



北京德和衡律师事务所是一家什么样的律所？

超过2100名员工

2018年 第8名





# 为上市公司服务 为公司上市服务

**无论是为上市公司服务还是为公司上市服务**

**税务处理始终是核心问题**

**今天，从一个很微观的税务视角做一个交流**



北京德和衡(石家庄)律师事务所  
BEIJING DHH LAW FIRM (SHIJIAZHUANG) OFFICE  
Since 1993

# 房地产并购 税务规划方案设计

齐红雷

北京德和衡(石家庄)律师事务所

2019. 3. 29

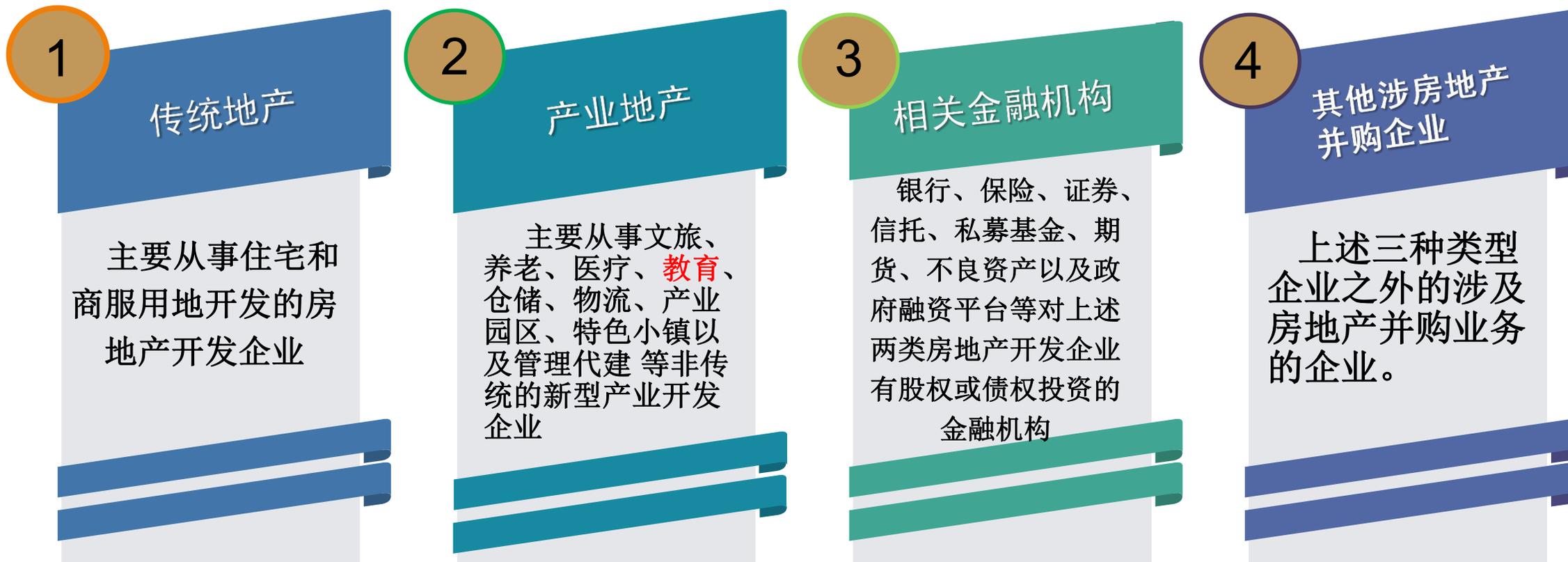


# 破题

并购是**传统地产**的热门话题

热到开发商分为两类---不是已经完成并购，就是走在并购的路上

## 一、泛房地产概念



## 二、税务规划

律师也做税务规划业务吗？律师做税务业务跟税务师和会计师有何不同呢？

# 目录



## 一、税务规划概念

- 1、税务规划的定义
- 2、税务规划的两个原理

## 二、税务规划方案设计

- 1、商业模式地探寻
- 2、选定商业模式可行性分析
- 3、税务规划方案设计的**16**个步骤

# 一、税务规划概念

## 1、定义

称谓比较混乱

税务规划  
如何定义呢？

我个人的理解

五花八门

13号文件：  
税收策划

实践：  
税务规划

纳税筹划

税务筹划

税收筹划

筹划  
污名化

A职业学院发现B公司拥有的500多亩工业出让地因故转让，且该宗地上的厂房经过简单改造，就能用于教学。经过多次谈判，双方商定，由A学院直接购买B公司工业出让地以及地上附着物，B公司取得税后1亿人民币的对价，也就是说该次资产转让所有税负都有A学院承担。

之后，A学院经过咨询，得知该次资产转让仅仅增值税、企业所得税、土地增值税（当初取得土地的成本极低）和契税**四大税种**就高达7000余万元。

A学院立马就血灌瞳仁了，表示辣么高的税负完全超出了其**承受范围**，这事基本凉凉了。



经过努力，A学院和B公司放弃了资产转让的商业模式，**改为一种新的商业模式**，

即由B公司以土地和地上附着物作价入股成立C公司，然后，再将C公司股权转让给A学院。

在新的商业模式下，**征收对象和纳税时间**发生了明显的**改变**：在免除契税和增值税的同时也“暂时”免除了土地增值税的纳税义务，而1000余万的企业所得税还可能分五年均匀缴纳。——**详见案例**

在新的商业模式下，**征收对象和纳税时间**发生了明显的改变  
也就是说**税收要素**发生了改变

# 国家税收制度的基本因素：

## 五要素说

### 1. 征税对象

什么行为或物缴税

### 2. 适用税率

缴多少税

### 3. 纳税主体

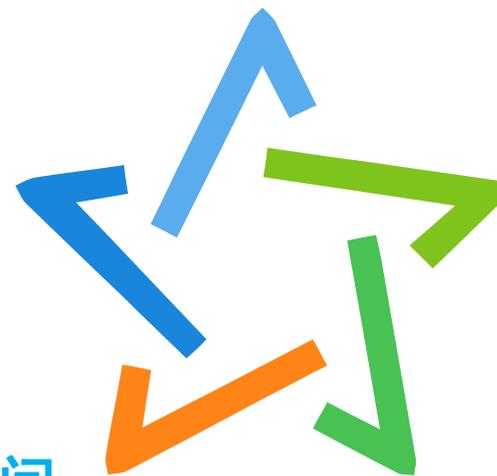
由谁缴税

### 4. 纳税时间

什么时候进行缴税

### 5. 纳税地点

在哪儿缴税



在这个案例中，B公司和A学院作为纳税人，  
借助外脑的专业能力，主动把**资产转让**的商业模式，  
改为**作价入股加股权转让**的商业模式，  
最终取得了合理合法的节税效果。  
其实，这个过程就是**传说中的税务规划**。



# 税务规划概念

税务规划表述为：

纳税人和扣缴义务人（**税后**）

借助多种专业能力主动**改变**经营活动的**商业模式**

从而**改变**经营活动的**税收要素**

最终产生合法合理**节税效果**的统筹规划的过程



科学的税务规划可以产生合理合法的节税效果。我们不禁要问，这是为什么呢？

或者说税务规划背后隐含的原理是什么呢？

## 纳税人商业模式的变化 会引起税收要素的变化

### 原理一

如A学院和B公司，  
税种而言，契税、  
土增税、增值税、  
所得税

## 两大原理

### 不确定性：

一是会导致纳税人的应纳税额减少，

二是会导致纳税人的应纳税额不变甚至增加。

作为纳税人和扣缴义务人，当然愿意选择由商业模式改变而引发的、导致其应纳税额减少的方案。

### 原理二

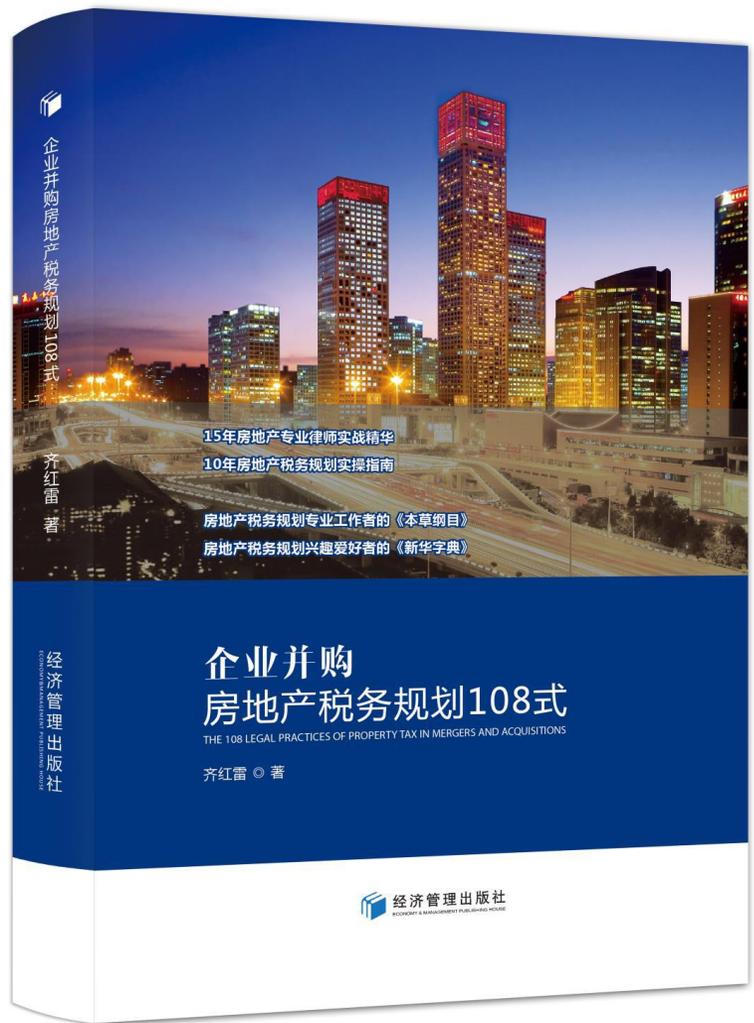
税收要素的改变有可能会  
引起应纳税额的减少



在税务规划实践中，通过长期地摸索，人们必然会发现和总结出一系列由于商业模式的改变而导致应纳税额减少的**手段或做法**。

税务规划界就把这一系列能够导致应纳税额减少的商业模式改变手段或做法，称之为**税务规划工具**。

具体到房地产并购领域，有多少种税务规划工具呢？



## 《企业并购房地产税务规划108式》

👍 该书介绍了**56种**取得建设用地的途径、**108种**税务规划工具和**321个**专业问题。

👍 当当网、经济管理出版社官网和新华书店有售

👍 样书打七折



## 二、 税务规划方案设计

### 什么是税务规划方案设计？

简单说，运用多种税务规划工具，探寻导致应纳税额减少的商业模式的过程。

所谓税务规划方案设计就是，以深入研究相关行业知识和实践经验为基础，借助**税收和法律**专业人员的**专业知识和实践经验**，并运用多种税务规划工具持续不断地进行创造性的思维，从而探寻出结构复杂、节税效果比较显著的合适商业模式的过程。

隐含了“**三务合一**”理论。



## 二、 税务规划方案设计

### • 1、 商业模式的探寻

- A职业学院现有学生近一万名，正在展开由专科升为本科的工作，根据教育部的规定，要想升为本科需要拥有500亩以上的教育建设用地。经介绍发现某城市城郊结合部B公司，拥有的500多亩工业出让地因故转让，且该宗地上的厂房经过简单改造，就能用于教学。经过多次谈判，双方商定，由A学院直接购买B公司工业出让地以及地上附着物，B公司取得税后1亿人民币的对价，也就是说该次资产转让所以税负都由A学院承担。

•A学院和B公司初步商定的商业模式是直接转让工业出让地及地上附着物，但这种商业模式税负双方税收总额高达7000余万元，已经远远超出了A学院承受能力，从而使直接转让工业出让地及地上附着物这种商业模式彻底丧失了可行性。





## 二、 税务规划方案设计

### 商业模式一、先租后转

#### 模式描述

鉴于B公司现行生产用地约150亩左右，剩余300多亩以及部分房产属于空置状态。A学院先行承租空置的土地和房产，并先行对空置房产进行改造建设。待两年到三年B公司新厂房建设完成且旧厂房搬迁完毕，双方再进行资产转让。

#### 税务规划工具

在建工程转让



## 二、 税务规划方案设计

### 商业模式二、 作价入股合作

#### 模式描述

B公司将土地、房产作价入股到C公司，A学院以税后5000万元的价格取得C公司50%股权，B公司仍然持有C公司50%股权，但不参与C公司经营。

#### 税务规划工具

作价入股、直接股权转让



## 二、 税务规划方案设计

### 商业模式三、 股权转让

#### 模式描述

鉴于建设用地使用权以及地上附着物均在B公司名下，可通过收购B公司100%股权方式间接取得500多亩国有建设用地及地上附着物的使用权。

#### 税务规划工具

直接股权转让



## 二、 税务规划方案设计

### 商业模式四、收储加划拨

#### 模式描述

政府对B公司土地以及房产进行收购储备，之后，政府将收购储备的土地及房产后直接划拨到A学院名下

#### 税务规划工具

收储供地、政策性搬迁。



## 二、 税务规划方案设计

### 商业模式五、 融资租赁

#### 模式描述

采用融资租赁的方式，即先将B公司土地、房产过户到金融租赁D公司名下，由A学院向D公司支付金融租赁费，待金融租赁费支付完毕，再将土地和房产由D公司过户到A学院名下。

#### 税务规划工具

融资租赁



## 二、 税务规划方案设计

### 商业模式六、 引进战略投资机

#### 模式描述

由教育产业战略投资机构E公司对B公司进行增资扩股，B公司用增资扩股的钱去建设新厂房，待B公司旧厂房搬迁完毕时，B公司股东将其稀释后的股权转让给A学院。在这一商业模式下，E公司成为新的A学院大股东的同时，A学院也完成了战略升级改造。

#### 税务规划工具

增资扩股、直接股权转让



## 二、 税务规划方案设计

### 商业模式七、作价入股合作

#### 模式描述

B公司将土地、房产作价入股到C公司，然后将C公司的股权转让给A学院。

#### 税务规划工具

作价入股、直接股权转让

- 当事人最终采纳了这种商业模式
- 原来税务规划方案设计 如此容易

## 二、 税务规划方案设计

- 2、 选定商业模式税收实务的可行性分析

按照三务合一原则，这个可行性分析肯定是要从  
房地产实务、法律实务和税收实务 三个维度进行。





## 1) 房地产实务可行性分析

### 房地产实务——两个基础性障碍必须排除

一是依据城市总体规划B公司的宗地是否属于教育建设用地。

——我国《土地法》用途管制为本

二是想当年B公司与政府签订的《国有土地使用权出让合同》中，有无B公司若改变土地用途则政府有权收回的约定。

## 2) 法律实务可行性分析

- A、**增值税、土地增值税和企业所得税**按照税法规定，应该由作为卖方的B公司缴纳，但是经A学院和B公司协商一致，把这些本应该由B公司缴纳的税，转而由作为合同相对人的A学院来缴纳。属于**典型包税条款**。
- B、国务院制定《中华人民共和国税收征管法实施细则》第三条第二款明确规定，“纳税人应当依照税收法律、行政法规的规定履行纳税义务；其签订的合同、协议等与税收法律、行政法规相抵触的，一律无效”
- 上述规定，符合《中华人民共和国合同法》第五十二条第（五）项合同无效的法律依据层级，且属于**效力性禁止性规定**。

- **个人认为：**包税条款只是约定由非纳税义务人承担承担全部的税费，是合同各方对于自身利益安排的自愿选择，通过包税条款并没有改变纳税人义务人、税率、税款等强制性规定，没有逃避国家税收，因此不宜认定条款无效。
- 司法实践的执行口径也是这么把握的。

最高人民法院（2007）民一终字第62号判决书载明，“虽然我国税收管理方面的法律法规对于各种税收的征收均明确规定了纳税义务人，但是并未禁止纳税义务人与合同相对人约定由合同相对人或第三人缴纳税款。故《补充协议》关于税费负担的约定并不违反税收管理方面的法律法规的规定，属合法有效协议。”



### 3) 税收实务分析

主要包含 **企业所得税、增值税、土地增值税和契税** 四大税种。

- **A、所得税分析**

- **★ 在作价入股环节**，企业所得税虽然不能减免，但依据《财政部 国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》（财税〔2014〕116号），B公司可以享受五年内均匀分期缴纳的延期缴纳优惠，但根据上述116号文第四条第一款的规定，享受五年内均匀分期缴纳的延期缴纳优惠的前提是五年内B公司股权不能转让。
- **★ 在股权转让环节**，由于土地房屋已经作价入股，股权转让的股权“原值”已经足够大，基本没有多少应税所得了，自然这一环节的企业所得税也可以忽略不计了。

## B、增值税分析

- **★作价入股环节** 根据《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）第一条规定：“以无形资产、不动产投资入股，参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。”但营改增后以无形资产（如土地使用权、房屋所有权）入股投资的行为，很多税务机关却要征增值税。理由是作价入股按视同销售对待，但这种做法并无明确的法律依据，所以俺认为依据法无授权即禁止的行政法原则，税务机关不应该针对作价入股行为征收增值税。
- **★至于股权转让环节** B公司股权也与增值税无关。因为B公司并非上市公司。  
故此，新的商业模式下，无论作价入股环节还是股权转让环节，都不存在征收增值税的问题。

## C、土地增值税分析

★ **• 作价入股环节** 根据《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）第一条规定：“对于以房地产进行投资、联营的，投资、联营一方以土地（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、联营的企业中的，暂免征收土地增值税。”财税〔2018〕57号第四条规定，“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。”可见，在新的商业模式下作价入股这一环节，土地增值税暂免征收毫无疑问。

★ **• 至于股权转让环节** 国家税务总局依据“实质重于形式的课税原则”，在相当长的一段时间内，坚持认为在目标公司主要财产表现为土地或房屋的情况下，转让100%股权就属于名为股权转让视为转让土地或房屋，并且，国家税务总局针对所谓“明股实地”这同一个问题，作出了国税函〔2000〕687号、〔2009〕387号和〔2011〕415号三个内容相同的批复，以“重要的事情说三遍”的坚韧精神捍卫着“明股实地”应该征收土地增值税的观点。令人欣慰的是，随着最高人民法院在〔2014〕民二终字第264号判决书内容的广泛传播，大多数税务机关已经不再征收“明股实地”的土地增值税了。

**• 所以，俺认为在新的商业模式下，无论作价入股环节还是股权转让环节，也不存在缴纳土地增值税的问题。**

## D、契税分析

- **作价入股环节**无需缴纳契税。依据〔2018〕17号文新增的第六条第三款规定“母公司以土地，房屋权属向其全资子公司增资，视同划转，免征契税”。就是说，B公司以土地房屋向其全资子公司C公司作价入股增资，视同划转，免征契税。
  - **当然，股权转让环节**根本不涉及不动产转让过户，自然就不存在征收契税的问题了。
  - **特别值得注意的是**，C公司必须是B公司的**全资子公司**，而实践中由于A学院大都会依据双方签订的合同支付一笔定金，所以A学院往往以此为由迫不及待地成为C公司的原始股东。显然，这种愚蠢的税盲做法，使得免征契税的构想化为了一帘幽梦。
- 是不是又觉得 税务规划方案设计也不是很容易 至少需要三务合一  
实际上，实践中更难 通过16步骤来体会

## 二、 税务规划方案设计

### 3、 税务规划方案设计的16个步骤

- 1) 了解项目基本情况。
- 2) 确定税务规划基本点。

所谓基本点就是无论商业模式如何转换，也不能改动的点。

如[案例一]中B公司要得到税后1个亿人民币和A学院要全面掌控500亩土地以及地上附着物，就是该案例的基本点。

- 3) 了解客户纳税思路和计算应纳税额。
- 4) 研讨设计初步税务规划方案，初步判断该业务的可承接程度。

**实际就是运用多种税务规划工具，探寻新的商业模式**



## 二、 税务规划方案设计

- 5) 签订保密协议。
- 6) 客户提供基础材料。
- 7) 在取得客户材料的基础上，对先前设计的初步税务规划方案，在律所内部团队进行论证，以确认方案的可行性。

若可行性存在决定性障碍，需要重新设计新的方案。

- 8) 针对税务规划方案的具体环节，征询内部或外部专家的意见。

其中，包括内部或外部行业专家的专业知识咨询和税务机关的执行口径咨询等。

- 9) 跟客户签订正式的《税务规划专项服务合同》。

收费方式：20W      40%      60%按阶段性成果

-----在收费方式上贯彻税务规划**超前性原则**



## 二、 税务规划方案设计

- 
- 10) 向客户提交税务规划初步方案，大多数时候会提交一套以上方案，供客户进行选择。
  - 11) 跟客户沟通税务规划初步方案。
  - 12) 根据跟客户沟通税务规划初步方案的情况，让客户进一步补充相关材料。
  - 13) 对税务规划初步方案的应纳税额进行精确的计算。



## 二、 税务规划方案设计

14) 最终确定拟实施的税务规划方案。

15) 跟客户签署《节税额确认函》。

所谓节税额是指在客户纳税思路下的应纳税总额减去拟实施的税务规划方案下的应纳税总额的差。

我们团队是按照节税额的一定比例收取专项服务费用的。

16) 指导实施税务规划方案。

**为客户创造价值是收费的根本**  
**市场经济根本游戏规则就是价值规律**  
**要想收大钱 必须给客户创造大价值**  
**税务规划方案设计 难 不是一般的难**



**通过这个典型案例的解析，  
大家对三务合一理论指导下的税务规划方案设计，  
能有一个比较感性和基础的了解，  
我就感到十分欣慰了。**

## 感性和基础了解, 概括为**三句话**:

2. 所谓税务规划高手和普通税务规划工作人员的主要区别, 就在于是否对**某一专门行业具有深刻的理解**, 以及是否能够以这种深刻理解为**基础**, 针对某一个具体案例设计出满足客户税务要求的新的商业模式。

1. 所谓税务规划方案设计的核心, 主要表现在商业模式的设计和创新能力上, 也就是说, 商业模式的设计和创新能力税务规划工作者的核心竞争力。

3. 所以, 任何成功的税务规划方案, 都必须与所在行业的专业知识和具体实践相结合。凡是**不钻研某一行业的具体商业模式**, 号称所有行业税务规划方案都能设计的人, 都是耍流氓。

