

中国税务快讯

第十六期 二零二一年五月



企业和事业单位的改制重组契税政策得以延续

摘要：

- 近日，财政部和税务总局发布17号公告，延续了企事业单位改制重组中契税相关的税务处理。本文中，我们对17号公告进行了归纳总结，并列示了一些亟需澄清的问题。

背景与毕马威观察



财政部和税务总局于2021年4月26日联合发布了《关于继续执行企业 事业单位改制重组有关契税政策的公告》（简称“17号公告”）。17号公告延续了原来在2018年3月2日发布的财税【2018】17号文的税务处理，我们的总结如下：

一、17号公告中主要九个条款规定的税务处理延续了原来财税【2018】17号文的税务处理，没有字眼的调整和补充，其中有七条明确了免征契税的情形（关于企业破产的那条同时明确了减半征收契税的情形）、一条明确了征税的情形和一条明确了不征税的情形。体现了政府部门支持企业、事业单位改制重组的精神和进一步优化市场环境，减轻相关企业和事业单位的重组税负。

二、17号公告的第十一条明确了其生效执行期和过渡期的税务处理，解决了自今年年初到该公告出台前政策真空期所产生的税务问题。即符合17号公告规定的企业、事业单位的改制重组，已缴纳契税的，可申请退税；尚未处理可按其规定处理。该规定比原来财税【2018】17号文的规定更加明确。

毕马威建议



在我们过往的重组中，有以下三种情形17号公告仍未明确，可能会在实务处理上产生争议，建议后续能明确：

- 第六条规定“母公司以土地，房屋权属向其全资子公司增资，视同划转，免征契税。”这里只规定了增资，未规定母公司以土地，房屋权属来投资新设全资子公司的情形，所以在实务当中，许多企业为了享受该优惠处理，采用先设一家全资子公司，然后再以实物增资的形式来替代处理。由于两者的结果并无实质区别，为支持企业重组，简化纳税人不必要的重组步骤，我们建议也将新设投资全资子公司纳入免税范围。
- 自然人与其设立的个人独资企业、一人有限公司之间土地、房屋权属的划转，免征契税。但是，在经济活动中，也经常出现自然人用土地、房屋权属对其全资子公司进行增资，但是，17号公告的第六条资产划转的第三款只规定了“母公司以土地、房屋权属向其全资子公司增资，视同划转，免征契税。”的情形，没有涵盖自然人，因此，实务当中，容易被税务机关认定为要征税。我们建议该种重组也可给予享受免征契税的处理，因企业法人的税务管理相对自然人的合规程度高，税务机关对其管理也较便利，而且企业法人对当地的经济贡献也相对自然人高，所以应该支持该类重组。如果上述第一点和该点建议有机会被采纳，同理，自然人用土地、房屋权属出资设立全资子公司，也建议纳入免税范围。
- 在历史年度会出现境外公司可以直接持有境内的土地和房屋权属的情况，当该境外公司计划将该土地和房屋权属向其境内全资子公司进行划转或增资，能否按第六条资产划转的规定免征契税？如果单纯看第六条规定的字眼，是可以完全按第六条的规定来免征契税。但是第十条规定了17号公告所称的企业、公司是指依照中国有关法律法规设立并在中国境内注册的企业、公司。因境外母公司不是依照中国有关法律法规设立并在中国境内注册的，所以我们看到一些个案被否定其免征契税的处理。我们建议该种重组也可享受免征契税的处理，因全资子公司在中国境内设立和经营，其经营产生的税收在同等条件下会比原来境外投资方直接经营高，对当地经济贡献大一些，税务机关对境内子公司的税收管理更便利，同时满足当地吸引外资的要求。

为了方便大家的阅读，我们将17号公告与财税【2018】17号文的比较表列示在下页。同时，原来规定企业改制重组的土地增值税政策的财税【2018】57号文也到期了，目前待财政部和税务总局联合发布新文件。待文件出台后，我们将为大家解读我们的理解，敬请留意。

		财税[2018] 17号	财政部 税务总局公告2021年第17号
标题	财政部 税务总局关于继续支持企业事业单位改制重组有关契税政策的 通知		关于继续执行企业事业单位改制重组有关契税政策的 公告
法律依据	为贯彻落实《国务院关于进一步优化企业兼并重组市场环境的意见》(国发[2014] 14号),继续支持企业、事业单位改制重组,现就企业、事业单位改制重组涉及的契税政策通知如下:		为支持企业、事业单位改制重组,优化市场环境,现就继续执行有关契税政策公告如下:
一、企业改制	企业按照《中华人民共和国公司法》有关规定整体改制,包括非公司制企业改制为有限责任公司或股份有限公司,有限责任公司变更为股份有限公司,股份有限公司变更为有限责任公司,原企业投资主体存续并在改制(变更)后的公司中所持股权(股份)比例超过75%,且改制(变更)后公司承继原企业权利、义务的,对改制(变更)后公司承受原企业土地、房屋权属,免征契税。		企业按照《中华人民共和国公司法》有关规定整体改制,包括非公司制企业改制为有限责任公司或股份有限公司,有限责任公司变更为股份有限公司,股份有限公司变更为有限责任公司,原企业投资主体存续并在改制(变更)后的公司中所持股权(股份)比例超过75%,且改制(变更)后公司承继原企业权利、义务的,对改制(变更)后公司承受原企业土地、房屋权属,免征契税。
二、事业单位改制	事业单位按照国家有关规定改制为企业,原投资主体存续并在改制后企业中出资(股权、股份)比例超过50%的,对改制后企业承受原事业单位土地、房屋权属,免征契税。		事业单位按照国家有关规定改制为企业,原投资主体存续并在改制后企业中出资(股权、股份)比例超过50%的,对改制后企业承受原事业单位土地、房屋权属,免征契税。
三、公司合并	两个或两个以上的公司,依照法律规定、合同约定,合并为一个公司,且原投资主体存续的,对合并后公司承受原合并各方土地、房屋权属,免征契税。		两个或两个以上的公司,依照法律规定、合同约定,合并为一个公司,且原投资主体存续的,对合并后公司承受原合并各方土地、房屋权属,免征契税。
四、公司分立	公司依照法律规定、合同约定分立为两个或两个以上与原公司投资主体相同的公司,对分立后公司承受原公司土地、房屋权属,免征契税。		公司依照法律规定、合同约定分立为两个或两个以上与原公司投资主体相同的公司,对分立后公司承受原公司土地、房屋权属,免征契税。
五、企业破产	企业依照有关法律法规规定实施破产,债权人(包括破产企业职工)承受破产企业抵偿债务的土地、房屋权属,免征契税;对非债权人承受破产企业土地、房屋权属,凡按照《中华人民共和国劳动法》等国家有关法律法规政策妥善安置原企业全部职工规定,与原企业全部职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同的,对其承受所购企业土地、房屋权属,免征契税;与原企业超过30%的职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同的,减半征收契税。		企业依照有关法律法规规定实施破产,债权人(包括破产企业职工)承受破产企业抵偿债务的土地、房屋权属,免征契税;对非债权人承受破产企业土地、房屋权属,凡按照《中华人民共和国劳动法》等国家有关法律法规政策妥善安置原企业全部职工规定,与原企业全部职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同的,对其承受所购企业土地、房屋权属,免征契税;与原企业超过30%的职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同的,减半征收契税。
六、资产划转	对承受县级以上人民政府或国有资产管理部门按规定进行行政性调整、划转国有土地、房屋权属的单位,免征契税。同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转,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、一人有限公司之间土地、房屋权属的划转,免征契税。母公司以土地、房屋权属向其全资子公司增资,视同划转,免征契税。		对承受县级以上人民政府或国有资产管理部门按规定进行行政性调整、划转国有土地、房屋权属的单位,免征契税。同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转,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、一人有限公司之间土地、房屋权属的划转,免征契税。母公司以土地、房屋权属向其全资子公司增资,视同划转,免征契税。
七、债权转股权	经国务院批准实施债权转股权的企业,对债权转股权后新设立的公司承受原企业的土地、房屋权属,免征契税。		经国务院批准实施债权转股权的企业,对债权转股权后新设立的公司承受原企业的土地、房屋权属,免征契税。
八、划拨用地出让或作价出资	以出让方式或国家作价出资(入股)方式承受原改制重组企业、事业单位划拨用地的,不属上述规定的免税范围,对承受方应按规定征收契税。		以出让方式或国家作价出资(入股)方式承受原改制重组企业、事业单位划拨用地的,不属上述规定的免税范围,对承受方应按规定征收契税。
九、公司股权转让(股份)转让	在股权转让(股份)转让中,单位、个人承受公司股权(股份),公司土地、房屋权属不发生转移,不征收契税。		在股权转让(股份)转让中,单位、个人承受公司股权(股份),公司土地、房屋权属不发生转移,不征收契税。
十、有关用语含义	本 通知 所称企业、公司,是指依照我国有关法律法规设立并在中国境内注册的企业、公司。本 通知 所称投资主体存续,是指原企业、事业单位的出资人必须存在于改制重组后的企业,出资人的出资比例可以发生变动;投资主体相同,是指公司分立前后出资人不发生变动,出资人的出资比例可以发生变动。		本 公告 所称企业、公司,是指依照我国有关法律法规设立并在中国境内注册的企业、公司。本 公告 所称投资主体存续,是指原 改制重组 企业、事业单位的出资人必须存在于改制重组后的企业,出资人的出资比例可以发生变动。本 公告 所称投资主体相同,是指公司分立前后出资人不发生变动,出资人的出资比例可以发生变动。
十一、生效执行期及衔接	本通知自2018年1月1日起至2020年12月31日执行。本通知发布前,企业、事业单位改制重组过程中涉及的契税尚未处理的,符合本 通知 规定的可按本 通知 执行。		本公告自 2021年1月1日起至2023年12月31日 执行。自执行之日起,企业、事业单位 在改制重组过程中,符合本公告规定但已缴纳契税的,可申请退税 ;涉及的契税尚未处理且 符合本公告规定 的,可按本 公告 执行。
发文部门	财政部 国家税务总局		财政部 国家税务总局
发文日期	2018年3月2日		2021年4月26日 (发布日期: 2021年5月14日)

联系我们：



卢奕

税务服务主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3421
E: lewis.lu@kpmg.com



李一源

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



翁晔

房地产行业税务服务主管合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3431
E: jennifer.weng@kpmg.com



陈亚丽

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (10) 8553 3036
E: yali.chen@kpmg.com



古伟华

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (20) 3813 8620
E: ricky.gu@kpmg.com



李晨

税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (20) 3813 8829
E: cloris.li@kpmg.com

