

税务评论

作者：

中国税务

上海

高立群

合伙人

电话：+86 21 6141 1053

电子邮件：ligao@deloitte.com.cn

陈佳华

高级顾问

电话：+86 21 6141 1157

电子邮件：annichen@deloitte.com.cn

如欲垂询更多信息，请联络：

间接税服务

全国领导人

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

华北区领导人

北京

朱桢

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

华东区领导人

上海

高立群

合伙人

电话：+86 21 6141 1053

电子邮件：ligao@deloitte.com.cn

华南区领导人

广州

周翔

合伙人

电话：+86 20 2831 1228

电子邮件：jchow@deloitte.com.cn

国税总局明确资产重组增值税留抵税额的税务处理

2012 年 12 月 13 日，国家税务总局发布了《关于纳税人资产重组增值税留抵税额处理有关问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 55 号，以下称“55 号公告”）。根据 55 号公告规定，自 2013 年 1 月 1 日起，在资产重组过程中，允许增值税一般纳税人将其在办理注销登记前尚未抵扣的进项税额结转至其他增值税一般纳税人处继续抵扣。55 号公告的发布对此前一直未予明确的资产重组增值税留抵税额的处理具有重要的积极意义，该文件的执行或有助于降低纳税人在资产重组中可能发生的涉税成本。

背景

按中国现行的增值税一般规则，当期进项税额大于当期销项税额时，超过部分的进项税额不得退税，而只能结转至下期由该纳税人继续抵扣，故这部分进项税额也被称为留抵税额。当一般纳税人终止经营活动并办理税务注销时，其尚未抵扣的增值税进项税额很可能会成为一项无法收回的损失。由于企业重组的实施往往会涉及税务注销，因此上述税务事项尤其受到重组交易实施者的关注。

国家税务总局在 2011 年发布的第 13 号公告（以下称“13 号公告”）明确了在资产重组过程中，纳税人将全部或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的行为，不属于增值税的征税范围。然而，13 号公告并未提及上述交易中转让方留抵税额的处理，由此引起了业界的有关讨论，并产生了不同的看法。有观点认为，在该项交易中，转让方的经营活动实质上已由受让方延续，所以从维持增值税抵扣链条的角度出发，应允许转让方将对应的未抵扣进项税额结转至受让方继续抵扣（特别是当转让方随即注销的情形）。在实务操作中，我们了解到这一观点曾经得到某些税务机关的支持，例如在合并交易中，允许注销的被合并企业将其留抵税额结转至存续企业继续抵扣。但是，由于缺乏明确的法规依据，这种做法通常只能作为特殊的个案处理，而且仅见于注销企业和存续企业同属一个市级或省级税务机关管辖的情况。此次 55 号公告的出台，从政策层面确认了这一做法的合理性。

55 号公告要点

根据 55 号公告的规定，增值税一般纳税人（以下称“原纳税人”）将尚未抵扣的进项税额结转至其他增值税一般纳税人（以下称“新纳税人”）必须同时满足以下两项条件：

- 原纳税人在资产重组过程中，将全部资产、负债和劳动力一并转让给新纳税人。
- 原纳税人按程序办理注销税务登记。

企业并购重组税务服务

全国与华南区领导人

北京

傅振煌

合伙人

电话：+86 10 8520 7122

电子邮件：dannpo@deloitte.com.cn

华北区领导人

北京

吴嘉源

合伙人

电话：+86 10 8520 7501

电子邮件：kevng@deloitte.com.cn

华东区领导人

上海

王鲲

合伙人

电话：+86 21 6141 1035

电子邮件：vicwang@deloitte.com.cn

在程序方面，原纳税人主管税务机关应核实原纳税人在办理注销税务登记前尚未抵扣的进项税额，填写《增值税一般纳税人资产重组进项留抵税额转移单》（以下简称“转移单”），并将转移单传递给新纳税人主管税务机关。新纳税人主管税务机关则应将原纳税人主管税务机关传递来的转移单与纳税人报送资料核对确认无误后，才能允许新纳税人继续申报抵扣。这意味着留抵税额的结转必须经过原纳税人、新纳税人双方主管税务机关的审核。

评述

对于在资产重组过程中，需要办理注销但仍有留抵税额的纳税人而言，55号公告有望为其避免留抵税额无法收回的损失提供更简便而有利的处理方式。在过去的规定下，这类纳税人可能需要在临近注销前通过有形资产交易来达到产生销项税消化留抵税额的效果。然而，如果纳税人无法产生足够的销项税额（比如缺乏可供转让的有形资产，或适用13号公告的规定不征收增值税等情形），留抵税额则很可能无法全部收回。55号公告实施后，上述纳税人可以通过将留抵税额直接结转至其他纳税人的方式解决这一问题。

尽管55号公告带来了积极的变化，但对于企业重组交易中的留抵税额处理，仍有一些不确定之处以及实务问题值得引起纳税人的关注和思考：

1) “资产重组”的定义

55号公告仅适用于纳税人的“资产重组”行为，但“资产重组”的概念在现行的增值税体系中尚未得到清晰的定义。13号公告也只提到了合并、分立、出售、置换等资产重组过程中出现的交易形式。基于法规的连续性，我们认为55号公告中的“资产重组”应该也会包括合并、分立等形式。但实践中资产重组的具体形式可能较为多样，如果税务机关不出台进一步的标准对此作出界定，会给实务操作带来一定的不确定性。

2) 多个“新纳税人”的处理

在字面意义上，55号公告并未对新纳税人的数量做出限制。如果原纳税人将全部资产、负债和劳动力一并转让给两个及以上新纳税人时，那么尚未抵扣的进项税额应如何结转？是否必须按一定比例在新纳税人之间进行分配？这些问题在55号公告中并未得到回答。

3) “营改增”试点对进项税抵扣的限制

根据“营改增”试点政策，试点地区的原增值税一般纳税人兼有试点应税服务的，截止到“营改增”实施之日前的增值税期末留抵税额，不得从试点应税服务的销项税额中抵扣。对于试点地区的新纳税人而言，当原纳税人的留抵税额结转至新纳税人以后，新纳税人是否仍须根据上述政策，对这部分留抵税额的来源进行区分并作分别处理？这一问题同样有待澄清。

4) 未注销或仅转让部分业务时的处理

如果增值税一般纳税人仅转让部分业务（含相关的资产、负债和劳动力），或者即使转让了全部业务但并不办理注销，则55号公告无法适用；与这部分业务对应的留抵税额应如何处理仍存有争议。根据我们的了解，部分税务机关允许原纳税人将这部分进项税额继续用于抵扣；但也有税务机关认为，由于上述交易适用于13号公告的规定不属于增值税应税范围，因此其留抵税额需要做转出处理，即对转让方而言仍会成为一笔无法回收的损失。

建议

拟从事资产重组的纳税人须关注55号公告可能带来的影响，将其纳入交易安排的考虑因素。对于拟适用55号公告的纳税人，则建议复核相应的留抵税额是否具备符合法定要求的抵扣凭证，以确保其结转抵扣顺利通过原纳税人和新纳税人两方税务机关的审核。

我们将持续关注55号公告有关未解决事项的进展并及时与您分享。如需要更多相关信息或建议，请联系德勤间接税和企业并购重组税务服务团队。

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

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

谢玉莲

合伙人

电话：+86 755 3353 8777

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：contse@deloitte.com.cn

重庆

龚兵

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：clgong@deloitte.com.cn

济南

郭心洁

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

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

大连

汤卫东

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

澳门

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

广州

谢玉莲

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

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

祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

厦门

蒋琳琦

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：lijiang@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

许德仁

全国区领导人及合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@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

合伙人

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。

关于德勤

Deloitte (“德勤”) 泛指德勤有限公司 (一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“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 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤逾 195,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所，我们在大中华设有 21 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工，按照当地适用法规以协作方式服务客户。

关于德勤中国

在中国大陆、香港和澳门，我们通过德勤·关黄陈方会计师行和其关联机构包括德勤华永会计师事务所有限公司，以及它们下属机构和关联机构提供服务。德勤·关黄陈方会计师行为德勤有限公司的成员所。

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，并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。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。