

税务评论

作者：

上海

展佩佩

合伙人

电话：+86 21 6141 1218

电子邮件：sachin@deloitte.com.cn

郑志鹏

经理

电话：+86 21 6141 1299

电子邮件：zpzhen@deloitte.com.cn

如欲垂询更多信息，请联络：

间接税服务

全国主管合伙人 (上海)

展佩佩

合伙人

电话：+86 21 6141 1218

电子邮件：sachin@deloitte.com.cn

华北区

北京

朱梭

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

华东区

上海

高立群

合伙人

电话：+86 21 6141 1053

电子邮件：ligao@deloitte.com.cn

苏州

梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1328

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

中国税务 间接税服务 国际与企业并购税务服务

国家税务总局明确资产重组交易有关增值税问题的税务处理

2011 年 2 月 18 日，国家税务总局发布了 2011 年第 13 号公告——《关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（以下简称“13 号公告”），规定自 2011 年 3 月 1 日起，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的行为不属于增值税的征税范围。在 13 号公告发布之前，企业重组交易有关的增值税处理一直并不十分明确，该公告的出台对此具有重要的意义。

背景

企业重组交易通常涉及有形资产或无形资产的转让，因此除特殊规定以外，企业重组交易行为一般都属于流转税的应税范畴。之前的特殊规定主要参考国税函[2002]420 号¹（以下简称“420 号文”）和国税函[2002]165 号²（以下简称“165 号文”）文件的相关规定：对整体转让企业资产、债权、债务及劳动力的行为（即“转让企业全部产权”）不属于增值税和营业税的征税范围。虽然上述文件并未详细阐明相关原理，但一般认为该整体转让行为可类比于企业权益的整体转让，故不属于增值税和营业税的征税范围。

此外，作为对 420 号文的补充，国税函[2009]585 号文件³（以下简称“585 号文”）对整体转让企业产权行为做了进一步的明确。根据 585 号文规定，在资产重组过程中，公司将其资产、负债及相关权利义务转让至其它公司，但仍保留其上市资格的行为，不属于转让企业全部产权行为，仍应照章征收增值税。585 号文所强调的核心似可理解为，由于上市公司资格本身即是一项重要的“壳资源”，因此，其转让企业全部资产而仍保留上市公司资格的行为不属于“转让企业全部产权”。

13 号公告要点

在企业资产重组交易的增值税处理上，13 号公告较先前的 420 号文和 585 号文有着较为显著的变化。13 号公告规定，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，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税。

1 《国家税务总局关于转让企业全部产权不征收增值税问题的批复》（国税函[2002]420 号）

2 《国家税务总局关于转让企业产权不征营业税问题的批复》（国税函[2002]165 号）

3 《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税政策问题的批复》（国税函[2009]585 号）

华南区

深圳

钟锐文

合伙人

电话：+86 755 3332 1699

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn

香港特别行政区

刘丽卿

总监

电话：+852 2852 5679

电子邮件：annilau@deloitte.com.hk

广州

周翊

合伙人

电话：+86 20 2831 1228

电子邮件：jchow@deloitte.com.cn

张少玲

总监

电话：+86 20 2831 1212

电子邮件：jazhang@deloitte.com.cn

国际与企业并购税务服务

全国主管税务合伙人 (上海)

许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

全国副主管税务合伙人

香港特别行政区

蔡树仁

合伙人

电话：+852 2852 6600

电子邮件：atsoi@deloitte.com

华北区

北京

朱棣

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

华东区

上海

王鲲

合伙人

电话：+86 21 6141 1035

电子邮件：vicwang@deloitte.com.cn

华南区

香港特别行政区

林嘉雪

合伙人

电话：+852 2852 6536

电子邮件：shalam@deloitte.com.hk

在理解 13 号公告时，以下几个方面需要值得特别关注：

- 企业适用不征收增值税处理的前提必须是将实物资产与其相关联的债权、债务、劳动力一并转让。
- 与 420 号文不同，资产重组行为中所转让的实物资产，无论涉及全部资产，还是部分资产，都不属于增值税的应税范围。
- 虽然 13 号公告自 2011 年 3 月 1 日起执行，但对此前尚未处理的资产重组行为，仍按照 13 号公告的规定执行。

评述

对于无法转嫁增值税进项税成本的非增值税纳税人及增值税小规模纳税人而言，13 号公告提供了立竿见影的增值税节税效果。随着 13 号公告的出台，资产重组交易行为不征收增值税的范围进一步得到扩大。这为增值税纳税人提供了更为广阔的税务安排空间，对于涉及大量资产重组的企业尤为如此。在对 13 号公告及其影响进行审慎分析的基础上，企业可以考虑通过适用 13 号公告的规定，在实现资产、债权、负债和劳动力一并转让的同时，有效的减少税负、改善现金流。

尽管 13 号公告带来了一些积极的变化，但其中仍有诸多不确定之处及其实务问题值得引起纳税人的关注和思考，例如：

1) 13 号公告中关键术语的定义：

- “资产重组”——13 号公告仅适用于纳税人的资产重组行为。但“资产重组”概念在现行税法体系中尚未得到清晰的定义。税务机关是否会出台进一步的标准对此作出界定仍不明确。
- “合并、分立、出售、置换”——其中“置换”是否特指增值税应税货物之间的置换？
- “与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让”——“相关联”的概念该如何界定？“相关联”的“债权”和“负债”是否应按转让的资产比例计算，还是按实际发生数确认？

2) 营业税的处理：

资产重组交易中，若涉及无形资产或不动产的转让，该交易可能会课征营业税。根据 165 号文的规定，在转让企业全部产权交易中涉及的无形资产（或不动产）的转让不征收营业税。然而，13 号公告并未提及资产重组交易行为中营业税的处理。

3) 转让方的进项税处理：

13 号公告并未提及资产重组交易有关的进项税处理。由于该交易行为不属于增值税征税范围，且 13 号公告并未允许转让方自行选择是否适用不征增值税待遇，因此税务机关有可能不允许相关的进项税得到抵扣。如果税务机关持上述观点，则企业应考虑如何降低由于进项税不得抵扣所造成的损失。当这部分损失影响较大时，企业或需考虑仍然进行增值税应税交易，以实现进项税金的抵扣。

4) 其他因素：

对于拟适用 13 号公告中不征增值税待遇的纳税人而言，在进行资产重组交易前，仍有其它商业因素需要考虑，例如债权人是否同意将债务转移至受让方等。

综上所述，尽管 13 号公告对资产重组交易的增值税处理带来了较为积极的变化，但仍存在诸多问题有待国家税务总局的进一步澄清，我们将持续关注税务部门对相关政策的更新。

如需要更多关于公告的信息或建议，请联系德勤间接税和企业并购税务服务团队。

本文由德勤华永会计师事务所有限公司为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

吴嘉源

合伙人

电话：+86 10 8520 7501

传真：+86 10 8518 7501

电子邮件：keving@deloitte.com.cn

香港特别行政区

张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

传真：+852 2851 8005

电子邮件：ryanchang@deloitte.com.hk

苏州

许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
mliang@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

澳门特别行政区

马健华

合伙人

电话：+853 8898 8833

传真：+853 2871 3033

电子邮件：quiva@deloitte.com.hk

天津

苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：jassu@deloitte.com.cn

大连

谢玉莲

合伙人

电话：+86 411 8371 2777

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：contse@deloitte.com.cn

南京

许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

武汉

蒋颖

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：vivjiang@deloitte.com.cn

广州

周翊

合伙人

电话：+86 20 2831 1228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：jchow@deloitte.com.cn

上海

蒋颖

合伙人

电话：+86 21 6141 1098

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：vivjiang@deloitte.com.cn

厦门

蒋颖

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：vivjiang@deloitte.com.cn

杭州

许柯

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

深圳

罗永昌

合伙人

电话：+86 755 3332 1682

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vinlo@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

华东区

张理国

全国区领导人及合伙人

电话：+86 21 6141 1038

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：ligzhang@deloitte.com.cn

华北区

张捷

合伙人

电话：+86 10 8520 7526

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：angelazhang@deloitte.com.cn

华南区

殷国焯

总监

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

Deloitte (“德勤”) 泛指一间根据英国法律组成的私人担保有限公司德勤有限公司 (“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 140 个国家，凭借其世界一流的专业服务能力及对本地市场渊博的知识，协助客户在全球各地取得商业成功。德勤约 170,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

在中国，我们通过德勤·关黄陈方会计师行和德勤华永会计师事务所有限公司，以及其下属机构和关联机构提供服务。德勤·关黄陈方会计师行及德勤华永会计师事务所有限公司共同为德勤有限公司的成员所。

德勤中国是中國大陸及港澳地区居领导地位的专业服务机构之一，共拥有逾 8,000 名员工分布于包括北京、重庆、大连、广州、杭州、香港、澳门、南京、上海、深圳、苏州、天津、武汉和厦门在内的 14 个城市。

早在 1917 年，我们于上海成立了办事处。我们以全球网络为支持，为国内企业、跨国公司以及高成长的企业提供全面的审计、税务、企业管理咨询和财务咨询服务。

我们在中国拥有丰富的经验，并一直为中国会计准则、税制以及本土专业会计师的发展作出重大的贡献。在香港，我们更为大约三分之一在香港联合交易所上市的公司提供服务。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成德勤有限公司、其任何成员所或上述其关联机构(统称为“德勤网络”)提供任何会计、商业、财务、投资、法律、税务或其它专业建议或服务。本文件不能代替此等专业建议或服务，读者亦不应依赖本文件中的信息作为可能影响自身财务或业务决策的基础。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。