

# A房地产公司在建项目 转移方案设计及税负分析

吴梅 ■

**摘要：**房地产转移过程中会涉及多种税金，不同的转移方式，其纳税的金额和纳税时间也不一样。本文以A房地产公司为例，测算了以房地产投资和公司存续分立不同转移方式下的税负，同时从在建项目完工销售后整体项目的税负差异进行了分析。投资方式与存续分立方式相比，投资方式总体税负较高，分立方式除了土地增值税在分立确认时纳税义务产生，分立时无其他税种纳税义务，可有效延迟交税，节约财务成本。

**关键词：**项目转移；方案设计；税负

**中图分类号：**F812.42 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)16-0049-04

## 一、项目背景及需要解决的问题

项目背景：某市开发区A房地产公司(国有独资)正在开发多宗地块，其中一宗180亩的房地产开发项目分两期开发。一期用地规划40亩，已建成了8幢住宅楼，待开盘；二期用地规划140亩，尚未开发。A公司从有利于绩效管理和资金筹措等方面考虑，计划成立一个独立法人B公司，将上述地产项目中未开发的土地或整个项目从A公司转移到B公司，同时引进另一名以货币资金出资的股东。

为了项目的顺利实施，A公司期望对项目转移方案进行设计，主要解决以下四个问题：一是房产和土地使用权的转移范围及转移方式；二是不同转移方式下的税负测算；三是能够控制B公司，达到合并财务报表的目的；四是考虑相关法律和国有资产管理对B公司设立及引进投资者过程中的程序性要求。

针对上述问题，设计A公司转移在

建项目方案时首先要确定的两个事项：转移不动产范围和转移方式。

### (一) 确定转移不动产范围

根据《城市房地产管理法》第三十九条的相关规定，尚未开发的空地或未完成开发投资总额的百分之二十五以上土地使用权不能对外出售或投资。经测算，该宗地上投资额度已达到总投资额百分之二十五以上，同时咨询当地规划和国土、建设部门，该宗地块不可以分割，所以转移的不动产范围是一期和二期的所有房地产。

### (二) 确定转移方式

实务中常见的房地产开发项目转移方式有：划拨、直接销售、以房地产对外投资、存续分立等。

本文根据A公司项目背景及需要解决的问题，由于A公司项目方案设计时，要求期后能够控制B公司，达到合并财务报表的目的，所以不考虑划拨和直接销售两种转移方式，A公司将房地产投资到B公司和A公司存续分立B公司两

种方式适合本案例。

## 二、投资或分立环节税负及考虑事项

(一) 投资方式下的税负分析及考虑事项

### 1. 评估应考虑事项

A公司将房地产投资到B公司会涉及与民营资本的合作，根据公司法 and 国有资产管理的相关规定，对外投资的资产须评估后以公允价值对外投资。对外投资的范围是一期和二期的所有房地产，评估值包含一期已建成房地产的价值和二期140亩土地使用权价值。

应关注评估的重要参数选取：计算二期土地使用权140亩设计方案中的可售面积实现的销售收入，不可售面积不计算销售收入；二期的成本不仅包括住宅和商业的成本，还需按整个地块的规划设计要点考虑配套社区用房和物管用房以及地下人防。如一期已经配套建成，则不计算该部分成本。若一期未配

套建设,二期成本需考虑。

假设一期已建成房地产的评估值为5亿元;二期140亩土地使用权评估值为4.9亿元。

### 2. 投资方式

A公司将房地产投资到B公司有两种方式:一是A公司与另一股东同时投资成立B公司,B公司成为A公司的控股子公司(方式一);二是A公司先以货币资金成立全资B公司,再以一、二期房地产项目对B公司增资,然后B公司增资扩股引进新的投资人,同时注意股权比例,以达到A公司控股B公司的目标(方式二)。

### 3. 投资环节税负测算

#### 方式一的税负测算

##### (1) A公司和B公司交纳税种

以房地产对外投资应交纳增值税、城建税、教育费附加、印花税、契税、企业所得税及土地增值税等。

根据《国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税有关征管问题的公告》(国家税务总局公告2015年第33号)规定,在不长于5个纳税年度平均计入每年的所得,所以本文没有测算投资与分立两种方式下企业所得税的差异。

##### (2) A公司和B公司应交税费测算

一期已建成的八幢楼对外投资的税负(见表1);二期土地使用权对外投资的税负(见表2)。

以房地产项目对外投资,税法上视同销售,投资确认后A公司和B公司应缴纳的税费合计为16 108.13万元。

#### 方式二的税负测算(见表3、表4)

根据《财政部 税务总局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)规定,A公司以房地产对B公司(全资子公司)增资免交契税。投资确认后A公司和B公司应缴纳的税费合计为13 330.94万元。

(二) 分立方式下税负及其他应考虑事项

表1

序号	税种	计税基数(万元)	税率	应纳税额(万元)	备注
1	增值税	47 619.05	5%	2 380.95	老项目(评估值50 000万元/1.05)
2	城建税	2 380.95	7%	166.66	
3	教育费附加	2 380.95	5%	119.05	含地方教育费附加
4	印花税	47 619.05	0.05%	23.81	计税基础不含增值税
5	土地增值税	16 238.10		2 585.71	按增值额交税,根据账面金额预估计算,过程略
A公司交税小计				5 276.18	
6	契税	47 619.05	3%	1 428.57	计税基础不含增值税
7	印花税	47 619.05	0.05%	23.81	计税基础不含增值税
B公司交税小计				1 452.38	
合计				6 728.56	

表2

序号	税种	计税基数(万元)	税率	应纳税额(万元)	备注
1	增值税			733.94	新项目,计算时考虑了土地成本销项税抵减
2	城建税	1 733.94	7%	121.38	
3	教育费附加	1 733.94	5%	86.70	同表1
4	印花税	44 954.13	0.05%	22.47	同表1
5	土地增值税			6 043.99	按增值额交税,根据账面金额测算计算,过程略
A公司交税小计				8 008.48	
6	契税	44 954.13	3%	1 348.62	同表1
7	印花税	44 954.13	0.05%	22.47	同表1
B公司交税小计				1 371.09	
合计				9 379.57	

#### 1. 分立形式

A公司存续分立B公司。B公司以增资扩股方式增加新投资人。根据国有资产管理的相关条例履行规定程序办理B公司的增资扩股,增资扩股应关注事项与投资方式下一致。A公司出资人为地方人民政府,以国有资产划拨的方式将其持有的B公司股权无偿划拨给A公司,B公司成为A公司的全资子公司。

#### 2. 公司分立有关税收政策

根据税法和相关重组税收公告文件规定,A公司存续派生B公司,相关税种征收情况如下。

(1) 公司分立活动不征收增值税

(2) 公司分立活动暂不征收土地增

值税,而《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的通知》(财税[2018]57号)规定房地产不适用,所以A公司存续分立B公司时,产生土地增值税纳税义务。

(3) 公司分立时企业所得税:本案例满足特殊税务处理文件规定的几项条件,计税基础不变,不确认所得。

(4) 契税:免征。

(5) 其他注意事项:年度终了,A公司与B公司到税务机关报备分立重组事项。

#### 3. 分立税负测算

A公司存续分立B公司时,A公司将与上述项目相关的资产、负债和净资

表 3

序号	税种	计税基数 (万元)	税率	应纳税额 (万元)	备注
1	增值税	47 619.05	5%	2 380.95	同表 1
2	城建税	2 380.95	7%	166.66	同表 1
3	教育费附加	2 380.95	5%	119.05	同表 1
4	印花税	47 619.05	0.05%	23.81	同表 1
5	土地增值税	16 238.10		2 585.71	同表 1
A 公司交税小计				5 276.18	
6	契税				免交契税
7	印花税	47 619.05	0.05%	23.81	同表 1
B 公司交税小计				23.81	
合计				5 299.99	

表 4

序号	税种	计税基数 (万元)	税率	应纳税额 (万元)	备注
1	增值税	49 000.00	9%	1 733.94	同表 2
2	城建税	1 733.94	7%	121.38	同表 2
3	教育费附加	1 733.94	5%	86.70	同表 2
4	印花税	44 954.13	0.05%	22.47	同表 2
5	土地增值税			6 043.99	同表 2
A 公司交税小计				8 008.48	
6	契税				免交契税
7	印花税	44 954.13	0.05%	22.47	同表 2
B 公司交税小计				22.47	
合计				8 030.95	

产按账面价值转给 B 公司, 包括人员和  
相关资质也一并打包到 B 公司。

A 公司和 B 公司应交税费测算见  
表 5。

(三) 投资方式和分立方式税负对比  
分析

投资(两种方式)和分立方式的税  
负比较分析如下: 投资方式一和投资方  
式二相同点是 A 公司交纳的各种税金相  
同, 不同点是 B 公司交纳的税金不同,  
差异为投资方式二下契税是免交的。分  
立方式下 A 公司仅交土地增值税, 而且  
与投资方式一和投资方式二金额一致,  
根据重组相关文件规定, 公司分立时 B  
公司免交印花税和契税, 并且无其他税

金纳税义务。

### 三、投资(分立)环节和 B 公 司后期销售整体税负分析

以上税金差异只是在投资确认或分  
立完成时的时点数, 二期是新项目, 在  
不考虑货币时间价值的基础上, 方案对  
新项目增值税、城建税及附加没有影响。  
一期是老项目, 对于 A 公司执行是简易  
征收方式, 税率是 5%, B 公司销售时税  
率是 9%。分析 B 公司销售时增值税税负  
后才能得出整个方案的税负。

在不考虑提前交纳税金的货币时  
间价值的前提下, B 公司以评估总价 5  
亿元对外销售一期房地产时, 经对项目

的整体税负分析后, 投资方式一和投资  
方式二的区别在于契税的差异, 金额为  
2 777.19 万元; 投资方式二与分立方式  
下各项税金差异为 2 049.74 万元, 主要  
差异在增值税、城建税、教育费附加及  
印花税等(详见表 6)。

### 四、两种方式下的优缺点分析 及总结

(一) 以房地产对外投资方式转移房  
地产

优点: 方案操作时间短。A 公司以  
股东双方确认并报国资管理部门审核或  
备案的评估价对 B 公司投资。

缺点: 一是税负高。经测算, 第一  
种投资方式下, 在投资确认环节, A 公  
司和 B 公司应缴纳的税费为 16 108.13 万  
元。第二种投资方式下 A 公司和 B 公司  
应缴纳的税费为 13 330.94 万元。两种投  
资方式下税负差异是契税 2 777.19 万元,  
原因是第二种投资方式下免交契税。考  
虑到 B 公司后期销售的情况, 而且不考  
虑时间对货币资金价值的影响下, 整体  
税负投资方式下的税负比分立方式下  
分别多 4 826.93 万元(投资方式一)和  
2 049.74 万元(投资方式二)。二是提前  
交纳税金。A 公司存续分立 B 公司方式  
下除了土地增值税与投资方式下交税时  
间金额一致, 分立时其他税种没有纳税  
义务。A 公司对外投资行为确认时, 增  
值税、税金附加和土地增值税纳税义务  
产生, 交税时产生资金的流出会增加财  
务费用。三是二期土地使用权尚未开  
发, 不能享受房地产公司开发普通住宅  
可以加计成本的土地增值税优惠政策。

(二) 以企业分立方式转移房地产

优点: 与投资方案相比, 可以有效地  
实现相关税金延迟缴纳的目的, 节约  
了财务成本, 避免重复交税。

缺点: 一是 A 公司存续分立成立 B  
公司, 分立后连续 12 个月内, B 公司的  
股东不得转让其股权, 如果投资人有变

表5

序号	税种	税率	应纳税额(万元)	备注
1	增值税	5%		免征
2	城建税	7%		免征
3	教育费附加	5%		免征
4	印花税	0.05%		
5	土地增值税		8 629.70	同表1和表2中土地增值税合计金额
A公司交税小计			8 629.70	
7	契税			免征
8	印花税			免征
B公司交税小计			0	
合计			8 629.70	

表6

序号	转移方式	A公司对外投资(万元)		A公司分立(万元)	备注
		方式一	方式二		
1	增值税	4 114.89	4 114.89		
1.1	老项目增值税	2 380.95	2 380.95		
1.2	新项目增值税	1 733.94	1 733.94		
2	城建税	288.04	288.04		
2.1	老项目城建税	166.66	166.66		
2.2	新项目城建税	121.38	121.38		
3	教育费附加	205.75	205.75		
3.1	老项目教育附加	119.05	119.05		
3.2	新项目教育附加	86.7	86.7		
4	印花税	46.28	46.28		
5	土地增值税	8 629.70	8 629.70	8 629.70	
A公司交税小计		13 284.66	13 284.66	8 629.70	
6	契税	2 777.19			
7	印花税	46.28	46.28		
8	增值税	1 747.49	1 747.49	2 380.95	注1
9	城建税	122.32	122.32	166.66	
10	教育费附加	87.37	87.37	119.05	
11	新项目增值税及城建税及教育费附加	-1 942.02	-1 942.02		注2
B公司交税小计		2 838.63	61.44	2 666.66	
合计		16 123.29	13 346.1	11 296.36	

注1：假设以原价50 000.00万元出售。销项税金=45 871.56×9%=4 128.44(万元)；进项税金2 380.95万元；应交税费=4 128.44-2 380.95=1 747.49(万元)。

注2：1 733.94(表6中1.2)+121.38(表6中2.2)+86.70(表6中3.2)=1 942.02(万元)，是新项目销售时A公司应交的税金(假设以评估值销售土地使用权)。新项目在以上三种方式下，增值税、城建税及教育费附加无差异，分立方式下仅仅测算了老项目对外销售时应交增值税及附加，没有测算新项目应该缴纳的税金，所以在整个项目测算时将A公司交的新项目增值税及附加1 942.02万元冲回，才能与分立方式同口径比较税负差异。

化，特殊税务处理中的所得税优惠政策不能享受，将会影响A公司当期的所得税。二是A公司12个月后才有可能控制B公司，才符合A公司合并B公司的条件。三是二期土地使用权尚未开发，不能享受房地产公司开发普通住宅可以加计成本的土地增值税优惠政策。

从上述案例分析可以看出，两种方式相同点是都会涉及与民营企业合作，都应严格按照相关法律履行相关程序，并重点关注资产评估的重要参数是否合理；都可以实现转移正在开发的地产项目的目标，但是税负、法律程序和考虑事项不尽相同。资产投资与分立方式相比总体税负较高，分立方式除了土地增值税在分立确认时纳税义务产生，无其他税种纳税义务，有效延迟了交税，节约了财务成本。在实务工作中还要根据B公司后期销售预计实现时间、售价的高低、资金是否充足等来综合评价和选择最适合的方案。□

责任编辑 武献杰

### 主要参考文献

- [1] 纪宏奎, 赵辉. 母子公司之间房地产无偿划转涉税处理案例分析[J]. 中国注册会计师, 2016, (12): 110-111.
- [2] 严建芬. 重视分析程序在增值税明细项目审计中的运用[J]. 江苏注册会计师, 2016, (4): 32-33.
- [3] 吴健, 王松明, 梁红军. 土地增值税清算实务[M]. 上海: 立信会计出版社, 2018.
- [4] 徐晓玲. 企业并购重组中的所得税纳税筹划研究[D]. 北京: 北京交通大学, 2017.
- [5] 侯超. 公司并购重组的所得税政策研究[D]. 济南: 山东大学, 2016.