。如果以乙公司或合营公司运作项目，同样涉及到土地使用权的过户等问题。二是甲公司回收资金的时间会推后。

方案五：乙公司直接合并甲公司

财税字[1995]48号文第三条规定：“在企业兼并中，对被兼并企业将房地产转让到兼并企业中的，暂免征收土地增值税。”《国家税务总局关于企业合并分立业务有关所得税问题的通知》（国税发[2000]119号）第一条第一款规定：“企业合并，通常情况下，被合并企业应视为按公允价值转让、处置全部资产，计算资产的转让所得，依法缴纳所得税。”据此，甲公司应纳相关税金情况为：企业所得税=（1 800-1 000）×25%=200（万元）。

该方案的税金成本低且乙公司节省了契税，但是，公司合并手续繁杂，需要债权人配合，并且存在潜在的债权、债务及担保风险，因此仍不是理想的方案。

上述五种常见方案，有的纳税成本高，有的法律风险大，有的操作时间长，都不符合甲公司的要求。为此，甲公司聘请了某税务筹划专家，专家提出了一个全新的方案：间接投资。

方案六：间接投资

财税字[1995]48号文第一条规定：“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。”《财政部、国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税[2006]21号）第五条规定：“对于以土地（房地产）作价入股进行投资或联营的，凡所投资、联营的企业从事房地产开发的，或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的，均不适用财税字[1995]48号文第一条暂免征收土地增值税的规定。”据此，专家提出间接投资方案

具体内容为：乙公司用1 800万元货币投资成立一家新的非房地产公司——丙公司，甲公司用土地使用权增资丙公司，之后乙公司从丙公司撤资，丙公司以土地使用权作为对价支付撤资款给乙公司。甲公司应纳相关税金情况为：营业税=（1 800-1 000）×5%=40（万元）；企业所得税=（1 800-1 000-40）×25%=190（万元）；税负合计230万元。该方案税金成本低且操作简单，但也存在问题：一是上述法规对于间接投资没有明确规定；二是同样涉及如何将土地使用权从甲公司直接过户到乙公司的问题。

对于这个创新方案，甲企业内部也出现了不同的意见，争议的焦点在于这种情况是否属于投资。一方认为，这种情况是用土地使用权交换股权，应当属于非货币资产交易，不属于投资。另一方认为，对投资和非货币性资产交换的区别，税收法规中没有明确的规定，但《企业会计准则第2号——长期股权投资》第四条第四款规定：“通过非货币性资产交换取得的长期股权投资，其初始投资成本应当按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》确定。”《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》第二条规定：“非货币性资产交换，是指交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。”所以，以土地使用权交换取得长期股权投资应当属于投资，也属于非货币资产交易。最终，两方达成一致，决定按照方案六进行操作。

但在实际操作中，却出现了变形。为了简化操作手续，甲公司直接将土地使用权过户给乙公司，作为乙公司撤回投资的补偿，而没有将土地使用权先过户到丙公司，再从丙公司过户到乙公司，省略了从丙公司过户这个环节。过户采取了如下办法：由乙公司对甲公司起诉，通过法院强制执行过户。

在税务检查中，税务人员也认定甲公司的交易应属于投资，但却提出不能够按投资免征土地增值税。税务人员认为，财税字[1995]48号文第一条中明确指出：“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。”从甲公司的操作流程来看，甲公司以土地使用权对丙公司进行投资，但却没有将土地使用权转让到所投资的丙公司中，因此不能享受暂免征收土地增值税的政策。至此，筹划完全失败。

甲企业本来是想利用土地增值税对投资定义不明确这一点进行税收筹划，最终却由于对现有税收文件的理解不足导致弄巧成拙。

（作者单位：大连华达投资有限公司

晋合置业（苏州）有限公司）

责任编辑 刘莹