

资产重组增值税留抵税额 处理应关注的六大问题

■ 赵国庆

早在2011年,国家税务总局发布了《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,以下简称13号公告),明确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的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人,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号公告中对于原转让方如果存在未抵扣完的增值税进项税在资产重组中如何处理并未明确。对于这一问题,国家税务总局在2012年12月31日发布了《国家税务总局关于纳税人资产重组增值税抵扣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),明确规定自2013年1月1日起,增值税一般纳税人(以下称“原纳税人”) 在资产重组过程中,将全部资产、负债和劳动力一并转让给其他增值税一般纳税人(以下称“新纳税人”),并按程序办理注销税务登记的,其在办理注销登记前尚未抵扣的进项税额可结转至新纳税人处继续抵扣。为正确执行国家税务总局55号公告,企业应关注如下六个方面的问题:

一、正确把握55号公告的适用条件

虽然55号公告规定了资产重组中原增值税一般纳税人留抵税额可以结转抵扣,但这种结转抵扣需同时满足以下四个条件:一是资产重组中的原纳税人必

须是增值税一般纳税人;二是资产重组中的新纳税人也必须是增值税一般纳税人;三是原增值税纳税人在资产重组中,必须是将全部而不能仅仅是部分资产、负债和劳动力一并转让给其他增值税一般纳税人;四是原增值税纳税人在将全部资产、负债和劳动力一并转让给其他增值税一般纳税人后,必须要按程序办理注销税务登记,只有在申请办理注销税务登记时,才能在注销前将尚未抵扣的进项税额结转至新纳税人处继续抵扣。我们需要注意,纳税人在资产重组过程中,将全部资产、负债和劳动力一并转让给其他纳税人后,原纳税人既可以注销,也可以不注销。如果纳税人在将全部资产、负债和劳动力一并转让给其他纳税人后,办理税务和工商注销手续,实际上属于资产重组中的企业合并形式。如果纳税人在将全部资产、负债和劳动力一并转让给其他纳税人后不注销,资格仍然保留,实际属于资产重组中的整体资产转让形式。而55号公告规定所要求的形式实际基本类似于13号公告中的合并。

二、不同资产重组形式的影响

综上所述,55号公告中关于纳税人在资产重组中可以进行留抵税额结转抵扣的形式基本只限于企业合并。根据《公司法》第一百七十三条规定,公司合并实际包括两种情形:吸收合并和新设合并。假设A公司吸收合并B公司,B公司全部资产、负债和劳动力一并转让给A公司后,解散注销。此时,只要A公司

和B公司都是增值税一般纳税人,就符合55号文规定的条件。但是,在新设合并中,假设A公司和B公司合并后解散,成立新公司C,此时能否适用55号公告规定呢?从55号公告的规定来看,应该没有否定这种情况的适用。只不过在新设合并中,“原纳税人”从一个企业变为两个(或多个)企业,这里假设是A和B。“新纳税人”指的是新设合并中新成立的企业,这里假设是C。要符合55号文规定的条件,新设公司C首先必须是一般纳税人,这个在制度上没有障碍。根据《增值税一般纳税人资格认定管理办法》(国家税务总局令第22号)第四条规定,新开业的纳税人,可以向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。但是,在具体的实务中,重组各方应提前谋划,把握好当地国税机关对于新开业企业一般纳税人的认定条件和申请程序,防止新设企业因无法认定为一般纳税人而丧失留抵税额结转抵扣的待遇。新设合并中,另一个条件可能存在争议,需要企业关注。通常理解,在新设合并中,只要原被合并方中有一个是增值税一般纳税人,且新设公司也是增值税一般纳税人,原被合并方中增值税一般纳税人留抵税额就应该能结转至新设公司继续抵扣。如果A公司是增值税一般纳税人,B公司只是小规模纳税人,如果C公司一设立就被认定为一般纳税人,那么A公司的留抵税额能否结转到C公司继续抵扣呢?从道理上分析应该是可以的。但是根据55号公告的字面规定,要求“原纳税人”必须是增值税一般纳税人

人才可以适用。因此,如果在新设合并中,原被合并方中有小规模纳税人,企业需要关注这种政策风险,提前咨询当地税务机关。如果当地税务机关不认可,企业就需要提前谋划:如果是两个企业的合并,则只能选择吸收合并的方式,用增值税一般纳税人吸收合并小规模纳税人。如果涉及多个企业的合并,则可以分两步走,先将增值税一般纳税人新设合并,然后用新设企业吸收合并小规模纳税人。

上面讨论的是一个企业吸收合并多个企业或多个企业新设合并为一个企业的情况。如果是纳税人将全部资产、负债和劳动力一并转让给多个企业,即出现多个企业吸收合并一个企业的情况,则原企业的留抵税额如何进行分配结转,这个问题55号文未明确。不过,这种情况在实务中是无法一步实现的。因为《公司法》定义的合并要么是一个公司吸收合并多个公司,要么是两个以上公司合并设立一个新的公司,没有多个公司合并一个公司的形式。多个公司合并一个公司需要进行分步交易,这就需要根据具体的交易形式来讨论了。

三、增值税留抵税额结转抵扣的操作流程

55号公告规定,原纳税人留抵税额顺利结转到新纳税人处继续抵扣,原纳税人主管税务机关应认真核查纳税人资产重组相关资料,核实原纳税人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》(一式三份),原纳税人主管税务机关留存一份,交纳税人一份,传递新纳税人主管税务机关一份。新纳税人主管税务机关应将原纳税人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》与纳税人报送资料进行认真核对,对原纳税人尚未抵扣的进项税额,在确认无误后,允许新纳税人继续申报抵扣。企

业在实务中要注意好操作环节的衔接。特别是在新设合并中,在原被合并企业税务登记注销前,企业需要先将新设公司的税务登记和一般纳税人认定手续办理好。因为《增值税一般纳税人资产重组进项留抵税额转移单》需要填写新纳税人的企业名称和纳税人识别号,如果新纳税人尚未办理相关税务登记手续,将导致《转移单》无法开具。

四、“营改增”对留抵税额结转抵扣的影响

根据《财政部 国家税务总局关于在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知》(财税[2011]111号)以及《财政部 国家税务总局关于在北京等8省市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知》(财税[2012]71号)的规定,试点地区的原增值税一般纳税人兼有应税服务的,截止到试点实施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,在“营改增”试点地区,55号公告中的增值税留抵税额的处理就相对要复杂一些。根据上述文件精神,对于试点地区的原纳税人试点实施前的增值税留抵税额,应不能从新纳税人提供的应税服务的销项税中抵扣。而对于试点地区原纳税人试点实施后的留抵税额,新纳税人可以正常进行抵扣。这里可能存在一种比较特殊的情况,即原纳税人有试点实施前的增值税留抵税额,但其将全部资产、负债和劳动力转让给新纳税人并注销后,如果新纳税人只提供应税服务,即使原纳税人的留抵税额结转过来,也无法得到抵扣。不过这种情况由于不存在业务上的连续性,严格意义上来讲是不符合13号公告不征收增值税条件的,那也就没有留抵税额的结转抵扣问题。

五、企业分立中的增值税留抵税额处理方法

13号公告中的资产重组形式包括合并、分立、出售和置换。但是,55号公告基本只规定了合并中的增值税留抵税额的处理。企业分立中的留抵税额处理不属于55号公告的规范范围。那么,如果企业分立,被分立企业存在留抵税额应该如何处理呢?在存续分立中,如果被分立企业有留抵税额,则被分立企业可以先选择将部分业务分立成立新企业,将新企业认定为增值税一般纳税人后,再将部分资产卖给新企业(卖资产应缴纳的销项税和需要结转新企业抵扣的留抵税额基本一致)。而在新设分立中,被分立企业则需要先找另外一家增值税一般纳税人作为载体,先将部分资产卖给载体企业(卖资产应缴纳的销项税和留抵税额基本一致),在企业新设分立完成后,载体企业再根据要求将相关资产卖给新设公司,从而实现留抵税额的顺利结转。

六、不注销转让业务中的增值税留抵税额处理

如果原增值税一般纳税人仅转让部分业务(含相关资产、负债和劳动力),或即使转让了全部资产、负债和劳动力但不办理注销手续,则55号公告是无法适用的。此时,与这部分业务相对应的增值税留抵税额应该如何处理就存在一定的争议。一种观点认为,原增值税一般纳税人留抵税额(特别是在部分业务转让中),可以继续抵扣。另一种观点认为,由于上述交易根据13号公告规定不属于增值税征税范围,不征收增值税,与这部分业务相关的增值税留抵税额应做进项税转出。笔者认为,为避免不注销转让业务可能存在的进项税转出风险,可以筹划在部分业务转让前,将部分存货或资产销售给第三方,通过存货或资产销售环节实现的增值税销项税去消化企业这部分留抵的进项税额。■

(作者单位:国家税务总局税务干部学院)

责任编辑 刘莹