

“营改增”后资产重组 增值税及留抵税额的处理

谭光荣(博士生导师), 潘为华

(湖南大学经济与贸易学院, 长沙 410079)

【摘要】随着营业税改征增值税的全面铺开,许多企业开始进行资产重组,实行“主辅分离”。不论是出于税务方面的原因还是非税方面的原因,资产重组在为企业创造机遇的同时,也引发了税务风险。本文通过介绍国家税务总局关于企业重组中增值税及其留抵税额的相关政策规定,结合营业税改征增值税的背景,为企业在资产重组中进行增值税及重组后增值税留抵税额的处理和筹划提供建议。

【关键词】营改增;资产重组;增值税;留抵税额

一、引言

关于资产重组,在我国出台的许多法律法规和政策性文件中都没有一个明确的界定。

一般来说,资产重组是对企业资产进行调整、重新配置和组合的过程。《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号)对企业重组的定义做了比较明确的规定,指出企业重组包括企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等形式。但资产重组不同于企业重组,国家税务总局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》中提到了出售、置换、合并、分立等资产重组的形式。因此,本文所称的资产重组,主要是指国家税务总局2011年第13号公告中规定的企业合并、分立、出售、置换等资产重组行为。

按照税法的规定,对货物或劳务的转让应该征收流转税,主要涉及增值税和营业税。在当前营业税改征增值税的背景下,资产重组的增值税处理变得更加复杂和重要。因此,企业在资产重组过程中的货物或劳务转让是否征税值得重点关注。同时,作为“十二五”期间最重要的一项税制改革,“营改增”对于完善增值税抵扣链条、促进企业主辅分离具有重大意义。“营改增”试点刚开始,就有许多企业进行重组,降低税负是其目的之一。随着改革的不断推进与深入,这种重组事件将会越来越多。因此,在“营改增”的背景下,关注资产重组过程中的增值税处理对于纳税人来说非常重要。

二、“营改增”背景下资产重组增值税及留抵税额的相关规定

“营改增”后纳税人资产重组涉及的增值税主要有两个方面:其一是重组过程中发生资产转移是否应征增值

税;其二是原企业留下的进项税额能否被重组后的新企业继续留抵。

1. 重组时资产发生转移是否应征增值税的规定。

在实务中,企业在资产重组中经常会发生存货、原材料、机器设备等资产的转移,对于这些资产的转移是否征收增值税是税务机关和纳税人在重组过程中需要考虑的重要问题之一。

《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)在对江西省电力公司转让上犹江水电厂全部产权是否征收增值税问题的批复中提出,转让企业全部产权涉及的应税货物的转让,不征收增值税。但相关文件并没有明确规定属于免征增值税范围的重组方式和条件,导致企业和主管税务机关对免征增值税的认定存在较大的差异。

为了进一步明确资产重组中是否征收增值税的问题,国家税务总局2011年第13号公告做出了明确的规定。细读国家税务总局2011年第13号公告,我们可以发现,资产重组过程中免征增值税主要有以下几个要点:

在资产重组的方式上,国家税务总局2011年第13号公告主要提出了合并、分立、出售、置换等交易形式;在转让的具体对象上,包括:①实物资产以及与其相关联的债权;②债务;③劳动力。

所谓实物资产,不仅包括企业拥有和控制的有形资产,比如房屋、设备、原材料、存货等,还包括无形资产、知识以及运用这些资源所必需的技术人员;所涉及的债权,是与实物资产有关的债权,比如说房屋所有的租金收取权等;所谓劳动力即指企业的员工,劳动力有没有随同资产一起转让是判断资产重组是否符合免税条件的重要条件;在转让的方式上,必须是一并转让。上述三者必须有

机结合在一起同时转让,缺一不可,否则不符合免税条件,应当按照销售征收增值税。符合上述要点的转让行为,才属于免征增值税的行为。

国家税务总局**2011**年第**13**号公告对分次转让企业产权没有明确的规定,因此,国家税务总局**2013**年第**66**号公告《关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》中规定属于多次转让的,最终的受让方与劳动力接收方为同一单位和个人,仍适用国家税务总局**2011**年第**13**号公告的相关规定。

需要注意的是,在当前营业税尚未完全改征增值税的背景下,纳税人在资产重组过程中还需要关注以下几个方面:一是注意区分货物或劳务转让是征收增值税还是营业税,是适用国家税务总局**2011**年第**13**号公告还是**2011**年第**51**号公告(《关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告》);二是要注意“营改增”试点中相关过渡政策的规定,注意免税的审批条件和程序,避免由于审批不合格而导致税负加重。

2. 企业重组后增值税留抵的规定。

国家税务总局**2011**年第**13**号公告对于资产重组以后,原企业存在的增值税留抵税额如何处理,并没有明确规定。国家税务总局**2012**年第**55**号公告《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》对资产重组后原纳税人的增值税留抵税额是否能够继续留抵做出了规定。

不同于国家税务总局**2011**年第**13**号公告中的规定,国家税务总局**2012**年第**55**号公告对于可以继续抵扣的增值税留抵税额,还有其他条件:首先,发生资产重组前后的新纳税人和原纳税人必须都是一般纳税人。如果在重组前后有一方或者两方都不是一般纳税人,则不符合继续抵扣的条件。其次,必须是将全部而不是部分转让,即国家税务总局**2011**年第**13**号公告中符合免征增值税条件的部分资产、负债和劳动力一并转让,并不符合国家税务总局**2012**年第**55**号公告规定的继续留抵的条件。最后,在资产重组后,原纳税人必须依法办理注销税务登记。原纳税人在将全部资产、负债和劳动力一并转让给新纳税人后,按程序办理注销税务登记,只有这样才能获得增值税留抵税额的结转抵扣。

由以上分析可以看出,国家税务总局**2011**年第**13**号公告规定的资产重组的几种方式中,只有企业合并才满足国家税务总局**2012**年第**55**号公告中关于增值税继续留抵的规定。

在“营改增”背景下,对于资产重组增值税留抵税额的处理,企业更应该注意。根据“营改增”的规定,原增值税一般纳税人兼有应税服务的,截止到本地区试点实施日前的增值税期末留抵税额,不得从应税服务的销项税额中抵扣。因此,对于重组前原纳税人结转的留抵税额也

要区分对待:对于原纳税人在试点之前的增值税留抵税额,不得从新纳税人应税服务的销项税额中抵扣;对于原纳税人试点之后的增值税留抵税额,新纳税人可以继续抵扣。

所以,“营改增”以后,企业对于资产重组后关于留抵税额的处理应该提前做好筹划,合理选择重组前后的纳税人身份的同时,科学设计重组方案。

三、案例分析

例:**B**公司是**A**公司的子公司,为增值税一般纳税人。**B**公司设有**M**和**N**两个事业部,并分别独立核算。**M**事业部主要负责生产和销售产品,**N**事业部同时对内对外提供产品设计服务。

从**2013**年**8**月开始,**A**公司和**B**公司纳入“营改增”试点范围。为了提高经营与管理水平,整合企业资源,减少关联交易,降低税负,经过董事会提议,**A**公司拟对**B**公司进行资产重组,实行主辅分离。

经评估,**B**公司**N**事业部资产公允价值为**2 500**万元,其中房屋**800**万元(出租房屋应收租金**100**万元)、专利技术**1 000**万元、固定资产**600**万元,负债**1 000**万元。假设资产、负债的账面价值、计税基础和公允价值相等。**2013**年度,**B**公司尚未抵扣的增值税进项税额为**80**万元,其中**8**月份“营改增”之前**50**万元,“营改增”之后**30**万元。

2014年初,在董事会会议上,三名董事提出了三个不同的重组方案:

方案一:**A**公司购买**N**事业部全部资产;

方案二:**A**公司购买**N**事业部的全部资产,同时附带该房屋应收租金款**100**万元,以及要求**A**公司代其偿还欠款**1 000**万元;

方案三:**A**公司购买将**B**公司全部资产以及相关关联的债权、负债和劳动力,并依法注销**B**公司。

针对该案例,相关分析如下:

方案一:

在方案一中,**A**公司只是纯粹购买**B**公司**N**事业部的全部资产,包括房屋、专利技术和固定资产,所以并不符合国家税务总局**2011**年第**13**号公告规定的免征增值税的条件,应当按照相关规定征收增值税或营业税;同时也不符合国家税务总局**2012**年第**55**号公告的规定,进项税额不能结转留抵。

对于房屋而言,不动产转让尚未纳入“营改增”试点,应当按照《营业税暂行条例》征收营业税;对于固定资产,按照适用的**17%**的税率征收增值税;对于专利技术,根据《财政部 国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税[**2013**]106号)中关于营业税改征增值税试点实施办法的规定,专利技术的转让已经纳入增值税征收范围,按照**6%**的税率征收增值税。但根据营业税改征增值税试点过渡政策的规定,对于试

2014版企业所得税年度 纳税申报表之税收优惠表解读

王玉娟(副教授)

(北京经济管理职业学院会计学院, 北京 100102)

【摘要】 本文依据2014年11月国家税务总局公布的《关于发布〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)〉的公告》以案例方式解读新申报表中的11张税收优惠表。

【关键词】 企业所得税年度纳税申报表; 税收优惠表; 填报; 所得税减免

一、引言

2014年11月17日,国家税务总局发布了《关于发布〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)〉的公告》,对《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)》(简称“新申报表”)及《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)填报说明》做出了修订,修订后的申报表及填报说明自2015年1月1日起施行。

本文主要针对新申报表中变化较大的税收优惠表进行解读。

二、新税收优惠表的信息更加详细

旧申报表只设1张优惠表,仅把企业所享受的优惠数额进行汇总,没有体现各项优惠条件及计算口径,不利于税务机关审核其合理性。新申报表设计了11张税收优惠表,通过表格的方式反映出各种税收优惠享受情况,既方便纳税人填报,又便于税务机关掌握减免税信息,核实优惠的合理性,进行优惠效益分析。

其中,表A107010《免税、减计收入及加计扣除优惠明细表》、表A107020《所得减免优惠明细表》、表A107030《抵扣应纳税所得额明细表》、表A107040《减免所得税优

点纳税人提供技术转让的应当免征增值税。试点纳税人申请免征增值税时,须持相关材料到主管部门进行认定,并报主管国家税务局备案,不符合认定条件的不能免征增值税。

方案二:

在方案二中,B公司将N事业部的全部实物资产以及与其相关联的债权、债务和劳动力一并转让给了A公司,符合国家税务总局2011年第13号公告的规定,不需缴纳增值税。

但是,由于B公司并未依法办理注销税务登记,因此不符合国家税务总局2012年第55号公告的关于增值税留抵税额的规定,因此,B公司2013年尚未抵扣的增值税进项税额不能在A公司继续抵扣。

方案三:

在方案三中,A公司购买B公司全部资产以及相关关联的债权、负债和劳动力,属于A公司吸收合并B公司,符合国家税务总局2011年第13号公告免征增值税的规定。同时,在吸收合并后,将B公司依法注销。在B公司注销之前,B公司为增值税一般纳税人,新纳税人A也为增值税一般纳税人。因此,A公司吸收合并B公司同时满足国家

税务总局2012年第55号公告的规定。

但是,在B公司2013年尚未抵扣的进项税额80万元中,“营改增”之前的50万元,不能从新纳税人提供的应税服务的销项税额中抵扣,而“营改增”之后的30万元,新纳税人可以进行正常抵扣。

四、总结

从上述分析可以看出,方案一属于资产出售行为,税负最重;方案二与方案三比较,流转税相同。但是,对于增值税留抵税额的规定,关系到原纳税人增值税留抵税额是否能在新纳税人处继续抵扣的问题。另外,方案二和方案三对于所得税视一般性税务处理和特别性税务处理而不同。

因此,在企业重组的过程中,应该充分考虑增值税、营业税、所得税以及留抵税额等方面的影响,从中选择最有利的方案。

主要参考文献

段文涛.资产重组不征流转税并不是无条件[N].中国税务报,2011-11-14(6).

李旸.“营改增”留抵税额财税处理思考[J].财会月刊,2014(1).