

分步重组土地增值税案例分析

赵东尧 陈斌才

摘要：分步重组中的资产收购和股权收购涉及的不动产实质性转移是否缴纳土地增值税，由于政策的冲突和理解上的偏差，实际执行中存在争议。本文认为，涉及资产、负债、劳动力一并转移的资产收购以及股权收购，不在土地增值税征税范围内。如果主管税务机关按照税收规范性文件的规定对此征收土地增值税，应当按照实质重于形式的原则确定应税收入和扣除项目金额。

关键词：分步重组；土地增值税；政策分析；实务操作

中图分类号：F812.42 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021)15-0055-05

企业重组是优化社会资源配置的有效手段，而分步重组则是大型企业、尤其是上市公司实施企业重组的主要方式。分步重组中的资产收购、股权收购涉及不动产的实质性转移是否缴纳土地增值税以及如何缴纳土地增值税，政策上相互冲突，执行中也不够统一。本文以上市公司的分步重组案例为研究对象，剖析企业重组中涉及不动产实质性转移的土地增值税处理。

一、分步重组案例简介

汉华柴油机股份有限公司(以下简称汉华股份)通过了关于协议出让公司现有生产经营性资产并剥离全部负债，同时收购泰山实业集团有限公司(以下简称泰山集团)持有的泰山房产开发有限公司(以下简称泰山房产)100%的股权以及大洋房地产发展有限公司(以下简称大洋房产)部分土地使用权的议案。

(一) 资产出让

汉华股份将其现有全部资产出让

给控股股东汉华集团，同时将其全部负债和相关人员剥离给汉华集团。依据天平会计师事务所出具的审计报告：截至2019年6月30日，汉华股份总资产为96 750万元，总负债为59 250万元，净资产为37 500万元。2019年6月30日，汉华股份的资产负债表见表1。

根据环宇评估师事务所出具的《资产评估报告书》：以2019年6月30日为基准日，汉华股份全部资产按照未来现金流量采用收益法评估的价值为99 490万元。根据天平会计师事务所出具的《审计报告》：汉华股份截至2019年6月30日，全部负债的公允价值为51 190万元。

据此，该项资产出让的交易价格确定为48 300万元。

(二) 股权收购

汉华股份拟收购泰山集团持有的泰山房产100%的股权。泰山房产的资产主要是正在开发中的若干房地产项目，包括中村续建工程、西里新村续建工程、

泰山一期、人民家园等。

根据汉华股份与泰山集团签署的《股权转让协议》，本次股权收购以2019年6月30日为基准日、以股权的评估价值作为收购价格。根据环宇评估师事务所出具的《资产评估报告书》，评估基准日，泰山集团持有泰山房产100%股权按照市场法评估的价值为41 050万元。《资产评估报告书》主要内容见表2。

(三) 土地使用权收购

汉华股份拟收购泰山集团的子公司大洋房产拥有的一项土地使用权。该块土地位于辉煌市大河镇何家村，土地面积33.33万平方米，土地登记用途为住宅用地，尚未进行前期开发。

根据汉华股份与大洋房产签署的《土地使用权转让协议》，本次土地使用权收购以2019年6月30日为基准日、以土地使用权的评估价值作为收购价格。根据天地评估事务所出具的《土地估价报告》，评估基准日，大洋房产所拥有的土地使用权评估价值为35 120万元。

作者简介：赵东尧，邢台路桥建设集团有限公司总会计师；
陈斌才，国家税务总局干部学院稽查教研主任，教授。

该项土地使用权的购置原价为21 340万元。

(四) 资产出让与收购的资金来源和支付方式

汉华股份拟以本次资产出让的收入款项支付本次股权收购、土地使用权收购所需资金,不足部分由汉华股份以现金方式支付给泰山集团。

根据汉华股份、泰山集团、大洋房产以及汉华集团签署的《关于资产出售与购买价款之支付协议书》:汉华股份因收购土地使用权而应支付大洋房产的35 120万元、因收购泰山房产股权应支付泰山集团41 050万元中的13 180万元将直接由汉华集团支付,以冲减汉华集团受让汉华股份整体资产所应支付的款项;汉华股份应付泰山集团的剩余款项27 870万元将由汉华股份以现金方式支付给泰山集团。

以上交易系汉华股份基于企业的发展战略而做的统一安排,整个交易由整体资产出让、股权收购、土地使用权受让三部分构成,其中涉及的不动产转让存在企业改制重组中的土地增值税问题。

二、分步重组土地增值税政策分析

分步重组是指将一项重组交易分解为若干步骤实施。分步重组如何进行土地增值税处理,在财政部和国家税务总局层面的文件中无具体规定。征管实践中,税务机关基本是针对分步重组中的每个步骤分别进行土地增值税处理。

(一) 整体资产转让的土地增值税政策分析

企业改制重组的土地增值税处理,现行的主要政策依据是《财政部 国家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,以下简称57号文),但是57号文规定的企业改制重组类型,并无资产的整体转

表1 汉华股份资产负债表 单位:万元

项目	金额	项目	金额
流动资产	36 345	负债合计	59 250
非流动资产	60 405	所有者权益合计	37 500
其中:房地产	38 184		
资产总计	96 750	负债和所有者权益总计	96 750

表2 泰山房产资产评估报告书 单位:万元

项目	账面值	评估值	增减值
流动资产	35 211	57 879	+22 668
其中:存货	31 690	56 530	+24 840
非流动资产	646	669	+23
资产合计	35 857	58 548	+22 691
负债合计	17 498	17 498	0
净资产	18 359	41 050	+22 691

注:流动资产中的存货系正在开发中的房地产项目

让。国家税务总局在《国家税务总局关于纳税人转让加油站房地产有关土地增值税计税收入确认问题的批复》(税总函[2017]513号,以下简称513号函)中答复原浙江地方税务局时,认为加油站转让整体资产取得的收入,应当缴纳土地增值税,但是513号函并未规定资产整体转让计算缴纳土地增值税时,如何确认不动产转让收入以及扣除项目金额等税制要素。

《土地增值税暂行条例》第二条规定,土地增值税向转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物(以下简称转让房地产)并取得收入的单位和个人征收,征税对象是纳税人转让房地产的行为。而企业整体资产转让,是资产、负债以及劳动力等一揽子生产要素的转让。整体资产转让,尽管其中包括了房地产的转让,但其交易标的不是房地产,而是一揽子生产要素。严格讲,整体资产转让不在土地增值税征税范围内,不应当征收土地增值税。

在税收征管实务中,税务机关对企业整体资产转让中涉及的房地产转让基本都征收了土地增值税,但是计算应纳

税额时应当注意两个问题:一是房地产转让收入的确认。如果整体资产价值是以市场法或成本法评估的各单项资产评估价值的加总数,应当以各单项房地产评估价值的合计数作为土地增值税的应税收入。但如果整体资产价值是以资产未来现金流量采用收益法评估的资产总价值,其中房地产价值应当采用一定的方法二次评估。二是房地产扣除项目金额的确认。按照《土地增值税暂行条例实施细则》的规定,转让已使用过的房屋及建筑物,以政府批准设立的房地产评估机构评定的重置成本价乘以成新度折扣率后的价格作为扣除项目金额。《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)规定,纳税人转让旧房及建筑物,凡不能取得评估价格,但能提供购房发票的,可按发票所载金额并从购买年度起至转让年度止每年加计5%计算。企业整体资产转让中涉及的房产转让,大多是旧房,应当按照转让旧房的规定计算缴纳土地增值税。但是如果整体资产中包含了土地使用权的转让,应当按照转让土地使用权的规定计算缴纳土地增值税。

（二）股权转让的土地增值税政策分析

按照《土地增值税暂行条例》第二条的规定，土地增值税的征税对象是纳税人转让房地产的行为。尽管股权的价值中包含了目标公司房地产的价值，但是股权转让不等同于房地产转让，股权转让不在土地增值税征税范围内，不应征收土地增值税。国家税务总局在《国家税务总局关于以转让股权名义转让房地产行为征收土地增值税问题的批复》（国税函[2000]687号，以下简称687号函）中答复原广西地方税务局时，认为，如果以股权形式表现的资产主要是房地产，股权转让行为应当征收土地增值税。但是687号函并未规定股权转让应对谁（项目公司还是股权转让方）征收土地增值税，应纳税额如何计算。

在税收征管实务中，大部分税务机关对纳税人的股权转让行为并未征收土地增值税，但也有些税务机关对纳税人的股权转让行为征收了土地增值税，并由此引发了税务行政诉讼，如苏州工业园区税务局对翡翠公司股权转让征收土地增值税案。司法实践中，最高人民法院在马庆泉、马松坚转让乘风公司股权案中认为，“由于转让股权和转让土地使用权是完全不同的行为，当股权发生转让时，目标公司并未发生国有土地使用权转让的应税行为，目标公司不需要缴纳土地增值税”。有的地方法院在判案时持股权转让行为不征收土地增值税的观点，如江苏省高级人民法院[2014]苏商再终字第0006号；但也有地方法院判案时持股权转让行为应当征收土地增值税的观点，如安康市中级人民法院[2015]安中行终字第00037号。

纳税人的股权转让行为是否应当征收土地增值税，理论上应当分为两种情况：一种是以规避土地增值税为主要目的的股权转让，表现形式是股权所对应的资产主要是房地产，纳税人以房地产

投资设立目标公司后，随即转让目标公司股权。基于反避税方面的考虑，这种类型的股权转让行为，应当纳入土地增值税的征税范围征收土地增值税，但前提条件是国家应当将纳税主体、征税条件、计税方法等税制要素在税收法规中予以明确。另一种是具有合理商业目的的股权转让，其表现形式是房地产只是目标公司资产的一部分，目标公司有正常的生产经营业务，存续时间较长，甚至目标公司就是未来将会进行土地增值税清算的项目公司等，这种股权转让行为不应当征收土地增值税。

（三）土地使用权转让的土地增值税政策分析

土地使用权转让在土地增值税的征税范围内，应当缴纳土地增值税。但是转让土地使用权缴纳土地增值税，应当注意两个问题：一是转让土地使用权属于应当清算土地增值税的情形，纳税人应当在转让土地使用权后的90日内自行清算。如果应当清算而未清算的，税务机关可以按照《税收征收管理法》的规定对纳税人进行处罚。二是按照《国家税务总局关于印发〈土地增值税宣传提纲〉的通知》（国税函发[1995]110号，以下简称110号函）的规定，纳税人取得土地使用权后投入资金，将生地变为熟地转让的，计算土地增值税时，允许按照土地使用权的购买价款和开发成本加计扣除20%。但如果将取得的土地使用权未开发即转让的，计算土地增值税时不允许加计扣除。

需要强调的是，纳税人受让其他单位或个人的土地使用权（熟地），在此基础上完成房地产开发并销售开发产品的，计算土地增值税时支付给土地转让方的价款能否加计扣除，在财政部和国家税务总局层面的文件中无具体规定。从理论上讲，计算土地增值税时，无论是由土地的转让方（前手）加计扣除还是由开发产品的销售方（后手）加计扣

除，只能由其中的一方加计扣除，不能由双方同时加计扣除，否则会造成加计扣除的重复扣除。在税收征管实务中，有的税务机关规定由后手加计扣除；有的税务机关规定由前手加计扣除；但也有个别地方的税务机关既同意前手加计扣除，也同意后手加计扣除。这也是一个需要统一政策的税收实务问题。

三、企业重组土地增值税案例分析

本文前述案例中的企业重组，由整体资产转让、股权收购和土地使用权收购三部分构成。按照现行税收政策，以上三部分的土地增值税处理分析如下：

（一）整体资产转让的土地增值税处理

汉华股份将其整体资产转让给汉华集团，其中涉及房地产的转让，按照513号函的规定，应当缴纳土地增值税。由于整体资产转让涉及的房屋大多是旧房，依据《土地增值税暂行条例实施细则》的规定，应当按照转让旧房纳税。因为汉华股份的整体资产价值是按照收益法评估的资产总价值，所以在计算土地增值税时，应当对其中的房地产采用一定的评估方法二次评估，以评估值作为应税收入额，以旧房的重置成本价乘成新度折旧率和土地使用权的原价作为扣除项目金额。假设该房地产的二次评估值为59 260万元，旧房的重置成本价为26 300万元，成新度折扣率为60%，土地使用权的原价为16 260万元，增值税按照简易计税方法计税，在不考虑其他扣除项目的前提下，土地增值税增值额及应纳税额的计算见表3。

企业整体资产转让的土地增值税处理，应当注意以下几个问题：一是交易价格的确认。整体资产转让的交易价格是资产的评估值99 490万元（含房地产评估值59 260万元），不是净资产的评估值48 300万元。受让方承担的转让方

负债 51 190 万元,属于应付交易对价的组成部分,不能作为交易价格的减项处理。二是应税收入的计算。资产评估报告反映的房地产评估值通常含税,计算土地增值税时,应当以含税收入 59 260 万元除以 1.05 (1+ 增值税征收率),把含税收入换算为不含税收入。三是扣除项目金额的计算。转让旧房,扣除项目金额是旧房的重置完全成本 26 300 万元乘成新度折扣率 60%; 转让土地使用权,扣除项目金额是土地使用权的购置原价 16 260 万元。不能以旧房和土地使用权的账面价值 38 184 万元作为土地增值税的扣除项目金额。

(二) 股权转让的土地增值税处理

泰山集团将泰山房产的股权转让给汉华股份,按照《土地增值税暂行条例》的规定,该行为不在土地增值税征收范围内,不应当征收土地增值税。但是如果主管税务机关按照 687 号函的规定对泰山集团转让泰山房产股权的行为征收土地增值税(如岳阳恒立转让岳阳通股权征收土地增值税案),其实质是将泰山集团转让泰山房产股权的行为视为泰山房产转让其房地产项目,应当按照泰山房产转让房地产项目计算土地增值税的应纳税额。应税收入额按照泰山房产拥有的房地产评估值确认,扣除项目金额按照泰山房产实际开发房地产所发生的支出额确认。假设如果泰山房产转让该房地产项目,增值税按照简易计税方法计税,开发费用按照土地价款和开发成本的 10% 在土地增值税前计算扣除,在不考虑其他扣除项目的前提下,土地增值税增值额及应纳税额的计算见表 4。

如果税务机关对泰山集团转让泰山房产股权的行为征收土地增值税,应当注意以下几个问题:一是应税收入额的确认。应税收入额应当以泰山房产拥有的房地产项目评估值 56 530 万元确认,而不是以泰山集团持有泰山房产股权的转让价格 41 050 万元确认。股权转让价

表 3 整体资产转让土地增值税应纳税额的计算 单位:万元

行次	项目	金额
1	整体资产中房地产的评估价值	59 260
2	土地增值税不含税收入额(1) ÷ 1.05	56 438
3	土地使用权购置原价	16 260
4	房屋的重置成本价	26 300
5	房屋的成新度折扣率	60%
6	房屋的扣除项目金额(4) × (5)	15 780
7	房地产扣除项目金额合计(3) + (6)	32 040
8	土地增值税增值额(2) - (7)	24 398
9	土地增值税增值率(8) ÷ (7)	76.15%
10	土地增值税税率	40%
11	土地增值税速算扣除系数	5%
12	土地增值税应纳税额(8) × (10) - (7) × (11)	8 157

表 4 转让股权土地增值税应纳税额的计算 单位:万元

行次	项目	金额
1	房地产的评估价值(含税)	56 530
2	土地增值税不含税收入额(1) ÷ 1.05	53 838
3	土地价款和开发成本	31 690
4	开发费用(3) × 10%	3 169
5	加计扣除(3) × 20%	6 338
6	土地增值税扣除项目金额(3) + (4) + (5)	41 197
7	土地增值税增值额(2) - (6)	12 641
8	土地增值税增值率(7) ÷ (6)	30.68%
9	土地增值税税率	30%
10	土地增值税速算扣除系数	0
11	土地增值税应纳税额(7) × (9) - (6) × (10)	3 792

格是泰山房产的资产价值扣除了负债后的净资产价格。二是扣除项目金额的确认。扣除项目金额应当以泰山房产开发房地产实际发生的支出 31 690 万元为基础计算,而不是以泰山集团取得泰山房产股权的投资成本计算。三是资产计税基础的递增。按照资产计税基础应税递增的原理,如果对泰山集团转让泰山房产股权的行为征收了土地增值税,汉华股份入驻泰山房产后,泰山房产销售开发产品计算缴纳土地增值税时,扣除项目金额应当以泰山集团转让泰山房产股权时土地增值税的完税价格 56 530 万元

为基础计算,否则就会造成重复纳税。

(三) 土地使用权转让的土地增值税处理

大洋房产将其土地使用权转让给汉华股份,应当缴纳土地增值税。土地增值税收入额为土地使用权的评估值,扣除项目金额以大洋房产取得土地使用权的原价为基础计算。由于大洋房产取得土地使用权后未开发即转让,计算土地增值税时不允许加计扣除,也不能按照土地价款的一定比例计算扣除开发费用。假设该土地使用权增值税按照简易计税方法计税,城市维护建设税、教育

表5 转让土地使用权土地增值税应纳税额的计算 单位：万元

行次	项目	金额
1	土地使用权的评估价值(含税)	35 120
2	不含税销售额(1)÷1.05	33 448
3	应缴纳的增值税(2)×5%	1 672
4	应缴纳的城建教附(3)×12%	201
5	土地的购买原价	21 340
6	土地增值税扣除项目金额(4)+(5)	21 541
7	土地增值税增值额(2)-(6)	11 907
8	土地增值税增值率(7)÷(6)	55.28%
9	土地增值税税率	40%
10	土地增值税速算扣除系数	5%
11	土地增值税应纳税额(7)×(8)-(6)×(10)	3 686

费附加和地方教育费附加的综合税率为12%，在不考虑其他扣除项目的前提下，土地增值税增值额及应纳税额的计算见表5。

四、企业重组土地增值税风险管控

(一) 建立健全企业重组涉税风险管理

企业重组的涉税问题是重组决策的一个重要方面，有时甚至成为决定重组成败的关键因素，而土地增值税以其税收负担重、政策依据少、税企争议大而倍受税务机关和重组当事人的关注。在企业重组过程中，重组当事人应当充分认识涉税问题的重要性，建立健全企业重组的税收风险管理制度，在广泛调研、充分论证的基础上，评估企业重组过程中可能出现的涉税风险，制定缜密的企业重组方案并严格贯彻落实，以确保企业重组工作的顺利实施。

(二) 选择符合税法规定的企业重组方式

企业重组方式包括法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、企业合并、企业分立、资产划转等。57号文关于企业改制重组的土地增值税处理，仅包括了企业整体改制、企业合并、企业

分立、房地产投资，未包括股权收购、资产收购、资产划转等。企业改制重组的土地增值税处理分当期纳税和暂不纳税两种税收待遇，税务机关基于规避执法风险方面的考虑，对于57号文规定的重组方式之外的重组方式，如资产的整体转让，不太可能认可重组当事人暂不纳税。所以重组当事人在规划企业重组方式时，应当尽可能将业务设计成57号文规定的重组方式，以享受暂不纳税的税收待遇。

(三) 充分了解主管税务机关的征管口径

企业改制重组的土地增值税处理，由于税收政策自身的缺陷以及税务机关、企业财务人员对税收政策的不同理解，使得重组当事人在适用税收政策时面临诸多的不确定性风险。如57号文规定，单位、个人在改制重组时以房地产作价入股进行投资，对其将房地产转移、变更到被投资的企业，暂不征土地增值税。有的税务机关按照文意认为该条规定仅适用于改制重组时的房地产投资；有的税务机关根据国家税务局的文件解读认为该条规定适用于所有的房地产投资。重组当事人在安排企业重组业务时，应当主动和主管税务机关沟通，充分了解主管税务机关有关企业重组的税

收管理口径。

(四) 注意防范特殊重组中的税负转嫁风险

57号文规定，企业合并和企业分立涉及房地产的转移，符合税法规定条件的暂不征收土地增值税，但是合并企业或分立企业取得该房地产的计税基础不变。如A公司通过吸收合并B公司取得B公司的一项土地使用权，该土地使用权的原值为2亿元，合并时评估作价3亿元。该企业合并如果符合57号文规定的暂不征税条件，B公司在合并环节暂不缴纳土地增值税，但是A公司取得该土地使用权后再行转让，计算土地增值税时可扣除的土地成本为2亿元而不是3亿元。企业重组中的暂不征收土地增值税，其实质是税负转嫁，即被合并方(或被分立方)将其应当在重组环节缴纳的税收转嫁给合并方(或分立方)，由合并方(或分立方)在重组后缴纳。所以合并方(或分立方)在确定重组对价时，应当充分考虑税负转嫁对重组对价的影响。

(五) 正确确定应税收入额和扣除项目金额

企业重组往往是资产、负债、劳动力的一并转移，重组对价通常是资产评估扣除负债评估后的差额。如资产收购中房地产的评估值5亿元，负债的评估值2亿元，确定的重组对价3亿元。计算土地增值税时，应税收入额是房地产的评估值5亿元而不是实际收到的款项3亿元。收购方承担的负债2亿元属于应付收购对价的组成部分，不能作为收入的减项处理。另外，资产收购中涉及房地产的转让，计算土地增值税时，是以旧房的重置成本和成新度折扣率计算扣除项目金额，而不是按照旧房的账面原值或净值扣除。重组当事人在测算企业重组的税收成本时，应当正确确定土地增值税应税收入额和扣除项目金额。☐

责任编辑 武献杰