

企业不动产划拨税收筹划案例研究

●刘显昌 周 丹



[摘要] 企业在经营过程中,可能会涉及不动产划拨的情况。不动产划拨是指行政部门或其他机构将不动产无偿转移给企业的行为。在不动产划拨过程中,企业需要考虑对税收问题进行合理的税收筹划,以降低企业的税负。本文以具有代表性的母子公司之间的不动产划拨为例,梳理了相关税收政策,对比分析了一般情况与合法税筹情况下的各种税负,通过股权交易替代不动产划拨的方法,免缴增值税及附加土地增值税、契税,满足特殊性税务处理条件时还可免缴企业所得税,最佳条件下只需缴纳印花税。

[关键词] 不动产划拨;企业所得税;土地增值税;税收筹划

Q 案例介绍

(一)拟划拨物业及划出划入方基本情况

J集团公司是一家以建筑的城市更新、园区投资运营、资产管理服务、环境治理、新一代信息技术、产业投资运营管理为主业的大型企业集团,总资产达1535.7亿元。J集团公司控股82.8%的子公司,Z公司是负责园区投资运营和资产管理服务的专业公司,共有49个项目,总资产约423.23亿元,可招商建筑面积169万m²,在建项目建筑面积约377万m²。

Z公司全资的KF公司持有A智慧园。A智慧园是一个以科研为主,涵盖总部办公、产业研发、园区展厅、体育娱乐等功能的产业社区,总用地面积18122平方米,总建筑面积92988平方米,计划在年底前竣工验收后出售。专项审计报告显示,截至2023年10月31日,A智慧园项目公允价值711729100.00元,项目成本557908685.42元,累计公允价值变动153820414.58元。A智慧园资产属于从其他企业购入后开发而来,原购入成本107000000元,主要包括土地成本46472017.03元、未计入项目成本的原土地上建筑物成本58543571.06元,原资产购入成本对应的增值税率为5%,项目成本对应的综合增值税率约8%。J集团公司、Z公司、KF公司均为增值税一般纳税人,适用25%所得税率、3%契税税率。KF公司可用于抵扣的增值税留抵税额约1291万元,除持有A智慧园外,无其他资产。

Z公司正计划发行企业债券,如果年内出售A智慧园物业并形成大量营收,Z公司将因房产销售收入占比过半而被认定为房地产企业,大幅增加融资难度和成本。因此,Z公司拟先将A智慧园资产划拨至其母公司J集团公司。

(二)资产无偿划拨方案

(1)划拨基准日及划拨价值。划拨基准日为2023年10月31日,基准日划拨资产A智慧园公允价值711729100.00元。

(2)债权和债务处置。本次无偿划拨后A智慧园项目的债权债务由KF公司继续承担。

(3)人员安置。本次资产划拨不涉及劳动关系转移,不存在职工安置问题。

(4)财务影响。本次转让不影响A智慧园的竣工验收与招商,划拨基准日后相关固定资产的折旧与摊销将计入J集团公司财务报表。本次转让不会导致J集团公司合并财务报表范围变更,不会导致J集团公司(合并)业务情况、财务状况和经营成果发生重大变化,也不存在损害公司及股东利益的情形。

(三)资产无偿划拨程序

第一步:相关各方召开董事会、股东会对资产转让方案进行决议。第二步:(1)资产划出方与划入方签订《资产无偿划拨协议》;(2)办理不动产产权变更登记。第三步:资产划出方KF公司向资产划入方J集团公司开具增值税专用发票,将相关留抵税额转移至J集团公司,J集团公司可将进项税额从销项税额中抵扣。第四步:(1)完成相关税务申请、备案及申报;(2)完成相关账务处理。

Q 案例税务分析

不动产在划拨过程中,将产生增值税及附加税、土地增值税、契税、印花税、企业所得税等税收,以下逐一分析。

(一)增值税及附加税

税法规定:在境内销售货物或者加工、修理修配劳务,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；无偿转让不动产（用于公益事业或者以社会公众为对象的除外），视同销售不动产。同时，为支持改制重组，税法规定：纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税。

案例所述的资产划拨不属于资产重组范畴，不动产无偿划拨须视同销售缴纳增值税。从项目成本核算角度，资产划出方 KF 公司增值税销售税额 = $711729100 \times 9\% = 64055619$ 元，进项税额 = $107000000 \div (1 + 5\%) \times 5\% + (557908685.42 - 46472017) \times 8\% = 46010171.57$ 元，销项税额与进项税额相抵，应缴增值税 18045447.43 元。交易日 KF 公司可用于抵扣的增值税留抵税额约 1291 万元（其他进项税额均已抵扣），则实际需缴纳增值税 = $64055619 - 12910000 = 51145619.00$ 元。

以实缴增值税额为计税基础，资产划出方 KF 公司还需缴纳城市维护建设税（纳税人所在地税率为 7%）、教育费附加、地方教育附加等三个附加税费 = 增值税额 $51145619.00 \text{ 元} \times (7\% + 3\% + 2\%) = 6137474.28$ 元。而从项目成本核算角度看，须缴三个附加税费 = 增值税额 $18045447.43 \times (7\% + 3\% + 2\%) = 2165453.69$ 元。对于同销售的资产划拨相关增值税，由 KF 公司可通过向 J 集团公司开具增值税专用发票，将相关留抵税额转移至 J 集团公司，J 集团公司可作为进项税额从销项税额中抵扣，故不增加双方的整体增值税税负，但将对相关各方产生现金流和三个附加税费的影响。

如果 Z 公司将 KF 公司整体股权转让给 J 集团公司，由于非上市公司股权转让不属于增值税征税范围，则交易中不产生增值税及三个附加税费。

（二）土地增值税

税法规定：在境内转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税人。实务中不动产无偿划拨也须缴纳土地增值税。为促进改制重组，税法还规定，除房地产企业外，企业整体改制、合并、分立或改制重组时以房地产作价入股涉及的不动产转移、变更暂不征收土地增值税。

本案例所述划拨不动产须缴纳土地增值税。不动产账面价值为 711729100.00 元，扣除项目（即项目成本）金额为 557908685.42 元，则增值率为 27.6%，税率为 30%。资产划出方 KF 公司应缴土地增值税 = $(711729100.00 - 557908685.42) \times 30\% = 46146124.37$ 元。

如果 Z 公司将 KF 公司整体股权转让给 J 集团公司，由于股权转让不属于土地增值税征税范围，则交易中不产生土地增值税。

（三）契税

税法规定：在境内承受土地、房屋权属的单位和个人，为契税的纳税人。为促进改制重组，税法规定以下行为免税：企业改制时原企业投资主体存续并在改制后的公司中所持股权比例超过 75%，且后者承继原企业权利、义务的；母公司与其全资子公司之间、同一公司所属全资子公司之间，以及同一自然人与其设立的个人独资企业、一人有限公司之间的不动产划拨。

由于本案例中不动产划拨双方为 J 集团公司与其 82.8% 控股的三级子公司，不符合免税规定，须按规定缴契税。资产划入方 J 集团公司应缴契税 = $711729100 \times 3\% = 21351873.00$ 元。

如果 Z 公司将 KF 公司整体股权转让给 J 集团公司，由于股权转让不属于契税征税范围，则交易中不产生契税；或者 J 集团公司先收购 Z 公司 17.2% 少数股权将其变为全资子公司，再将全资三级子公司 KF 公司的该不动产划拨，则交易中也不产生契税。

（四）印花税

税法规定：在境内书立或使用应税凭证、进行证券交易的单位和个人，为印花税的纳税人，对于产权转移书据，合同各方当事人按转让价款的万分之五全额贴花。

KF 公司和 J 集团公司应缴印花税 = 划拨资产账面价值 $711729100.00 \times 0.05\% = 355864.55$ 元。

（五）企业所得税

税法规定：在境内的企业和其他取得收入的组织为企业所得税的纳税人。对于资产划拨，同时满足以下条件，可适用特殊性税务处理政策，不确认转让所得：对 100% 直接控制的居民企业之间，以及受同一或相同多家居民企业 100% 直接控制的居民企业之间按账面净值划拨股权或资产。具有合理商业目的、不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。股权或资产划拨后连续 12 个月内不改变被划拨股权或资产原来实质性经营活动。划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益。被收购、合并或分立部分的资产或股权比例不低于被收购企业全部股权或资产的 50%，且重组交易对价中股权支付金额不低于 85%。特殊性税务处理要求为：划入方企业取得被划拨股权或资产的计税基础，以被划拨股权或资产的原账面净值确定；划入方企业取得的被划拨资产，应按其原账面净值计算折旧扣除。

本案例为 J 集团公司与其非全资的三级子公司 KF 公司之间的资产划拨，不符合特殊性税务处理的要求，划出方划出资产应按公允价值确认视同销售收入；划入方按公允价值确认划入资产计税基础。KF 公司应纳税所得额 = 账面价值 $711729100.00 \text{ 元} - \text{项目成本 } 557908685.42 \text{ 元} - \text{资产清理成本 } 58543571.06 - \text{土地增值税 } 58543571.06 - \text{印花税}$

355864.55=48774854.60 元。

KF 公司应缴企业所得税=应纳税所得额×25%=12193713.65 元。

本案例中,如果 J 集团公司先收购 Z 公司 17.2% 少数股权,从而将 KF 公司变成全资三级子公司,在满足“具有合理商业目的、不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的,股权或资产划拨后连续 12 个月内不改变被划拨股权或资产原来实质性经营活动,且划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益”等条件的前提下,再将 KF 公司的 50%~100% 股权或不动产转让给 J 集团公司, J 集团公司的现金等非股权支付金额不超过 15%,即可享受免缴企业所得税优惠。

Q 案例总结

本文以 J 集团公司与其控股的三级子公司 KF 公司之间的不动产划拨为例,梳理了不动产划拨中的税收政策,对各项税费进行了详细测算,发现本案例中的不动产划拨不符合税收优惠政策,应视同销售缴纳相关税费。从项目成本核算口径看,不动产划出方 KF 公司应纳税合计 78906603.69,包括企业所得税 12193713.65 元、增值税 18045447.43 元、增值税附加税 2165453.69 元、土地增值税 46146124.37 元、印花税 355864.55 元。不动产划入方 J 集团公司应纳税合计 21707737.55 元,包括契税 21351873.00 元、印花税 355864.55 元。

本文同时提出了依法进行税收筹划的建议。(1)是以股权交易替代不动产划拨可免缴三大税种及附加。由于股权转让不属于增值税、土地增值税、契税征税范围,则股权交易方不产生这三大税种及增值税三个附加税费。股权交易后, KF 公司将从 Z 公司的全资子公司变成 J 集团公司的全资子公司。(2)是满足特殊性税务处理条件时可免缴企业所得税。采用特殊性税务处理政策须同时满足“全资的居民企业之间按账面净值划拨股权或资产具有合理商业目的、不以减免或推迟缴税为主要目的,划拨后连续 12 个月内不改变被划拨股权或资产原来实质性经营活动,划出方和划入方均未在会计上确认损益,被收购、合并或分立的资产或股权占比不低于 50% 且股权支付金额不低于 85%”等条件。

本案例中,由于不动产划入方 J 集团公司仅间接控股不动产划出方 KF 公司 82.8% 股权, J 集团公司需先收购 Z 公司 17.2% 少数股权,将其变成全资子公司,之后再由 J 集团

公司收购 Z 公司持有的 KF 公司 100% 股权, Z 公司才能免缴企业所得税。但如果 J 集团公司无法先收购 Z 公司 17.2% 少数股权使之成为全资子公司,则无法满足“全资的居民企业之间按账面净值划拨股权或资产”的条件,本次交易仍须按规定缴纳企业所得税。

此外,免缴企业所得税的条件之一是“被收购、合并、分立的资产或股权占比不低于 50% 且股权支付金额不低于 85%”,这将形成 J 集团公司与 Z 公司交叉持股的情况,如果拟避免该情形,则也无法免缴企业所得税。(3)是按照第(1)、(2)条建议免缴相关税费的最佳条件下,交易双方只需各缴纳印花税 355864.55 元。

企业在进行不动产划拨时,需要考虑税收问题,进行合理的税收筹划。企业可以通过以不动产投资入股、利用特殊性税务处理、申请税收优惠等方式进行税收筹划,降低企业的税负。在选择税收筹划方案时,企业需要根据自身的实际情况,综合考虑各种因素,选择最适合自己的方案。同时,企业在进行税收筹划时,需要遵守法律法规,不得采取违法手段进行避税。

参考文献

- [1]刘赛男.GZM 集团税务筹划研究[D].沈阳:辽宁大学,2019.
- [2]许伟.N 房地产公司土地增值税筹划研究[D].长春:吉林大学,2022.
- [3]张清艳.房地产税务筹划风险与有效控制探讨[J].审计与理财,2022(09):43-45.
- [4]林大伟.房地产土增税的清算及其税收筹划风险和控制研究[J].财经界,2023(18):165-167.
- [5]王兴河.房地产企业土地增值税筹划方向及要点[J].财经界 2023(25):159-161.

基金项目:

2023 年广东机电职业技术学院与广州晒帝智能科技有限公司横向课题项目,项目名称:企业管理咨询服务合同,项目编号:HXZX20230010。

作者简介:

刘显昌(1975—),男,汉族,湖南衡阳人,博士,高级会计师,广东珠钢投资管理有限公司,研究方向:财会、投融资实务和理论。

周丹(1982—),女,汉族,湖南邵阳人,硕士,讲师,广东机电职业技术学院,研究方向:经济学。