

# 企业改制重组适用契税 新政策应注意事项解析

刘厚兵 谭尧华

为了支持企业、事业单位改革,促进国民经济持续、健康发展,《财政部 国家税务总局关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》(财税[2012]4号)就企业、事业单位改制重组等涉及的契税优惠政策进行重新明确。与《财政部 国家税务总局关于企业改制重组若干契税政策的通知》(财税[2008]175号)相比,新政策既有许多相同之处也有不少变化。现结合相关法规,就企业改制重组适用契税新政策应注意事项进行分析。

**注意事项一：同一投资主体内部，注意免征契税的范围**

财税[2012]4号文规定：“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。”此处应注意以下两个政策规定：《财政部 国家税务总局关于自然人与其个人独资企业或一人有限责任公司之间土地房屋权属划转有关契税问题的通知》(财税[2008]142号)明确：“企业改制重组过程中，同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的无偿划转，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、房屋权属的无偿划转，

不征收契税”。这两个文件都强调了“无偿划转”才可以“不征收契税”。而财税[2012]4号文并没有强调“无偿划转”。

**注意事项二：事业单位改制，投资主体发生变化与否则收待遇不同**

财税[2012]4号文规定：“事业单位按照国家有关规定改制为企业的过程中，投资主体没有发生变化的，对改制后的企业承受原事业单位土地、房屋权属，免征契税。投资主体发生变化的，改制后的企业按照《中华人民共和国劳动法》等有关法律法规妥善安置原事业单位全部职工，与原事业单位全部职工签订服务年限不少于三年劳动用工合同的，对其承受原事业单位的土地、房屋权属，免征契税；与原事业单位超过30%的职工签订服务年限不少于三年劳动用工合同的，减半征收契税”。但何为“投资主体未变”，财税[2012]4号文及已经废止的《关于事业单位改制有关契税政策的通知》(财税[2010]22号)等文件并未明确规定。有人建议可以先参照财税[2012]4号文有关“企业公司制改造”的规定：对非公司制国有独资企业或国有独资有限责任公司，以其部分资产与他人组建新公司，享受免征契税的条件，即该国有独资企业(公司)在新设公司中所占股份超过50%。即一般情况下事业单位的投资主体都是国家财政，如果改制后国家财政未退出，并且投资份额超过50%，应视为投资主体未变；如果改制后原来的投资者(国家财政)不再持有股份或不再拥有该公司或者持有股份比例低于50%，均视为不符合“投资主体未变”的条件。

**注意事项三：把握以下相关政策规定，充分享受税收优惠**

一是公司股权转让，注意政策适用问题。财税[2008]175号文规定，在股权转让中，单位、个人承受企业股权，企业土地、房屋权属不发生转移，不征收契税。其实，这在《财政部 国家税务总局关于企业重组若干契税政策的通知》(财税[2003]184号)也同样作过明确，“在股权转让中，单位、个人承受(法人)企业股权，企业土地、房屋权属不发生转移，不征收契税。国有、集体企业实施‘企业股份合作制改造’，由职工买断企业产权，或向其职工转让部分产权，或者通过其职工投资增资扩股，将原企业改造为股份合作制企业的，对改造后的股份合作制企业承受原企业的土地、房屋权属，免缴契税。”《国家税务总局关于企业改制重组契税政策若干执行问题的通知》(国税发[2009]89号)第一条规定，股权转让仅包括股权转让后企业法人存续的情况，不包括企业法人注销的情况。在执行中，应根据工商管理部门对企业进行的登记认定，即企业不需办理变更和新设登记，或仅办理变更登记，适用该条；企业办理新设登记的，不适用该条，对新设企业承受原企业的土地、房屋权属应征收契税。为此，财税[2012]4号文在综合上述规定的基础上，重新明确为“在股权(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”。提醒注意的是，与财税[2008]175

号文相比,财税[2012]4号文对很多业务属性的认定发生变化,比如企业分立、资产划拨等都由原来的“不征收契税”改为“免征契税”,从结果上说并无区别,但是其属性却发生了本质变化。因为“不征收契税”是指该业务不属于《契税法暂行条例》的征税范围,不应该征收契税。而“免征契税”则是指该业务虽然属于《契税法暂行条例》的征税范围,但是享受契税优惠政策,暂时免征契税。

二是公司合并,只有公司制企业才能享受优惠。财税[2012]4号文规定:“两个或两个以上的公司,依据法律规定、合同约定,合并为一个公司,且原投资主体存续的,对其合并后的公司承受原合并各方的土地、房屋权属,免征契税。”上述政策即为财税[2003]184号文、财税[2008]175号文第三条规定的内容“三、企业合并。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”的最新表述。财税[2003]184号文中所谓“企业”,都是特指法人企业。如果所合并企业不是法人企业,则不能享受免税优惠。原政策强调是法人企业。而财税[2012]4号文有关公司合并的优惠政策强调只有公司制企业才能享受优惠。公司制企业,包括股份有限公司和有限责任公司。

三是公司分立,必须与被分立公司投资主体完全相同。财税[2012]4号文规定:“公司依照法律规定、合同约定分设为两个或两个以上与原公司投资主体相同的公司,对派生方、新设方承受原企业土地、房屋权属,免征契税。”财税[2008]175号文规定:“企业依照法律规定、合同约定分设为两个或两个以上投资主体相同的企业,对派生方、新设方承受原企业土地、房屋权属,不征收契税。”财税[2012]4号文的出台则意味着,与公司合并一样,只有公司制企业的分立才能享受上述优惠,并不是广义上的

“法人企业”都能享受相关契税优惠。

四是企业出售,既受安置职工比例限制又受合同期限限制。财税[2003]184号文规定:“国有、集体企业出售,被出售企业法人予以注销,并且买受人妥善安置原企业30%以上职工的,对其承受所购企业的土地、房屋权属,减半征收契税;全部安置原企业职工的,免缴契税。”“企业依照有关法律、法规的规定实施关闭、破产后,债权人(包括关闭、破产企业职工)承受关闭、破产企业土地、房屋权属以抵偿债务的,免缴契税。对非债权人承受关闭、破产企业土地、房屋权属,凡妥善安置原企业30%以上职工的,减半征收契税;全部安置原企业职工的,免缴契税。”“妥善安置原企业职工”,是指国有、集体企业买受人或关闭、破产企业的土地、房屋权属承受人,按照国家有关规定对原企业职工进行合理补偿,并与被安置职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同,以及按照《劳动法》落实相关政策。财税[2012]4号文在财税[2008]175号文基础上重申:“国有、集体企业整体出售,被出售企业法人予以注销,并且买受人按照《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,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,对其承受所购企业的土地、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。”

五是资产划转,享受免税需注意“政府主管部门”的限定。财税[2008]175号文规定,政府主管部门对国有资产进行行政性调整和划转过程中发生的土地、房屋权属转移,不征收契税。而财税[2012]4号文则将上述政策重新表述为: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。即乡镇级人民政府对国有资产进行行政性

调整和划转过程中发生的土地、房屋权属转移,并不在享受“免征契税”范围内。

此外,纳税人还要注意,国税函[2006]844号文规定:“从2006年8月28日开始,以出让方式承受原改制企业划拨用地的,不属于财税[2003]184号文件规定的范围,承受人要缴纳契税。”《国家税务总局关于改变国有土地使用权出让方式征收契税的批复》(国税函[2008]662号)则进一步明确,对纳税人因改变土地用途而签订土地使用权出让合同变更协议或者重新签订土地使用权出让合同的,应征收契税。计税依据为因改变土地用途应补缴的土地收益金及应补缴政府的其他费用。《财政部 国家税务总局关于企业改制过程中以国家作价出资(入股)方式转移国有土地使用权有关契税问题的通知》(财税[2008]129号)规定,对以国家作价出资(入股)方式转移国有土地使用权的行为,应视同土地使用权转让,由土地使用权的承受方按规定缴纳契税。财税[2012]4号文则将上述政策内容归为“十、其他。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,对承受方按规定征收契税。”具体操作仍按国税函[2008]662号文及财税[2008]129号文规定执行。

财税[2012]4号文明确其执行期限为2012年1月1日至2014年12月31日,财税[2008]175号文、财税[2010]22号文以及国税发[2009]89号文同时废止。具体操作上,财税[2012]4号文未明确的事项,仍可参照上述文件执行。此外应注意,《国家税务总局关于无效产权转移征收契税的批复》(国税函[2008]438号)明确,按照现行契税政策规定,对经法院判决的无效产权转移行为不征收契税。法院判决撤销房屋所有权证后,已缴契税款应予退还。■

(作者单位:江西赣县地方税务局  
河南省许昌国税稽查局)  
责任编辑 刘莹