



企业重组可能享受增值税优惠但仍存众多不确定因素

本期快讯讨论的法规:

- 国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告，国家税务总局公告 2011 年第 13 号，国家税务总局 2 月 18 日发布，自 2011 年 3 月 1 日起执行

背景

国家税务总局于 2011 年 2 月 18 日发布了 2011 年第 13 号公告（以下简称“13 号公告”）。13 号公告对企业重组过程中实物资产转让不征收增值税的情形进行了规定。

13 号公告的要点和相关的问题阐述如下：

1. 企业重组交易哪些情形下不征收增值税？

根据 13 号公告，如果符合以下情形，企业重组中涉及的货物转让，不属于增值税的征税范围，不征收增值税：

- 纳税人在资产重组过程中通过合并、分立、出售、置换等方式转移实物资产；以及
- 纳税人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



企业重组涉及的税种广泛，包括：企业所得税、增值税、营业税、地方税、契税、土地增值税以及印花税。重组还可能会导致补缴税款和关税。但是，如果处理得当，在中国进行重组是可以实现其税收效率的。预先进行周密的筹划非常重要。

邱占广
税务合伙人，北京
毕马威中国

2. 13 号公告的理论基础是什么？

13 号公告似乎将全部或者部分转让某项业务以实现持续经营和单独销售与业务相关的实物资产进行了区分。后者属于增值税征税范围，而前者不征收增值税。然而，在增值税暂行条例（以下简称“增值税条例”）和增值税暂行条例实施细则（以下简称“增值税细则”）中，并未明确做此区分。依据增值税条例，只要货物的所有权发生了转移，增值税纳税义务就随之产生。因此，13 号公告似乎表明国家税务总局所持的这样一种观点，即在符合一定条件的企业重组交易中，相关资产的所有权并没有真正发生转移。

同样需要引起重视的是 13 号公告并不是认为合乎条件的企业重组应免于缴纳增值税，而是认为其不属于增值税的征税范围。如果此类重组免于缴纳增值税，那么在理论上就会存在一个风险，即：实物资产的转让方在企业重组交易后无法继续抵扣其留抵税额。既然现在此类重组被认定为不属于增值税的征税范围，如果存在留抵税额，那么转让方可能就有理由在转让之后继续抵扣这些进项税。我们在问题 6 下对此进行了进一步探讨。

3. 以前是否有类似文件？13 号公告与这些文件有什么不同？

国家税务总局曾在 2002 年发布国税函[2002]420 号文件（以下简称“420 号文件”），对江西省国家税务局就某一纳税人的问题的请示予以批复。420 号文件与 13 号公告的条款类似。但是，420 号文件规定只有转让企业全部产权才不属于增值税的征税范围，即企业的资产、债权、债务及劳动力应整体转让。相反，13 号公告允许将业务部分转让。

在 2009 年，国家税务总局也曾发布过另外一个文件，国税函[2009]585 号文件（以下简称“585 号文件”），对大连市国家税务局就另一纳税人的问题的请示予以批复。585 号文件规定，上市公司在企业重组过程中将所属资产、负债及相关权利和义务转让给控股公司，但保留上市公司资格的行为，不能适用 420 号文件的规定。对重组过程中涉及的应税货物转让，应征收增值税。这一文件进一步限定了 420 号文件的适用范围。还有另外一个文件，国税函[2010]350 号，对中国直播卫星有限公司转让全部产权的问题进行了明确。

13 号公告废止了上述文件，似乎进一步放松了企业重组在增值税方面的规定。这里需要强调的是，根据我们之前和国家税务总局相关官员的沟通，420 号文件的主要是针对那些企业的资本结构并非由股权构成因而转让所有权的唯一途径就是转让相关的资产或业务的情况。由于转让股权或类似的行为不属于增值税征税范围，420 号文件将转让企业的全部产权排除在增值税征税范围以外。在 13 号公告的制定过程中是否也基于相同的考虑，目前还不清楚。如果是这样的话，13 号的适用范围将比其字面含义要狭窄得多。

4. 如果只涉及小部分资产转让，情况又将如何？

不同于企业所得税法规对企业重组给予的优惠，13 号公告并没有对重组过程中转让的资产价值或者包括被转让资产的业务的最小比例进行限定。依据 13 号公告的字面含义，只要部分资产和与其相关联的债权、负债和

劳动力一并转让，就已经满足条件了。这样的规定似乎过于宽松。将来政策存在收紧的可能。

此外，13号公告并未对诸如“合并”、“分立”、“出售”、“置换”等术语进行定义。这些术语的含义是否与其它税务法规中的规定相同或相似并不是很明确，如关于重组业务企业所得税处理的财税[2009]59号文件（以下简称“59号文件”）。此外，在确定何为“与被转让资产相关联的债权、负债和劳动力”方面尚无明确标准。13号公告也没有规定在什么样的时间转让资产和债务可以认为它们被一并转让。转让是否应该在十二个月或更短的时间内完成？将来可能会出台文件就13号公告的这些问题予以明确。

5. 如果资产于2009年之前取得又该如何？

逻辑上，13号公告应该对企业在2009年之前和之后取得的资产都适用。这就意味着那些企业在2009年之前取得的资产，在合乎条件的企业重组过程中可以根据13号公告的规定无需缴纳增值税。请注意，除一些例外情况外，转让在2009年之前取得的资产通常要按照2%的征收率缴纳增值税的。

6. 重组交易一方在交易发生之前的留抵税额该如何处理？

13号公告对此并没有予以明确。一种可能的处理方式是由于在重组交易中转让实物资产不属于增值税的征税范围，在转让之后转让方的留抵税额不可用于抵扣受让方的销项税。这样的结果显得过于极端。

另外一种可能的处理方式是将货物看做仍然由同一企业拥有，一方重组前的留抵税额可以用来抵扣另一方的销项税。但是否可能仿效59号文件对重组前亏损的企业所得税处理，对可以用来抵扣的留抵税额进行限制？是否可能在重组以后实施“栅栏原则”即：重组之后某一项业务的进项税只可以用来抵扣本业务所产生的销项税。对于上述问题，13号公告均未涉及。

如果重组一方（以合并为例）的留抵税额可以用来抵扣另一方的销项税且不设置任何限制，13号公告对于那些有着大量留抵税额且在正常销售情况下无法足额抵扣的企业（例如：长期处于亏损状态的企业）而言，确实是一大福音。

如果重组一方是增值税一般纳税人而另一方是增值税小规模纳税人或营业税纳税人，情况将更加复杂。

13号公告也没有从增值税发票开具的角度对重组一方的留抵税额在重组之后是否可以用来抵扣另一方的销项税加以规定。鉴于增值税发票是开给转让方的，重组交易中的受让方是否就可以用相关的进项税抵扣其销项税呢？

7. 如果被转让的是海关保税原材料或设备，将有何影响？

海关保税的进口原材料或设备的转让方仍需就其转让行为事先征得海关的同意。如果受让方可就进口的原材料或设备享受保税政策，该转让行为



将城市维护建设税和教育费附加的征收范围从内资企业扩大到外商投资企业增加了外国投资者的税收负担。这些地方税与增值税及营业税密不可分。因此，外国投资者应该谨慎地对其在中国的企业重组交易进行筹划以降低税收成本。

李瑾
税务合伙人, 深圳
毕马威中国

仍可在保税的状态下进行，无需就涉及的货物缴纳进口环节增值税。若受让方不能享受保税政策，则需就涉及的货物缴纳进口环节增值税。

对于 2009 年 1 月 1 日之后（含 1 月 1 日）进口的只享受关税保税待遇的设备，由于转让方已经缴纳进口环节的增值税，转让之后相关设备无需再次缴纳进口环节增值税。

8. 是否可以认为企业重组交易的转让方不可以向另一方开具增值税发票？

由于增值税发票只能在交易缴纳增值税的情形下开具，我们认为这样的理解是合理的。

9. 13 号公告对地方税有何影响？

合乎条件的企业重组交易还可免交城市维护建设税和中央及地方的教育费附加。上述地方税均是以缴纳的增值税为依据计征的。由于在符合一定条件的企业重组交易中对实物资产的转让不征收增值税，转让方也就无需缴纳相关的地方税。但是，如果企业重组交易需要缴纳营业税，相关的地方税仍然是要缴纳的。此处需要注意的是，增值税是可能进行抵扣的而营业税、城市维护建设税和教育费附加都是不可以抵扣的。在重组交易中所发生的这些税费都是企业实实在在的成本。

10. 13 号公告对营业税有何影响？

13 号公告只针对增值税。但是，我们注意到国家税务总局曾经就海南省国家税务局对某一纳税人的问题的请示在 2002 年发布国税函[2002]165 号（以下简称“165 号文件”），对类似情况下的营业税处理进行了明确。我们在对问题 3 的探讨中所引用的 420 号文件也在同一年发布。根据 165 号文件的规定，整体转让企业资产、债权、债务及劳动力的行为，不属于营业税征税范围。165 号文件包含这样一层意思，即由于上述交易的转让价格不仅仅是由资产价值决定的，与企业单独销售不动产、转让无形资产的行为完全不同。目前看来，尽管 165 号文件的规定比 13 号公告更为严格，但 165 号文件仍然有效。在实践中 13 号公告与 165 号文件如何配套执行，我们拭目以待。

11. 这是否意味着适用 13 号公告的规定时无需满足 59 号文件所列条件？

13 号公告和 59 号文件有很大的不同。在 59 号文件中，对企业享受重组交易的企业所得税优惠设置了严格的限制条件。这些条件包括合理的商业目的、转让的资产或股权的最低比例、股权支付的最低比例以及重组交易后是否持续进行原来的实质性经营活动。而目前看来，13 号公告并做出类似的要求。

纳税人在合乎条件的企业重组交易中是否“必须”还只是“可以”适用 13 号公告的规定，目前尚不明确。13 公告并没有明确纳税人是否可以选择就其资产转让缴纳增值税。



作为经济产业政策的重点之一，中国政府鼓励关键行业的本土企业进行合并，以提升它们的全球竞争力。这就需要有益于企业重组的税收政策，59号文件应运而生。然而，业内普遍认为59号文件规定的享受优惠的条件过于严格，以至于只有少数纳税人才能由此获益。另一方面，13号公告中的相关内容需要进一步予以完善。

梁新彦
税务合伙人, 上海
毕马威中国

12. 纳税人是否要就其符合13号公告所述情形向税务机关备案？

和59号文件不同，13号公告并未要求纳税人就其适用该公告向主管税务机关备案。但是，国家税务总局及地方的国家税务局也有可能随后出台相关规定，要求纳税人履行类似的备案义务。

13. 13号公告何时生效？

13号公告自2011年3月1日起执行。但是，13号公告规定，此前未作处理的，应按照该公告的规定执行。这就意味着在一项符合一定条件的企业重组交易中，若转让方之前未就转让实物资产缴纳增值税，基于13号公告也无需追溯到以前年度补缴税款。但是，如果转让方已缴纳增值税，也不会获得退税。

但是，若纳税人未就2009年1月1日之前发生的重组交易缴纳增值税，现在是否可以适用13号公告的规定尚不明确。之所以存在这样的问题是因为13号公告是在增值税条例及其细则修订之后出台的，而后的生效日期正是2009年1月1日。

毕马威观察

很显然，13号公告旨在为企业的某些重组交易提供优惠待遇。但是，该公告是否如我们在问题3中所做的讨论，只针对以业务转让替代股权转让的情况，目前仍然不明确。此外，该规定似乎过于宽松，例如：13号公告并未对所转让资产的最低金额以及交易所涉及的现金对价金额予以限制。在一些关键问题上还存在不确定性，例如：在企业重组之前的留抵税额如何处理。国家税务总局有可能再出台文件对与13号公告相关的问题予以澄清。

综上所述，对于企业而言，在着手开展一项重组交易之前对相关问题进行透彻的研究并向主管税务机关确认交易的潜在增值税影响显得十分重要。另外，国家税务总局还有可能发布另一公告对某些营业税应税资产（例如：包括商誉在内的知识产权、土地使用权以及建筑物）的转让适用同样的原则。因此，考虑进行重组的企业也需要关注营业税法在这方面的变化。

联系我们

何坤明

税务服务主管合伙人
中国和香港特别行政区
电话: +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

北京/沈阳

凌先肇

电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

青岛

彭晓峰

电话: +86 (532) 8907 1728
vincent.pang2@kpmg.com

上海/南京

何超良

税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3406
chris.ho@kpmg.com

杭州

吴智广

电话: +86 (571) 2803 8081
martin.ng@kpmg.com

成都

周咏雄

电话: +86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

广州

李一源

电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

福州/厦门

李瑾

电话: +86 (592) 2150 888
jean.j.li@kpmg.com

深圳

孙桂华

税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

香港

杨嘉燕

电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

华北区

凌先肇

电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

冯栢文 (Vaughn Barber)

电话: +86 (10) 8508 7071
vaughn.barber@kpmg.com

邱占广

电话: +86 (10) 8508 7512
roger.di@kpmg.com

贾肖肖

电话: +86 (10) 8508 7517
jonathan.jia@kpmg.com

彭晓峰

电话: +86 (10) 8508 7516
+86 (532) 8907 1728
vincent.pang2@kpmg.com

黄伟光

电话: +86 (10) 8508 7085
michael.wong@kpmg.com

延峰

电话: +86 (10) 8508 7508
irene.yan@kpmg.com

张豪

电话: +86 (10) 8508 7509
tracy.h.zhang@kpmg.com

赵彤

电话: +86 (10) 8508 7515
catherine.zhao@kpmg.com

高桥宏幸

电话: +86 (10) 8508 7078
hiroyuki.takahashi@kpmg.com

张宇

电话: +86 (10) 8508 7511
leonard.zhang@kpmg.com

华中区

何超良

税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3406
chris.ho@kpmg.com

周咏雄

电话: +86 (21) 2212 3206
+86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

池澄

电话: +86 (21) 2212 3433
cheng.chi@kpmg.com

张少云

电话: +86 (21) 2212 3268
bolivia.cheung@kpmg.com

符碧琴

电话: +86 (21) 2212 3412
dawn.foo@kpmg.com

梁新彦

电话: +86 (21) 2212 3488
sunny.leung@kpmg.com

卢奕

电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

吴智广

电话: +86 (21) 2212 2881
+86 (571) 2803 8081
martin.ng@kpmg.com

大谷泰彦

电话: +86 (21) 2212 3360
yasuhiko.otani@kpmg.com

谢忆璐

电话: +86 (21) 2212 3422
grace.xie@kpmg.com

许子冲

电话: +86 (21) 2212 3404
zichong.xu@kpmg.com

翁晔

电话: +86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

张日文

电话: +86 (21) 2212 3415
william.zhang@kpmg.com

黄及时

电话: +86 (21) 2212 3605
david.huang@kpmg.com

饶戈军

电话: +86 (21) 2212 3208
amy.rao@kpmg.com

华南区

孙桂华

税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

李瑾

电话: +86 (755) 2547 1128
+86 (592) 2150 888
jean.j.li@kpmg.com

李雁

电话: +86 (755) 2547 1198
jean.li@kpmg.com

李一源

电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

廖雅芸

电话: +86 (20) 3813 8668
kelly.liao@kpmg.com

何晓宜

电话: +86 (755) 2547 1276
angie.ho@kpmg.com

香港

刘麦嘉轩

税务服务主管合伙人
香港特别行政区
电话: +852 2826 7165
ayesha.macpherson@kpmg.com

艾柏熙 (Chris Abbiss)

电话: +852 2826 7226
chris.abbiss@kpmg.com

包迪云 (Darren Bowdern)

电话: +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

甘毅信 (Alex Capri)

电话: +852 28267223
alex.capri@kpmg.com

霍宁思 (Barbara Forrest)

电话: +852 2978 8941
barbara.forrest@kpmg.com

古军华

电话: +852 2978 8983
john.gu@kpmg.com

白士平 (Ken Harvey)

电话: +852 26857806
ken.harvey@kpmg.com

何博礼 (Nigel Hobler)

电话: +852 2143 8784
nigel.hobler@kpmg.com

甘兆年 (Charles Kinsley)

电话: +852 2826 8070
charles.kinsley@kpmg.com

孔達信 (John Kondos)

电话: +852 26857457
john.kondos@kpmg.com

伍耀辉

电话: +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

潘嘉礼 (Kari Pahlman)

电话: +852 2143 8777
kari.pahlman@kpmg.com

譚培立 (John Timpany)

电话: +852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

邢果欣

电话: +852 2978 8965
christopher.xing@kpmg.com

杨嘉燕

电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

王尹巧仪

电话: +852 2978 8288
jennifer.wong@kpmg.com

kpmg.com/cn

本刊物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数据在阁下收取本刊物时或日后仍然准确。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本刊物所载资料行事。

© 2011 毕马威会计师事务所 — 香港合伙制事务所, 是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。© 2011 毕马威企业咨询(中国)有限公司 — 中国外商独资企业, 是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有, 不得转载。

毕马威的名称、标识和 "cutting through complexity" 均属于毕马威国际的注册商标。