

税务法律热点问题

并购相关法规的一项重大发展：资产重组中增值税留抵税额的处理

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，以下简称“55 号公告”）。55 号公告明确，在满足一定条件的情况下，资产重组业务中的转让方尚未抵扣的进项税额可结转至受让方继续抵扣。55 号公告于 2013 年 1 月 1 日起正式生效执行。

背景

根据中国现行的增值税规定，增值税一般纳税人每个期末核算其应纳增值税税额，本期的进项税额大于本期的销项税额时，负数差额是期末留抵税额（“留抵税额”）。这部分差额可以放到下期继续抵扣该纳税人增值税的销项税额。实践中，在企业资产重组交易完成后，一些转让方企业会在转让资产后解散，并进行清算和办理税务、工商等注销登记手续，而尚未抵扣的留抵税额无法继续结转抵扣（即作废）。因此，交易双方对此税务事项尤为关注。

2011 年，国家税务总局发布了《关于纳税人资产重组增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 13 号，以下简称“13 号公告”）。该公告明确了纳税人在资产重组过程中，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联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位或个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税。但是，13 号公告并未提及上述交易中转让方留抵税额的处理。

55 号公告的要点

55 号公告明确，在资产重组业务中，具有增值税一般纳税人资格的转让方在办理注销税务登记前尚未抵扣的进项税额可结转至受让方继续抵扣，但必须满足以下条件：

1. 受让方也是一般纳税人；
2. 转让方将全部资产、负债和劳动力一并转让给受让方；且
3. 转让方在资产重组后进行清算，办理注销税务登记。

同时，留抵税额的结转须经过转让方和受让方双方主管税务机关的审核。55 号公告中规定转让方的主管税务机关应认真核查转让方的资产重组相关资料，核实转让方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》，并传递给受让方的主管税务机关。受让方的主管税务机关应将转让方主管税务机关传递来的《增值税一般纳税人资产重组进项留抵税额转移单》与受让方报送的资料进行认真核对，对转让方尚未抵扣的进项税额，在确认无误后，允许受让方继续申报抵扣。

评论

- **留抵税额被明确认定为纳税人对国家的债权，体现了国家税务总局税务理念上的进步。**根据国家税务总局的解读，留抵税额，实际上是纳税人对国家享有的债权。企业进行资产重组，如果其所有的资产、负债和人员全部由重组后新公司承接，作为该企业债权之一的增值税留抵税款，理应也由重组后新公司继续享有¹。这种有关留抵税额性质的解释应该是 55 号公告发布的理论基础。55 号公告的发布，体现了国家税务总局在一定程度上接受了学术界主张已久的债权债务理论。对于留抵税额性质的明确对于纳税人准确解读 55 号公告具有重要的积极意义。
- **55 号公告在一定程度上有助于降低纳税人在资产重组中可能发生的税务利益的损失。**在 55 号公告发布之前，转让方一般须在税务注销前通过有形动产交易产生转让方的销项税额/受让方的进项税额，从而实现抵扣留抵税额的目的；否则，留抵税额很可能无法收回而造成纳税人税务利益的损失。55 号公告可以在一定程度上帮助纳税人避免此种损失。
- **55 号公告解决的问题和未明确的税务处理。**13 号公告并未对资产重组过程中转让方的增值税留抵税额作出规定，从这个角度而言，55 号公告可被视为对 13 号公告的补充。但是，两个规定在涵盖的资产重组范围上却有所差异。13 号公告适用于“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”，而 55 号公告适用于“全部资产、负债和劳动力一并转让给其他增值税一般纳税人”。因此，55 号公告适用的范围比 13 号公告窄。实际上，55 号公告仅仅对 13 号公告执行过程中的极个别情形（全部资产、负债和劳动力一并转让+转让方注销）下的留底税额如何处理做出了规定。而对于其他一般情形下“资产、负债和劳动力一并转让”（包括部分转让和转让方未注销等情形）其包含的进项税额在实践中如何处理并未规定。
- **对“资产与债权、负债和劳动力一并转让”的概念仍有待明确。**55 号公告和 13 号公告均适用于“资产与债权、负债和劳动力一并转让”²的资产重组。从文件精神上看，55 号公告和 13 号公告似乎是在参照类似《欧盟增值税指令》中的“transfer of a totality of assets or part thereof”概念。由于对何为“资产与债权、负债和劳动力一并转让”并未明确，实践中地方税务机关对此有较大的权力进行判断。在此方面，纳税人和税务机关时常产生不一致的看法，尤其在部分资产转让的情况下。由于中国不是判例法国家，“资产与债权、负债和劳

¹ <http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138532/12183753.html>.

² 与《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）所讲的“转让企业全部产权是整体转让企业资产、债权、债务及劳动力的行为”并不相同。

动力一并转让”有待于通过相关规定进一步明确。

结论

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

有重要而积极的意义，但同时仍有部分与资产重组相关的增值税处理未得到解决。

我们将会继续密切留意这一领域的最新发展。

刘定发 合伙人 Tel: 8621 2208 6230 Email: liudf@junhe.com
程 虹 合伙人 Tel: 8621 2208 6309 Email: chengh@junhe.com

本简讯仅为提供法律信息之目的，供参考使用，并不构成君合律师事务所的法律意见或建议。