



“税”到渠成， 破解资本市场 税务难题

——资产无偿划转
的税务考量（下）

心向未来，践行今朝。
kpmg.com/cn



引言

上期我们着重分析了企业资产无偿划过程中的企业所得税相关的税务考量及面临的政策难点。而企业间资产无偿划转通常会涉及增值税、土地增值税、契税及印花税（以下统称为“其他税种”）的税务影响。本期，我们将聚焦企业无偿划转中涉及的上述其他税种的相关税收政策在实际案例中的应用及其可能面临的政策难点。



企业资产无偿划转的其他税务考量

增值税



针对企业无偿划转中所涉及的增值税，以下问题均为实务操作中的争议点值得我们关注：

- 1) 企业是否需要按无偿划转资产的公允价值做视同销售、缴纳增值税？
- 2) 企业通过合并、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的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，是否可以不征增值税？
- 3) 当无偿划转的资产为股票时，企业该如何确定该资产的卖出价、买入价？

土地增值税



目前尚无全国性的税务法规对无偿划转的情形下是否应缴纳土地增值税进行明确规定。财税〔2018〕57号（“57号文”）《关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的通知》中规定的“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”，也有地方税务局直接规定了无偿划转可以适用不征土地增值税。然而，实践中的操作情况究竟如何往往因各地税局对政策解读的不同而各异，这仍是企业在进行无偿划转时的痛点之一。

契税



针对企业无偿资产划转中涉及的免征契税的情形具体有以下两类：

- 1) 一类是行政性调整划转；
- 2) 另一类是针对同一投资主体之间的无偿划转，包括母公司与其全资子公司之间，同一公司所属全资子公司之间，同一自然人与其设立的个人独资企业、一人有限公司之间不动产的无偿划转。

印花税



针对企业无偿划转中涉及的印花税，以下几个方面通常为实务中的难点：

- 1) 企业无偿划转涉及签订产权转移书据的，是否应该缴纳印花税、其缴纳的税基是什么？
- 2) 上市公司国有股权的无偿转让行为，证券（股票）交易印花税可否豁免？

*敬请注意，财税〔2018〕57号文、财税〔2018〕17号文有效期均至2020年12月31日，相关政策是否延续有待税务机关进一步明确。

企业资产无偿划转的税务考量（下）

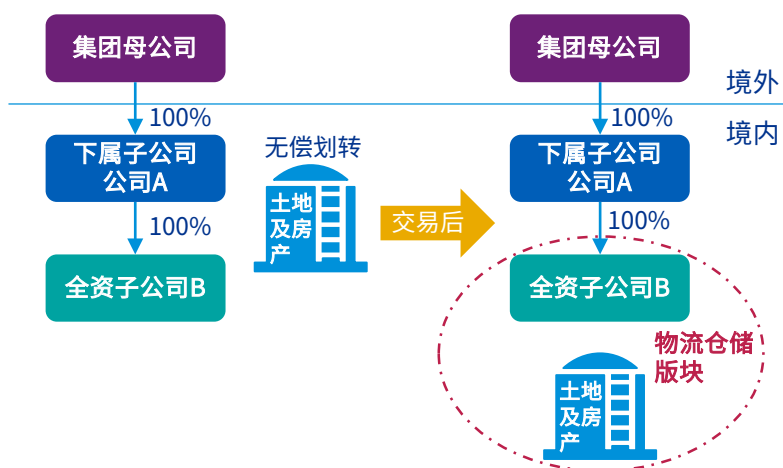
我们以下列案例为例，分析企业无偿划转资产涉及的其他税种在实际税务操作中的情况：

A公司是位于某市的一家跨国企业集团下属子公司，其主要业务为货物生产及销售，同时兼营部分物流仓储业务。B公司为A公司全资子公司，主要从事物流仓储业务。为优化中国地区业务线，该集团拟就中国境内公司的物流仓储业务进行拆分重组，将全部物流仓储业务集中于B公司。该计划涉及转让A公司名下的用于物流仓储业务的不动产。该土地及地上建筑物于2016年4月30日前取得，其原值约为人民币4亿元，截至转让期间的账面净值约为人民币2.8亿元。经第三方评估事务所评估，此房产的公允价值约为人民币6亿元。

在本案例中，A公司将其持有的、用于物流仓储业务的不动产无偿划转给其全资子公司B。

针对上述不动产划转的会计处理，划出方和划入方均未在会计上确认损益。同时，鉴于本次资产划转是出于上述优化集团仓储物流业务的商业目的，且被划转资产，即目前用于仓储职能的土地及地上建筑物，将继续被用于经营仓储物流活动，在资产划转后12个月内不会改变原实质性经营活动。

资产无偿划转示意图如下：



- ❖ A公司向B公司的不动产无偿划转交易，该集团向主管税务局成功申请适用企业所得税特殊性税务处理。
- ❖ 母子公司之间无偿划转（调拨）房地产，该集团就上述交易向主管税务局申请适用（暂）不征收土地增值税及免征契税。
- ❖ A公司以公允价值按5%税率（该土地及地上建筑物为2016年4月30日前取得）缴纳增值税。
- ❖ A、B公司均缴纳印花税。

本案例中，该集团在实际向税务机关申请及沟通协商不动产无偿划转涉及的土地增值税及契税税务处理的过程中，有以下两处值得关注的地方：

- 针对是否可（暂）不征收土地增值税，实操中税务机关亦将参考国家税务总局公告2015年第40号中明确的会计处理来判断，即要求企业选择如下无偿划转的会计处理：母公司在没有获得任何股权或非股权支付的情况下，母公司按冲减实收资本（包括资本公积）处理，子公司按接受投资处理；
- 针对是否可以适用契税免税的情况，在实操层面，税务机关一般要求企业提供母子公司之间的控股证明，如100%控股的投资决议等。

此外，如上篇所述，“划转”政策在适用不同税种时，也需考虑申请文书的一致性。

由此可见，虽然各地税务机关对政策解读可能存在偏差，但满足法规所列明的全部条件是企业能够成功申请（暂）不征收土地增值税、免征契税的重要前提。企业在进行资产无偿划转的相关安排时应充分评估，从而提高成功申请适用相关税收政策的机率，合法、合规地降低重组的税务成本。

资产无偿划转中其他税种的实务问题

实践中，企业重组的情况往往较为复杂，法规及操作指南更新不及时，各地税局对税收政策的解读不同，往往会导致以下各税种实务处理结果不确定性较大的情形：



增值税：

各地税局对资产无偿划转情况中是否能够适用不征收增值税处理有各自的理解。例如：在适用范围上，“资产划转”是否包含在36号文列举的“合并、分立、出售、置换等方式”中；再如，转让方/受让方以何方式来证明资产转让过程中是否“连同与资产相关联的债权、负债和劳动力”一并进行了转让；另外，重组中涉及的除土地使用权外的无形资产转让是否也适用不征增值税的处理。此外，对于股票无偿划转，虽然财政部税务总局公告2020年第40号《关于明确无偿转让股票等增值税政策的公告》明确了转出方可以“平进平出”的方式实现增值税的递延，但关于可适用该政策的股票的范围和取得方式、适用不同税率的转让主体间的划转如何处理、后续监管方式等问题仍有待税务部门出台进一步文件予以明确。



契税：

针对上文所述的免征契税的相关规定，截至本文发稿日，国家税务总局出台了2021年第17号公告，该契税免税政策有效期将延续至2023年12月31日。值得注意的是，在实操中若有企业在无偿划转不动产及土地过程中拟申请适用免征契税，仍建议企业需同样结合当地的税收政策并与主管税务机关就此问题提前进行深入地沟通。



土地增值税：

对于不动产的无偿划转，是否适用暂不征土地增值税，实务上仍存在争议，各地执行口径各不相同。例如，虽然某些省市税务局曾以税务公告形式明确了同一投资主体之间的无偿划转可以不征土地增值税，但在实务操作过程中仍对“无偿划转”会计处理有着严格的要求；此外，针对母子之间划转资产的情形是否符合“改制重组”的定义，在税务系统内部仍存在争议。另外，值得注意的是，57号文有效期至2020年12月31日。截至本文发稿日，仍未有相关文件出台对该政策是否延续有进一步说明。但鉴于国税总局已出台公告延续契税的免税政策，土地增值税相关利好政策的后续执行规定值得我们期待。



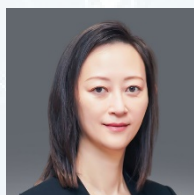
印花税：

企业无偿划转涉及签订产权转移书据的，是否应该缴纳印花税、其缴纳的税基是为划转资产的账面价值还是公允价值，实务上仍存在争议，各地执行口径各不相同。根据《国税函〔2004〕941号》的规定，“对于经国务院和省级人民政府决定或批准进行的国有（含国有控股）企业改组改制而发生的上市公司国有股权无偿转让行为，暂不征收证券（股票）交易印花税”。针对上述难点，在实操时企业需结合当地的税收政策并与主管税务机关就此问题提前进行深入地沟通。

针对企业进行资产划转，在面对较大不确定性时，若要适用特殊性税务处理及申请相关的增值税、土地增值税及契税的暂不征税/免征税处理，应当积极地与主管税务机关进行沟通；必要时，可积极征询专业人士的分析和意见，以确保满足相关税务处理的条件。

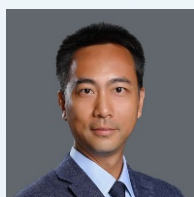
毕马威的税务服务团队有丰富的实际经验，能为企业在其改制重组、无偿划转的各阶段提供一站式的服务，如有贵公司有资产无偿划转的安排并有相关的财税问题，敬请与我们联系。

联系我们



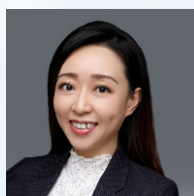
李一源

税务业务发展主管合伙人
毕马威中国
电话：+86 (20) 3813 8999
邮箱：lilly.li@kpmg.com



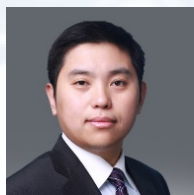
张正锐

税务合伙人
毕马威中国
电话：+86 (21) 2212 3398
邮箱：eric.z.zhang@kpmg.com



罗健莹

税务合伙人
毕马威中国
电话：+86 (20) 3813 8609
邮箱：grace.luo@kpmg.com



谭伟

税务合伙人
毕马威中国
电话：+86 (28) 8673 3915
邮箱：wayne.tan@kpmg.com

所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。

© 2021 毕马威企业咨询(中国)有限公司 — 中国有限责任公司, 是与英国私营担保有限公司 — 毕马威国际有限公司相关联的独立成员所全球性组织中的成员。版权所有，不得转载。在中国印刷。

毕马威的名称和标识均为毕马威全球性组织中的独立成员所经许可后使用的商标。