集团公司与子公司之间房屋资产过户财务处理方法选择与纳税分析

孟会敏(高级经济师)

(上海大学资产公司，上海 200072)

【摘要】集团公司与子公司之间的房屋资产过户,利用公司分立和吸收合并的方法可以有效控制税负成本,本文通过两则案例对税负成本和账务处理方法进行分析。

【关键词】房屋资产过户；吸收合并；公司分立

十几年来,房地产业经历了快速发展的时期,各地房地产价值产生了数倍的增长。在这种情况下,集团公司与子公司之间在对房屋资产过户中,采用不同的方法,税负差异会很大,所用的账务处理方法也不同,这里通过案例予以说明,以供同行借鉴。

一、吸收合并方式和关闭清算方式比较

例1:A公司为集团公司,其出资拥有一全资子公司B,B公司经营情况不好,A公司决定关闭B公司。关闭B公司可有以下两种方法:一是直接关闭B公司,将B公司清算后剩余资产作为长期投资收回；二是将B公司吸收合并,将B公司资产并入A公司。A公司首先对B公司进行了账面资产清理,清理后的剩余资产情况如下:3套房产的固定资产原值120万元,折旧66万元(房屋折旧期为30年,折旧额不需作纳税调整),净值为54万元,银行存款116万元,净资产合计为170万元(假设3套房屋价值均等)。3套房产市面价值为800万元。A公司对B公司长期投资为200万元。

方案一,如果直接清算关闭B公司,将房产过户至A公司,此行为视同买卖房产,主要税金(暂不考虑城建税和教育费附加)情况如下:

1. 营业税。税率5%,按房屋出售价值完税,税金为:800×5%=40(万元)。

2. 土地增值税。税率分四档,分别为30%、40%、50%、60%,以出售价值减除法定扣除项目金额后的增值额为计税依据,并按照上述四级超率累进税率进行征收。此例中扣除项目为房产固定资产原值(包括装修费)120万元,营业税金40万元。按照速算扣除数的简便计算方法,土地增值税金=(800-120-40)×60%-(120+40)×35%=328(万元)。

3. 所得税。假设本期无经营收入,清算费用为30万元,无其他项目发生,则因房产增值收益而产生的所得税=(800-40-328-54-30)×25%=87(万元)。

综合以上分析,三项主要税金合计为455万元,税负很高。

方案二,如果A公司以吸收合并的方式注销B公司,由于不是交易房产,不产生营业税、土地增值税,按照《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号),所得税适用特殊性规定,固定资产按合并时的计税基础确定,不产生所得税。

A公司分析后采用吸收合并的方式注销了B公司。A公司此笔吸收合并的账务处理为:

借:固定资产——房屋原值	120	
银行存款	116	
资本公积	30	
贷:长期股权投资——B公司		200
累计折旧——房屋		66

这里由于采用的是吸收合并的方式,因此合并对价是长期股权投资,差额调整资本公积,而不是调整投资收益。资本公积不足冲减的,调整留存收益。

二、公司分立方式与转让在建工程方式比较

例2:C公司账面实收资本6 000万元,账面有一在建工程E,为房屋,价值4 000万元,该房屋已竣工,尚未办理房产证,市场交易价为5 000万元。由于C公司在建工程E的资金是其控股子公司F出资的,双方约定房屋资产由F单独经营。F公司提出了实现单独经营房屋资产的两个方案:一是将C公司派生分立,C公司存续,新设D公司,将房屋资产分立至D公司;二是将房屋资产以在建工程转让方式出售给F公司。

(一)税负分析

C公司分析了如果将房屋资产E出售给F公司,将产生出售在建工程营业税、土地增值税和所得税(暂不考虑城建税及教育费附加):

营业税=5 000×5%=250(万元)

土地增值税=(5 000-4 000-250)×30%=225(万元)

假设C公司是盈利企业,企业所得税税率为25%,则该项业务产生所得税=(5 000-4 000-250-225)×25%=131.25(万元)。

综合以上分析,三项税负合计为606.25万元。

如果采取公司分立方式,则三项税负均不产生。

(二)账务处理

1. C公司账务处理。假设C公司划出20万元作为分立新设D公司的实收资本。C公司账面的E房屋资产情况为:

借:在建工程——E房屋 3 400
　无形资产——E土地 500
　预付账款——E房屋 100
　贷:其他应付款——F公司 4 000

则C公司资产剥离会计处理为:

借:其他应付款 4 000
　实收资本 20
　贷:在建工程 3 400
　　无形资产 500
　　预付账款 100
　　银行存款 20

2. D公司账务处理。

借:在建工程 3 400
　无形资产 500
　预付账款 100
　银行存款 20
　贷:其他应付款——F公司 4 000
　　实收资本 20

一年后,通过股权交易,F公司出资收购了D公司的股权,获得了对D公司的所有权。由于是股权交易,不涉及房屋营业税和土地增值税。如果C公司、F公司含有国有成分,则需对D公司整体评估,按评估价交易。如果C公司、F公司不含有国有成分,则可以协议确定交易价格。假如D公司除了上述房屋资产存在增值,其他不存在增值情况,房屋增值价值是1 100万元,则F公司出资1 120万元收购D公司100%股权。C、D、F公司账务处理如下:

F公司:

借:长期股权投资——D公司 1 120
　贷:银行存款 1 120

C公司:

借:银行存款 1 120
　贷:长期股权投资 20
　　投资收益 1 100

交易完成后,根据F公司股东决议,将在D公司账面反映的房屋资产作为股东方投入,D公司账务处理为:

借:其他应付款 4 000
　贷:资本公积 4 000

本例中由于是股权交易,不存在营业税、土地增值税。根据财税[2009]59号文件,办理特殊性税务处理手续,不予征收所得税。

三、公司吸收合并、分立及股权收购情况下房屋资产过户相关税务规定

1. 营业税。按照《国家税务总局关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告》(国家税务总局公告2011年第51号),"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、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人的行为,不属于营业税征收范围,其中涉及的不动产、土地使用权转让,不征收营业税。"

2. 土地增值税。根据《财政部 国家税务总局关于企业改制重组有关土地增值税政策的通知》(财税[2015]5号),"按照法律规定或者合同约定,两个或两个以上企业合并为一个企业,且原企业投资主体存续的,对原企业将国有土地、房屋权属转移、变更到合并后的企业,暂不征土地增值税"。"按照法律规定或者合同约定,企业分设为两个或两个以上与原企业投资主体相同的企业,对原企业将国有土地、房屋权属转移、变更到分立后的企业,暂不征土地增值税"。规定中也明确:上述有关土地增值税优惠政策不适用于房地产开发企业。

3. 企业所得税。根据财税[2009]59号文件和《关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》(财税[2014]109号),办理特殊性税务处理手续,选择按照原有房屋资产计税基础确定,不产生所得税。

计算所得税选择按照原有房屋资产计税基础确定,需要符合以下条件:一是企业在合并、分立、股权收购中具有合理的商业目的;二是企业重组后的连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动;三是企业重组中取得股权支付的原主要股东,在重组后连续12个月内,不得转让所取得的股权;四是股权支付金额的要求。针对每种情况分别满足以下规定:

(1)企业分立,被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权,分立企业和被分立企业均不改变原来的实质经营活动,且被分立企业股东在该企业分立发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%。

(2)股权收购,收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的50%,且收购企业在该股权收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%。

(3)企业合并,企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%,以及同一控制下且不需要支付对价的企业合并。

主要参考文献

财政部,国家税务总局.关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知.财税[2009]59号,2009-04-30.