

# 资产转让与股权转让的税务处理

陈丽花 ■

实际交易中,判断一项转让是资产转让还是股权转让非常重要,因为资产转让与股权转让有着不同的税务处理要求。本文在阐述如何判断资产转让与股权转让的基础上,对二者的税务处理要求进行分析。

## 一、资产转让与股权转让的判断

判断一项转让是股权转让还是资产转让主要可以依据两点。首先,交易的主体不同。股权转让是股东将其对公司拥有的股权转让给受让人,由受让人继受取得股权而成为新股东的法律行为。因此,股权转让的主体必然是股东。而公司的资产属于公司所有,资产转让的主体必然是公司而非股东,股东只是公司转让资产的决策者之一。其次,转让的客体不同。股权转让所转让的是股权,转让的内容包括了股东权、股东的地位或资格以及依据股东身份而依法享有的权利。股权只存在于公司之中,不是公司制企业就没有股权。资产转让所转让的是资产,所谓资产是指企业(包括公司,但不限于此)拥有的或控制的能以货币计量的经济资源,包括机器设备、现金、土地使用权、无形资产等。

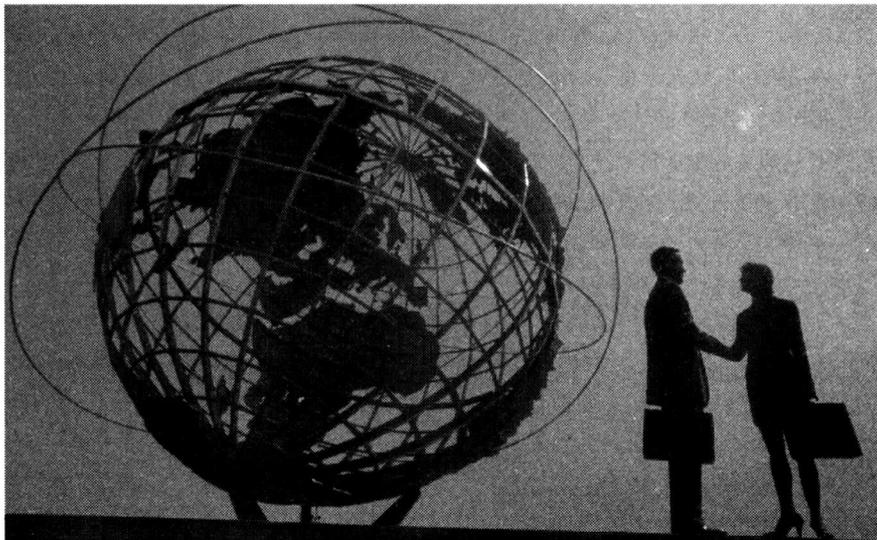
需要说明的是,在实践中有一种整

体资产转让。根据《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》(国税发[2000]118号)的规定,“企业整体资产转让是指一家企业(转让企业)不需要解散而将其经营活动的全部(包括所有资产和负债)或其独立核算的分支机构转让给另一家企业(接受企业),以换取代表接受企业资本的股权(包括股份或股票),包括股份公司的法人股东以其经营活动的全部或其核算的分支机构向股份公司配购股票。”其转让的税务处理遵循国税发[2000]118号文件的要求。因此,本文讨论的资产转让不包括整体资产转让。

## 二、资产转让的税务处理

1. 资产转让所得或损失的税务处理。由于资产转让的主体是企业,因此资产转让产生的所得或损失应并入企业的应税所得额或在税前扣除。

2. 资产转让中流转税的处理。(1)如果纳税人转让的是存货,应按销售额计算缴纳增值税;涉及消费税的消费品还应该缴纳消费税。(2)如果纳税人转让的是固定资产,按照财税[2009]9号文《关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》的规定,一般纳税人销售自己使用过的属于



条例第十条规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产,按简易办法依4%征收率减半征收增值税。一般纳税人销售自己使用过的其他固定资产,应按财税[2008]170号文《关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》第四条的规定执行,即自2009年1月1日起,纳税人销售自己使用过的固定资产,应区分不同情形征收增值税:①销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的固定资产,按照适用税率征收增值税;②2008年12月31日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产,按照4%征收率减半征收增值税;③2008年12月31日以前已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以前购进或者自制的固定资产,按照4%征收率减半征收增值税;销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以后购进或者自制的固定资产,按照适用税率征收增值税。此外根据财税[2009]9号文的规定,小规模纳税人(除其他个人外)销售自己使用过的固定资产,减按2%征收率征收增值税。所称已使用过的固定资产,是指纳税人根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产。需要指出的是,固定资产销售额是含税的,在实际计税时应作调整。例如,某一般纳税人2008年12月31日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点,现准备出售自己使用过的2008年12月31日前购买的属于征收消费税的机动车,原值200万元,已计提折旧90万元,假定固定资产清理费为10万元,现按80万元出售该项固定资产。需缴纳增值税为: $80/(1+4\%) \times 4\% \times 50\% = 1.54$ (万元)。(3)如果纳税人转让的是无形资产或是房屋、建筑物等不动产,则应缴纳营业税。例外的是,据财税[2002]191号文《财政部、国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》的规定,自

2003年1月1日起,以无形资产或不动产投资入股,参与接受投资方的利润分配、共同承担投资风险的行为,不征收营业税;在投资后转让其股权的也不征收营业税。如果转让的是国有土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的,则还应就其所取得的增值额缴纳土地增值税。

### 三、股权转让的税务处理

股权转让的税务处理应分别股权的购买方、股权的转让方、被买卖股权的企业(目标企业)进行分析。

首先分析目标企业。股权转让中目标企业可以解散,也可以不解散。如果不解散,则无论股权是部分转让还是全部转让,目标企业作为法人的地位没有改变,所有的纳税事项均由目标企业延续,股权转让交易不会使目标企业产生纳税事项。如果目标企业解散,其股权转让的交易实际上就是收购企业吸收合并目标企业,其税收处理为:(1)关于所得税。目标企业是否就转让中的所得缴纳所得税取决于收购企业支付的价款中非股权支付额的份额。如果除收购企业股权以外的现金、有价证券和其他资产不高于所支付股权票面价值(或支付的股本的账面价值)20%的,经税务机关审核确认,为免税合并;否则,为应税合并。(2)关于流转税。根据国税函[2002]165号文《国家税务总局关于转让企业产权不征收营业税问题的批复》的规定,“转让企业产权是整体转让企业资产、债权、债务及劳动力的行为,其转让价格不仅仅是由资产价值决定的,与企业销售不动产,转让无形资产的行为完全不同。因此,转让企业产权的行为不属于营业税征收范围,不应征收营业税。”国税函[2002]420号文《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》规定,“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,因此,转让企业全部产

权涉及的应税货物的转让,不属于增值税的征税范围,不征收增值税。”也就是说,无论是应税合并还是免税合并,目标企业都无需缴纳流转税。(3)关于土地增值税。根据财税[1995]48号《关于土地增值税一些具体问题规定的通知》第三条,“在企业兼并中,对被兼并企业将房地产转让到兼并企业中的,暂免征收土地增值税。”

再看收购企业。如果目标企业不解散,则无论收购企业是部分还是全部收购股权,收购企业不涉及任何纳税事项。如果目标企业解散,目标企业所有的资产负债都纳入到收购企业的账上。会计上按同一控制还是非同一控制将资产负债按账面价值(同一控制)或评估价值(非同一控制)入账,税收上按免税合并还是应税合并将计税基础确定为原账面价值(免税合并)或评估价值(应税合并)。此外,根据财税[2008]175号文《关于企业改制重组若干契税政策的通知》第三条的规定:“两个或两个以上的企业,依据法律规定、合同约定,合并改建为一个企业,且原投资主体存续的,对其合并后的企业承受原合并各方的土地、房屋权属,免征契税。”

最后分析转让方。股权转让方的税务处理因转让方是法人还是自然人而有所不同。如果是法人,发生的股权转让所得应计入当期的应税所得额;股权转让损失可以在税前扣除,但每一纳税年度扣除的股权转让损失,不得超过当年实现的股权投资收益和投资转让所得,超过部分可无限期向以后纳税年度结转扣除。如果是自然人,其股权的转让因目标企业是上市公司还是非上市公司而不同。如果是上市公司,则个人转让股票的所得暂免征个人所得税;如果是非上市公司,则个人转让股权的所得比照“财产转让所得”由收购方代扣代缴个人所得税。

(作者单位:南京大学商学院会计学系)

责任编辑 崔洁