

## 业务重组中，资产收购的税务问题

相对于股权收购，企业对资产、业务收购可以在一定程度上降低收购的风险，因此资产收购是企业在并购重组活动中所采用的主要方式之一。

通过资产收购，可以将有价值的资产，特别是有权属证明的土地、房产、设备、以及专利技术等优质资产，从目标企业中剥离出来，从而达到“去粗取精”的意义。

同时，资产收购还可以应用与企业内部业务重组，例如将企业的核心业务进行战略性归集，以利于分拆并购或上市等目的。

但资产收购双方在税务处理上涉及多个税种，我们认为管理者务必在收购前弄清税法相关规定可能引发的问题，以减少不必要的税款支出。

### 一、企业所得税方面的问题

根据相关规定，资产收购应区分一般性税务处理和特殊性税务处理。

在一般性税务处理中，转让方应确认股权、资产转让所得或损失。受让方取得股权或资产的计税基础应以公允价值为基础确定。例如以资产评估机构出具的资产评估结果作为依据。

资产收购满足以下条件的，适用**特殊性税务处理**规定：（1）具有合理的商业目的、且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的；（2）资产收购中受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的 75%；（3）企业重组后的连续 12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动；（4）受让企业在该资产收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%；（5）企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。

作特殊性税务处理时，转让企业取得受让企业股权的计税基础以被转让资产的原有计税基础确定；受让企业取得转让企业资产的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定。也就是说，转让企业取得的股权支付部分暂时不确认转让所得或损失，但交易总额中的非股权支付额仍要计算转让所得或损失。

### 二、增值税方面的问题

对转让方来说，在资产收购中转让方将存货、固定资产转让给受让方，无论换取受让方货币资产或非货币性资产，都要视同销售货物的行为，计算缴纳增值税，转让方向受让方开具增值税发票。

对受让方来说，如果转让方转让资产时，换取受让方的支付对价形式是非货币性资产，则受让方对该非货币性资产中涉及的存货、固定资产，也要视同销售货物的行为，计算缴纳增值税。

在增值税处理上也有**特殊事项**，按资产重组有关增值税问题的规定，将全部或部分实物资产以及相关关联的债权、债务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。因此如果转让方转让的资产不仅仅是资产本身，还包括与资产相关联的债权、债务和劳动力，此时企业出售的是业务组合，不是资产组合，不属于增值税的征税范围，不征增值税，转让方不开具发票，受让方按评估报告和转让协议确认资产入账价值。

### 三、营业税方面的问题

按照营业税暂行条例的规定，在资产收购中转让方将无形资产、不动产转让给受让方，无论换取受让方货币资产或非货币性资产，要计算缴纳营业税。如果转让方转让资产时，换取受让方的支付对价形式是非货币性资产，则受让方对该非货币性资产中涉及的无形资产、不动产，也要视为转让而缴纳营业税。

资产收购营业税也涉及特殊事项，按资产重组有关营业税问题的规定，将全部或部分实物资产以及相关关联的债权、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人的行为，不属于营业税征收范围，其中涉及的不动产、土地使用权转让，不应征收营业税。

也就是说，如果转让方转让的无形资产不仅仅是无形资产本身，还包括与无形资产相关联的债权、债务和劳动力，此时企业出售的是业务组合，不是资产组合，不属于营业税的征税范围，不征营业税，转让方不开具发票，受让方按评估报告和转让协议确认资产入账价值。同时需要注意的是，目前转让无形资产只有土地使用权征收营业税，其他原营业税税目的无形资产已经改征增值税了。

### 四、契税和土地增值税方面的问题

在资产收购中，如果收购方受让的资产包含有房屋和土地使用权，则收购方作为房屋和土地使用权的受让人要按照成交价格的**3%~5%**计算缴纳契税。

对于资产转让方，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，除涉及营业税以外，还应就其所取得的增值额缴纳土地增值税。

在房地权属转移时，两种可以免除契税的情况：

1. 承受破产企业土地、房屋权属以抵偿债务的和接收整体出售国有、集体企业的免征契税。

2. 合并改建为一个企业，对合并后的企业承受原合并各方的房屋、土地权属免征契税。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。

这里要注意上述两项免征契税的政策执行截止期限为 2014 年 12 月 31 日。

本文内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料做出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关资料或其它税务分析及意见，请联络：

叶江莲

税务合伙人

电话：+8610 6591 3000

电邮：Queena.ye@cplchina.cn

石娜

高级税务经理

电话：+8610 6591 3000

电邮：Tina.shi@cplchina.cn