

**BỘ TÀI CHÍNH
TỔNG CỤC THUẾ**

**CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc**

Số: 3401/TCT-CS
V/v: chính sách thuế

Hà Nội, ngày 19 tháng 08 năm 2020

Kính gửi: Cục Thuế tỉnh Hậu Giang.

Trả lời công văn số 539/CT-DT ngày 6/4/2020 của Cục Thuế tỉnh Hậu Giang về xác định nghĩa vụ tài chính của Công ty cổ phần dược Hậu Giang, Tổng cục Thuế có ý kiến như sau:

1. Về chính sách thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN):

- Tại khoản 1, khoản 2 Điều 195 Luật Doanh nghiệp số 68/2014/QH13 quy định:

“Điều 195. Sáp nhập doanh nghiệp

1. Một hoặc một số công ty (sau đây gọi là công ty bị sáp nhập) có thể sáp nhập vào một công ty khác (sau đây gọi là công ty nhận sáp nhập) bằng cách chuyển toàn bộ tài sản, quyền, nghĩa vụ và lợi ích hợp pháp sang công ty nhận sáp nhập, đồng thời chấm dứt sự tồn tại của công ty bị sáp nhập.

2. Thủ tục sáp nhập công ty được quy định như sau:

a) Các công ty liên quan chuẩn bị hợp đồng sáp nhập và dự thảo Điều lệ công ty nhận sáp nhập. Hợp đồng sáp nhập phải có các nội dung chủ yếu về tên, địa chỉ trụ sở chính của công ty nhận sáp nhập; tên, địa chỉ trụ sở chính của công ty bị sáp nhập; thủ tục và điều kiện sáp nhập; phương án sử dụng lao động; cách thức, thủ tục, thời hạn và điều kiện chuyển đổi tài sản, chuyển đổi phần vốn góp, cổ phần, trái phiếu của công ty bị sáp nhập thành phần vốn góp, cổ phần, trái phiếu của công ty nhận sáp nhập; thời hạn thực hiện sáp nhập;

b) Các thành viên, chủ sở hữu công ty hoặc các cổ đông của các công ty liên quan thông qua hợp đồng sáp nhập, Điều lệ công ty nhận sáp nhập và tiến hành đăng ký doanh nghiệp công ty nhận sáp nhập theo quy định của Luật này. Hợp đồng sáp nhập phải được gửi đến tất cả các chủ nợ và thông báo cho người lao động biết trong thời hạn 15 ngày, kể từ ngày thông qua;

c) Sau khi đăng ký doanh nghiệp, công ty bị sáp nhập chấm dứt tồn tại; công ty nhận sáp nhập được hưởng các quyền và lợi ích hợp pháp, chịu trách nhiệm về các khoản nợ chưa thanh toán, hợp đồng lao động và nghĩa vụ tài sản khác của công ty bị sáp nhập.”

- Tại khoản 2 Điều 3 Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật thuế TNDN quy định về thu nhập khác như sau:

“m) Chênh lệch do đánh giá lại tài sản theo quy định của pháp luật để góp vốn, điều chuyển khi chia, tách, sáp nhập, hợp nhất, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp.

Doanh nghiệp nhận tài sản được hạch toán theo giá đánh giá lại khi xác định chi phí được trừ quy định tại Điều 9 Nghị định này;”

- Tại khoản 4 Điều 4 Thông tư số 45/2013/TT-BTC ngày 25/4/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định có quy định nguyên giá tài sản cố định chỉ được thay đổi trong trường hợp: *“...Thực hiện tổ chức lại doanh nghiệp, chuyển đổi sở hữu doanh nghiệp, chuyển đổi hình thức doanh nghiệp: chia, tách, sáp nhập, hợp nhất, cổ phần hoá, bán, khoán, cho thuê, chuyển đổi công ty trách nhiệm hữu hạn thành công ty cổ phần, chuyển đổi công ty cổ phần thành công ty trách nhiệm hữu hạn.”*

- Tại khoản 14 Điều 7 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn về thuế TNDN quy định các khoản thu nhập khác :

“14. Chênh lệch do đánh giá lại tài sản theo quy định của pháp luật để góp vốn, để điều chuyển tài sản khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp, được xác định cụ thể như sau:

a) Chênh lệch tăng hoặc giảm do đánh giá lại tài sản là phần chênh lệch giữa giá trị đánh giá lại với giá trị còn lại của tài sản ghi trên sổ sách kế toán và tính một lần vào thu nhập khác (đối với chênh lệch tăng) hoặc giảm trừ thu nhập khác (đối với chênh lệch giảm) trong kỳ tính thuế khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp tại doanh nghiệp có tài sản đánh giá lại.

b) Chênh lệch tăng hoặc giảm do đánh giá lại giá trị quyền sử dụng đất để: góp, vốn (mà doanh nghiệp nhận giá trị quyền sử dụng đất được phân bổ dần giá trị đất vào chi phí được trừ), điều chuyển khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp, góp vốn vào các dự án đầu tư xây dựng nhà, hạ tầng để bán tính một lần vào thu nhập khác (đối với chênh lệch tăng) hoặc giảm trừ thu nhập khác (đối với chênh lệch giảm) trong kỳ tính thuế khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp tại doanh nghiệp có quyền sử dụng đất đánh giá lại.

...

Chênh lệch do đánh giá lại giá trị quyền sử dụng đất bao gồm: Đối với quyền sử dụng đất lâu dài là chênh lệch giữa giá trị đánh giá lại và giá trị của quyền sử dụng đất ghi trên sổ sách kế toán; Đối với quyền sử dụng đất có thời hạn là chênh lệch giữa giá trị đánh giá lại và giá trị còn lại chưa phân bổ của quyền sử dụng đất.

c) Doanh nghiệp nhận tài sản góp vốn, nhận tài sản điều chuyển khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp được trích khấu hao hoặc phân bổ dần vào chi phí

theo giá đánh giá lại (trừ trường hợp giá trị quyền sử dụng đất không được trích khấu hao hoặc phân bổ vào chi phí theo quy định)."

- Tại khoản 2 Điều 16 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ Tài chính quy định:

"2. Thu nhập từ hoạt động chuyển nhượng bất động sản bao gồm: thu nhập từ chuyển nhượng quyền sử dụng đất, chuyển nhượng quyền thuê đất (gồm cả chuyển nhượng dự án gắn với chuyển nhượng quyền sử dụng đất, quyền thuê đất theo quy định của pháp luật); Thu nhập từ hoạt động cho thuê lại đất của doanh nghiệp kinh doanh bất động sản theo quy định của pháp luật về đất đai không phân biệt có hay không có kết cấu hạ tầng, công trình kiến trúc gắn liền với đất; Thu nhập từ chuyển nhượng nhà, công trình xây dựng gắn liền với đất, kể cả các tài sản gắn liền với nhà, công trình xây dựng đó nếu không tách riêng giá trị tài sản khi chuyển nhượng không phân biệt có hay không có chuyển nhượng quyền sử dụng đất, chuyển nhượng quyền thuê đất; Thu nhập từ chuyển nhượng các tài sản gắn liền với đất; Thu nhập từ chuyển nhượng quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng nhà ở."

Tại Điều 2 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22/6/2015 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung Khoản 2, Điều 4, Thông tư số 78/2014/TT-BTC quy định:

"2. Thu nhập chịu thuế

...

Thu nhập từ hoạt động chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền thăm dò, khai thác, chế biến khoáng sản theo quy định của pháp luật phải hạch toán riêng để kê khai nộp thuế thu nhập doanh nghiệp với mức thuế suất 22% (từ ngày 01/01/2016 áp dụng mức thuế suất 20%), không được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp (trừ phần thu nhập của doanh nghiệp thực hiện dự án đầu tư kinh doanh nhà ở xã hội để bán, cho thuê, cho thuê mua được áp dụng thuế suất thuế TNDN 10% theo quy định tại điểm d khoản 3 Điều 19 Thông tư số 78/2014/TT-BTC).

..."

- Tại Điều 16 Thông tư số 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính quy định:

"Điều 16. Sửa đổi Điều 12, Thông tư số 156/2013/TT-BTC như sau:

" Điều 12. Khai thuế thu nhập doanh nghiệp

...

8. Kiểm tra quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp đối với doanh nghiệp thực hiện chia; hợp nhất; sáp nhập; chuyển đổi loại hình doanh nghiệp; giải thể; chấm dứt hoạt động

8.1. Cơ quan thuế có trách nhiệm kiểm tra quyết toán thuế của doanh nghiệp trong thời hạn 15 (mười lăm) ngày làm việc, kể từ ngày nhận được các tài liệu, hồ sơ liên quan đến việc quyết toán nghĩa vụ thuế từ người nộp thuế trong trường hợp chia, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp, giải thể, chấm dứt hoạt động trừ các trường hợp quy định tại điểm 8.2 Khoản này.

...”.

Theo trình bày của Cục Thuế: Ngày 25/7/2018, Phòng Đăng ký kinh doanh Sở Kế hoạch và Đầu tư tỉnh Hậu Giang thông báo giải thể chấm dứt tồn tại của Công ty TNHH một thành viên Dược phẩm DHG (lý do giải thể: Chấm dứt tồn tại) và ngày 02/8/2018 Công ty TNHH một thành viên In bao bì DHG 1 (lý do giải thể: Công ty bị sáp nhập). Ngày 31/12/2019, Văn phòng đăng ký đất đai tỉnh Hậu Giang chuyển hồ sơ và Phiếu chuyển thông tin để xác định nghĩa vụ tài chính về đất đai đối với Công ty cổ phần dược Hậu Giang về đăng ký biến động (sáp nhập) hình thức Công ty mẹ, Công ty con. Công văn số 3386/TB-ĐKKD ngày 04/7/2018 của Sở Kế hoạch và Đầu tư thành phố Cần Thơ thông báo về việc doanh nghiệp sáp nhập gửi Phòng Đăng ký kinh doanh tỉnh Hậu Giang. Công ty TNHH MTV In bao bì DHG 1 và Công ty TNHH MTV Dược phẩm DHG đã được Cục Thuế tỉnh Hậu Giang kiểm tra quyết toán thuế theo các biên bản kiểm tra thuế ngày 29/8/2018 và ngày 30/8/2018 (thời kỳ kiểm tra từ ngày 01/01/2017 đến ngày 01/07/2018).

Căn cứ các quy định nêu trên, pháp luật về thuế TNDN đã có quy định cụ thể về áp dụng chính sách thuế trong trường hợp điều chuyển tài sản khi sáp nhập doanh nghiệp; chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng dự án đầu tư.

Đề nghị Cục Thuế tỉnh Hậu Giang phối hợp với các cơ quan có liên quan (Cục Thuế TP Cần Thơ, Sở Kế hoạch và Đầu tư TP Cần Thơ) rà soát trường hợp cụ thể của Công ty TNHH MTV In bao bì DHG 1, Công ty TNHH MTV Dược phẩm DHG và Công ty cổ phần dược Hậu Giang để xác định thực chất của hoạt động sáp nhập/chuyển nhượng (chuyển nhượng bất động sản/chuyển nhượng dự án đầu tư hay chênh lệch từ đánh giá tài sản khi sáp nhập doanh nghiệp) để hướng dẫn doanh nghiệp xác định nghĩa vụ thuế TNDN theo đúng quy định pháp luật.

2. Về lệ phí trước bạ

- Tại điểm m Khoản 1 Điều 169 Luật Đất đai số 45/2013/QH13 quy định:

Điều 169. Nhận quyền sử dụng đất

1. Người nhận quyền sử dụng đất được quy định như sau:

m) Tổ chức là pháp nhân mới được hình thành thông qua việc chia tách hoặc sáp nhập theo quyết định của cơ quan, tổ chức có thẩm quyền hoặc văn bản về việc chia tách hoặc sáp nhập tổ chức kinh tế phù hợp với pháp luật được nhận quyền sử dụng đất từ các tổ chức là pháp nhân bị chia tách hoặc sáp nhập.”

- Tại khoản 1 Điều 2, Điều 3, khoản 7 và khoản 18 Điều 9 Nghị định 140/2016/NĐ-CP ngày 10/10/2016 của Chính phủ hướng dẫn về lệ phí trước bạ quy định:

“Điều 2. Đối tượng chịu lệ phí trước bạ

1. Nhà, đất.

Điều 3. Người nộp lệ phí trước bạ

Tổ chức, cá nhân có tài sản thuộc đối tượng chịu lệ phí trước bạ quy định tại Điều 2 Nghị định này phải nộp lệ phí trước bạ khi đăng ký quyền sở hữu, quyền sử dụng với cơ quan nhà nước có thẩm quyền, trừ các trường hợp thuộc diện miễn lệ phí trước bạ theo quy định tại Điều 9 Nghị định này.

Điều 9. Miễn lệ phí trước bạ

7. Đất thuê của Nhà nước theo hình thức trả tiền thuê đất hàng năm hoặc thuê của tổ chức, cá nhân đã có quyền sử dụng đất hợp pháp.

18. Tài sản của tổ chức, cá nhân đã nộp lệ phí trước bạ được chia hay góp do chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, đổi tên tổ chức theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền.”

- Tại khoản 7, khoản 18 Điều 5 Thông tư số 301/2016/TT-BTC ngày 15/11/2016 của Bộ Tài chính hướng dẫn về lệ phí trước bạ quy định:

“Điều 5. Miễn lệ phí trước bạ

Miễn lệ phí trước bạ thực hiện theo quy định tại Điều 9 Nghị định số 140/2016/NĐ-CP ngày 10/10/2016 của Chính phủ về lệ phí trước bạ, cụ thể như sau:

...

7. Đất thuê của Nhà nước theo hình thức trả tiền thuê đất hàng năm hoặc thuê của tổ chức, cá nhân đã có quyền sử dụng đất hợp pháp.

18. Tài sản của tổ chức, cá nhân đã nộp lệ phí trước bạ được chia hay góp do chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, đổi tên tổ chức theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền.

...”

Do không có hồ sơ cụ thể về quyền sử dụng đất và tài sản trên đất, Tổng cục Thuế có ý kiến như sau:

Về nguyên tắc, tổ chức có tài sản nhà, đất phải nộp lệ phí trước bạ khi đăng ký quyền sở hữu, quyền sử dụng với cơ quan nhà nước có thẩm quyền, trừ các trường hợp thuộc diện miễn lệ phí trước bạ theo quy định.

Trường hợp đất thuê của Nhà nước theo hình thức trả tiền thuê đất hàng năm hoặc thuê của tổ chức, cá nhân đã có quyền sử dụng đất hợp pháp được miễn lệ phí trước bạ theo quy định tại khoản 7 Điều 9 Nghị định 140/2016/NĐ-CP. Trường hợp tài sản của tổ chức, cá nhân đã nộp lệ phí trước bạ được chia hay góp do chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, đổi tên tổ chức theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền theo quy định tại khoản 18 Điều 9 Nghị định 140/2016/NĐ-CP thuộc đối tượng miễn lệ phí trước bạ.

Đề nghị Cục Thuế rà soát tình hình thực tế của đơn vị, căn cứ quy định tại các văn bản quy phạm pháp luật để áp dụng chính sách về lệ phí trước bạ theo đúng quy định của pháp luật hiện hành./.

**TL. TỔNG CỤC TRƯỞNG
VỤ TRƯỞNG VỤ CHÍNH SÁCH**

Nơi nhận:

- Như trên;
- Phó TCTr Đặng Ngọc Minh (để báo cáo);
- Vụ PC- TCT;
- Vụ CST, Vụ PC - BTC;
- Lưu: VT, CS (3b).

Lưu Đức Huy