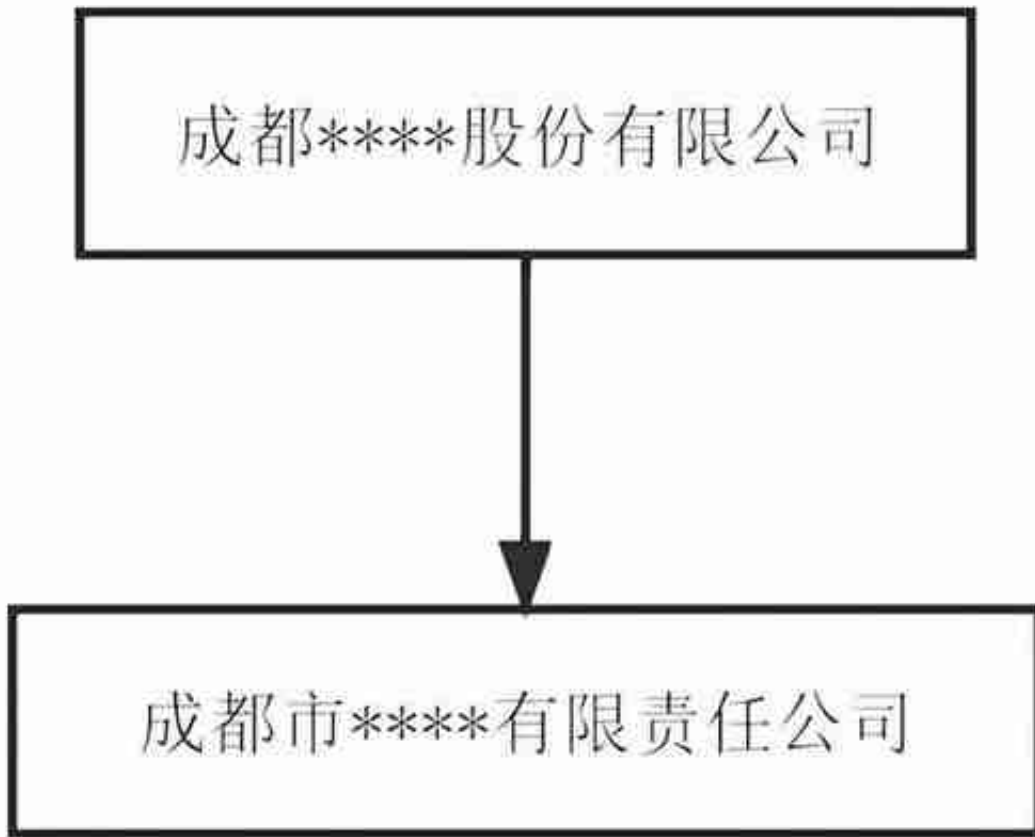




## 一、三企业非货币出资后转让股权被稽查

### (一) 三企业非货币出资后转让股权

2015年，成都市互惠\*\*有限责任公司出资设立成都市\*\*\*\*有限责任公司，以实物资产作价3186060元（含税）投资入股。同时，崇州市互惠\*\*农业有限责任公司以生物资产作价2182900元（含税）投资入股；四川省互惠\*\*有限责任公司以生物资产作价5536300元（含税）投资入股、以实物资产作价19000800元（含税）投资入股。根据国家税务总局成都市税务局稽查局作出的《税务处理决定书》，上述实物资产包括土地使用权及建筑物。设立成都市\*\*\*\*有限责任公司时的情况如下图所示：



头条 @刘天永律师

## (二) 三企业未申报纳税被税务稽查

国家税务总局成都市税务局稽查局对上述三家企业进行税务检查之后，发现上述三家企业将土地使用权及建筑物、生物性资产出资设立成都市\*\*\*\*有限责任公司，并将成都市\*\*\*\*有限责任公司股权转让给成都\*\*\*\*股份有限公司时，少缴增值税及附加、印花税和企业所得税。其中：

2015年以非货币性资产投资入股，未申报缴纳增值税，追缴相应的增值税、城市维护建设税、教育费附加和地方教育费附加。2015年7月签订股权转让协议未申报缴纳印花税，追缴相应的印花税。2015年度未申报应纳税所得，追缴相应的企业所得税。同时加征相应的滞纳金。

## (三) 小结

《公司法》第二十七条规定，股东可以用货币出资，也可以用实物、知识产权、土地使用权等可以用货币估价并可以依法转让的非货币财产作价出资。由于不动产例如房屋、土地的直接买卖交易涉及的税费普遍较高，通常涉及到增值税、土地增值税、所得税、印花税和契税等，在实践中，存在通过股权交易的方式来实质上进行不动产资产的交易、重组。由于通过股权交易的方式一般只涉及到所得税、印花税等税，涉及的税费相对而言比直接转让不动产资产较低。

不过使用实物等非货币性资产出资、投资，会产生一系列相较于使用货币出资更为复杂的税务处理，如果出资人、投资方在相应的交易安排中没有做好税务合规，及时缴纳相应的税费，可能会陷入漏税、偷税的风险之中。

## 二、以实物出资、转让股权的涉税风险盘点

以非货币资产出资，通常涉及所得税、增值税、印花税，特定情形下还涉及到土地增值税的问题。在本案中，涉案的三家企业在整个以非货币资产出资、设立企业的过程中，缺乏税务合规的意识，没有对上述的税种进行纳税申报，从而遭受到税务稽查，追缴税款并加征滞纳金。

### （一）非货币性资产出资企业所得税处理错误的风险

#### 1、企业所得税可以分期均匀确认

企业以非货币性资产对外投资，视同销售按照资产的公允价值确定销售收入，不过可以在不超过5年的期限内，将企业所得分期均匀计入相应年度。

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十五条的规定，企业发生非货币性资产交换的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务。企业以非货币性资产对外出资、投资的，属于改变资产所有权属的情形，按照《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函[2008]828号）的规定，应当视同销售确定收入。同时，按照《国家税务总局关于企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告2016年第80号）的规定，应按照被移送资产的公允价值确定销售收入。

按照《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）的规定，企业以非货币性资产对外投资，应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额，计算确认非货币性资产转让所得。确认非货币性资产转让收入的实现时间为投资协议生效并办理股权登记手续时。

居民企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可在不超过5年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。

## 2、符合条件的可以适用特殊性税务处理

企业发生非货币性资产投资，如果符合《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）等文件规定的特殊性税务处理条件的，也可选择按特殊性税务处理规定执行。适用特性税务处理，可以暂不确认收入。

适用特殊性税务处理的条件是：

- （1）具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的；
- （2）被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合规定的比例；
- （3）重组交易对价中涉及股权支付金额符合规定比例；
- （4）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；
- （5）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。

非货币性资产投资中，股权收购比例条件为：收购股权不低于被收购企业股权的50%，且股权支付金额不低于其交易支付总额的85%。资产收购比例条件为收购的资产不低于转让企业资产的50%，且股权支付金额不低于其交易支付总额的85%。

## 3、企业所得税的相关风险

（1）5年内分期均匀确认和特殊性税务处理择一适用。按照《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）的规定，符合财税[2014]116号文件规定的企业非货币性资产投资行为，同时又符合特殊性税务处理条件的，可由企业选择其中一项政策执行，且一经选择，不得改变。

（2）5年内分期均匀确认的企业在对外投资的5年内，如果转让股权或投资收回的，应停止执行递延纳税的政策，并就尚未确认的非货币性资产转让所得，在转让股权或投资收回当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税。

(3) 特殊性税务处理方面，企业需要履行向主管税务机关备案的程序，如果未履行备案程序，可能面临被否认、补税等风险。

## (二) 个人所得税的分期缴纳与风险

在本案中，由于出资人都是企业法人，因此不涉及个人所得税的问题，但实践中也会存在个人投资的情形。个人以非货币性资产投资，按照《财政部 国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》（财税〔2015〕41号）的规定，属于个人转让非货币性资产和投资同时发生。

对个人转让非货币性资产的所得，应按照“财产转让所得”项目，依法计算缴纳个人所得税。对于个人以非货币性资产投资部分，应按评估后的公允价值确认非货币性资产转让收入。非货币性资产转让收入减除该资产原值及合理税费后的余额为应纳税所得额。

确认收入实现的时间为非货币性资产转让、取得被投资企业股权时。如果个人一次性缴纳全部的个税确有困难，可以申请在5年内分期缴纳个人所得税，在这一点上与企业所得税的处理相似。但如果之后发生股权转让等情形，仍需要全部缴纳剩余税款。

## (三) 增值税处理错误风险

按照《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第四条第（六）项的规定，单位或个体工商户将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户，应当视同销售，按照正常销售价款计算缴纳增值税。

值得注意的是，企业或者个人以自己使用过的固定资产对外投资，享有一定的减免政策。一般纳税人销售自己使用过的未抵扣进项税额的固定资产，按照简易办法依4%征收率减半征收增值税；一般纳税人销售自己使用过的除固定资产以外的物品，应当按照适用税率征收增值税。个人转让自己使用过的物品免征增值税。

对于相应的减免政策是否适用，需要企业严格把握。

## (四) 土地增值税风险

### 1、以土地使用权出资

以土地、房产对外投资，是否缴纳土地增值税，需要根据投资主体是否为房地产企业而不同。非房地产企业暂免征收，房地产企业视同销售，计算征收。因此如果涉

及到房地产企业的实物出资问题，需要特别谨慎。

按照《关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告2021年第21号）的规定，企业按照《中华人民共和国公司法》有关规定整体改制、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、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的、单位、个人在改制重组时以房地产作价入股进行投资的，暂不征土地增值税。

不过，上述改制重组有关土地增值税政策不适用于房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形，即以房地产出资，投资方或者被投资方，任何一方属于房地产企业，均需按规定征收土地增值税。

## 2、存在“以转让股权名义转让房地产行为”风险

在转让股权的过程中，一般来说，土地增值税是对转让房地产行为征收的一种财产税，因此，单纯转让股权并不设计土地增值税的问题。不过，在实践中由于出现大量“以转让股权名义转让的房地产行为”，按照《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），可能会对股权转让行为进行穿透，加征土地增值税。在该批复涉及的案例中，股权形式表现的资产主要是土地使用权、地上建筑物及附着物，因此，如果单纯以股权转让的形式逃避土地增值税的缴纳，具有一定的税收风险。

在实践中，较为典型的司法案例是翡翠公司以股权转让形式转让土地使用权案。在该案中，税务机关适用了《国家税务总局关于未办理土地使用权证转让土地有关税收问题的批复》（国税函[2007]645号）文，即只要土地使用者享有占有、使用、收益或处分该土地的权利，且有合同等证据表明其实质转让、抵押或置换了土地并取得了相应的经济利益，土地使用者及其对方当事人应当依照税法规定土地增值税，是一种按照实质课税原则对经济实质的判定。

## 三、以非货币资产投资后转让股权的税务合规建议

### （一）保证按时足额申报缴纳税款

无论出于何种目的，企业选择以非货币资产出资、投资然后再转让股权的交易安排，涉及两个涉税环节，即以非货币资产投资的环节和股权转让的环节。在这两个环节，则分别有不同的税种。为了避免在企业资产交易、重组安排中面临不利的税收风险，无论是投资方还是被投资方都应当及时足额地缴纳相应的税款。

由于非货币性资产投资通常涉及到土地使用权、房产等重大资产的交易、处置，税

负水平会对资产交易乃至企业的运营有着重大影响，因此企业应充分考虑资金成本、税务风险、税收征管及税负水平等因素，保证交易合法合规，杜绝通过隐匿收入、阴阳合同等违法方式降低税负。

## （二）控制不动产资产的比例，避免被税务机关穿透

一次性转让以股权形式表现的土地使用权、地上建筑物及附着物，从经济实质上看具有转让土地使用权特征，可能被税务机关穿透认定为转让土地使用权从而加征土地增值税等税款，引发偷逃税的风险。不过，在本案中三企业不仅转让了土地使用权、房屋等不动产，也转让了部分生物性资产，因此税务机关并未作穿透处理。

## （三）准确适用税收优惠避免偷漏税风险

在以非货币性资产投资的环节中存在若干税收优惠和减免政策。在企业所得税方面，允许企业或者个人将所得税均匀的分摊到5年内缴纳。如果企业符合特殊性税务处理还可以适用特殊性税务处理递延纳税。在增值税领域，企业与个人也存在自己适用的固定资产涉及的减免政策。土地增值税领域对于非房地产企业存在免税政策。不过，在适用这些政策的时候，要注意相应的程序以及企业和个人的资格，例如特殊性税务处理的备案程序、土地增值税免税限于非房地产企业等，避免构成偷漏税。