

Số: 14881/BTC-CST

Hà Nội, ngày 03 tháng 11 năm 2017

V/v. chính sách thuế đối với  
hoạt động sáp nhập doanh  
nghiệp.

Kính gửi: Công ty CP Đầu tư và Phát triển đô thị Sài Đồng.  
(Địa chỉ: Số 7 Đường Bằng Lăng 1, Khu đô thị sinh thái Vinhomes River side,  
phường Việt Hưng, quận Long Biên, Tp. Hà Nội)

Bộ Tài chính nhận được văn bản số 2103/2017/CV-SĐ ngày 21/03/2017 của Công ty Cổ phần Đầu tư và Phát triển đô thị Sài Đồng (Công ty Sài Đồng) đề nghị hướng dẫn về chính sách thuế giá trị gia tăng (GTGT), thu nhập doanh nghiệp (TNDN), chi phí lãi vay đối với hoạt động sáp nhập doanh nghiệp. Về vấn đề này, Bộ Tài chính có ý kiến như sau:

### **1. Về thuế GTGT:**

Tại điểm b khoản 7 Điều 5 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Luật thuế GTGT và Nghị định số 209/2013/NĐ-CP ngày 18/12/2013 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều Luật thuế GTGT có quy định trường hợp không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT như sau:

*“b) Điều chuyển tài sản giữa các đơn vị hạch toán phụ thuộc trong doanh nghiệp; điều chuyển tài sản khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp. Tài sản điều chuyển giữa các đơn vị thành viên hạch toán phụ thuộc trong cơ sở kinh doanh; tài sản điều chuyển khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp thì cơ sở kinh doanh có tài sản điều chuyển phải có lệnh điều chuyển tài sản, kèm theo bộ hồ sơ nguồn gốc tài sản và không phải xuất hóa đơn.”*

Căn cứ quy định nêu trên, trường hợp Công ty CP Bất động sản Hồng Ngân (Công ty Hồng Ngân) thực hiện điều chuyển tài sản để sáp nhập vào Công ty Sài Đồng theo quy định tại Luật Doanh nghiệp thì Công ty Hồng Ngân không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT và không phải xuất hóa đơn GTGT.

### **2. Về thuế TNDN:**

#### **2.1. Về việc đánh giá lại tài sản khi 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 có 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;”*

*“Bộ Tài chính hướng dẫn cụ thể về thu nhập chịu thuế quy định tại khoản này.”*

- Tại khoản 1 Điều 1 Nghị định số 91/2014/NĐ-CP ngày 01/10/2014 của Chính phủ sửa đổi, bổ sung một số điều tại các Nghị định quy định về thuế có sửa đổi, bổ sung điểm m khoản 2 Điều 3 Nghị định số 218/2013/NĐ-CP 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, trừ trường hợp cổ phần hóa, sắp xếp, đổi mới doanh nghiệp do nhà nước nắm giữ 100 % vốn điều lệ.*

*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 xác định nguyên giá tài sản cố định (TSCĐ) thì nguyên giá TSCĐ 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 hóa, 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 Điều 16 Thông tư số 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định số 91/2014/NĐ-CP có quy định thực hiện kiểm tra quyết toán thuế TNDN trong trường hợp *“chia; hợp nhất; sáp nhập; chuyển đổi loại hình doanh nghiệp; giải thể; chấm dứt hoạt động”*.

- Tại Điều 2 Thông tư số 151/2014/TT-BTC sửa đổi, bổ sung khoản 14 Điều 7 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ Tài chính quy định về các khoản thu nhập khác như sau:

*“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 (trừ trường hợp cổ phần hóa, sắp xếp, đổi mới doanh nghiệp 100% vốn nhà nước), 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.*

...



*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)."*

Căn cứ vào hướng dẫn nêu trên và trường hợp cụ thể của Công ty Sài Đồng: Công ty Sài Đồng mua lại 100% vốn góp của Công ty Hồng Ngân sau đó sáp nhập Công ty Hồng Ngân vào Công ty Sài Đồng nếu phù hợp với quy định của Luật doanh nghiệp và các văn bản hướng dẫn thì:

- Đối với Công ty Hồng Ngân: Khi thực hiện sáp nhập Công ty Hồng Ngân vào Công ty Sài Đồng, Công ty Hồng Ngân thực hiện quyết toán thuế đến thời điểm sáp nhập và phải hoàn thành nghĩa vụ thuế theo quy định (số liệu quyết toán thuế theo giá trị sổ sách hiện hữu, không phải thực hiện đánh giá lại tài sản khi quyết toán thuế).

- Đối với Công ty Sài Đồng: Khi thực hiện sáp nhập, Công ty Sài Đồng được đánh giá lại tài sản của Công ty Hồng Ngân để ghi nhận vào sổ sách. Phần chênh lệch tăng hoặc giảm giữa số tiền mà Công ty Sài Đồng bỏ ra để mua lại 100% vốn của Công ty Hồng Ngân (đầu tư vào Công ty Hồng Ngân) so với giá trị tài sản sau khi đánh giá lại (giá trị hợp lý của tài sản) của Công ty Hồng Ngân được 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 TNDN. Đồng thời, tài sản được ghi nhận theo giá trị hợp lý khi sáp nhập thì giá trị hợp lý này Công ty Sài Đồng được trích khấu hao hoặc phân bổ dần vào chi phí khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN hàng năm 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). Trường hợp tài sản là quyền sử dụng đất đưa vào kinh doanh bất động sản thì giá trị hợp lý khi sáp nhập (giá đánh giá lại) được tính vào giá vốn khi chuyển nhượng bất động sản.

## **2.2. Về chi phí lãi vay:**

### **a. Đối với giai đoạn từ ngày 01/01/2014 đến trước ngày 01/01/2015:**

- Tại khoản 2 Điều 9 Nghị định số 218/2013/NĐ-CP có quy định về các khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế như sau:

*"2. Các khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế thực hiện theo quy định tại khoản 2 Điều 9 Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp và khoản 5 Điều 1 Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp, một số trường hợp về khoản chi không được trừ được quy định như sau: "*

*"e) Chi trả lãi tiền vay vốn tương ứng với phần vốn điều lệ còn thiếu, theo tiến độ góp vốn ghi trong điều lệ của doanh nghiệp; lãi tiền vay đã được ghi nhận vào giá trị tài sản; lãi vay vốn để triển khai thực hiện các hợp đồng tìm kiếm thăm dò và khai thác dầu khí; "*

- Tại điểm a khoản 2 Điều 14 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ quy định và hướng dẫn thi hành Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp có quy định như sau:



*“Giá mua của phần vốn chuyển nhượng được xác định đối với từng trường hợp như sau:*

...

*Trường hợp phần vốn doanh nghiệp góp hoặc mua lại có nguồn gốc một phần do vay vốn thì giá mua của phần vốn chuyển nhượng bao gồm cả các khoản chi phí trả lãi tiền vay để đầu tư vốn.”*

- Tại điểm 2.17 và 2.18 khoản 2 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC có quy định về các khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế bao gồm:

*“2.17. Phần chi phí trả lãi tiền vay vốn sản xuất kinh doanh của đối tượng không phải là tổ chức tín dụng hoặc tổ chức kinh tế vượt quá 150% mức lãi suất cơ bản do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm vay.*

*2.18. Chi trả lãi tiền vay vốn tương ứng với phần vốn điều lệ (đối với doanh nghiệp tư nhân là vốn đầu tư) đã đăng ký còn thiếu theo tiến độ góp vốn ghi trong điều lệ của doanh nghiệp kể cả trường hợp doanh nghiệp đã đi vào sản xuất kinh doanh. Chi trả lãi tiền vay đã được ghi nhận vào giá trị của tài sản, giá trị công trình đầu tư.”*

**b. Đối với giai đoạn từ ngày 01/01/2015:**

- Tại khoản 6 Điều 1 Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/02/2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các Luật về thuế và sửa đổi, bổ sung một số điều của các Nghị định về thuế sửa đổi, bổ sung điểm e khoản 2 Điều 9 Nghị định số 218/2013/NĐ-CP như sau:

*“6. Sửa đổi, bổ sung Điểm e Khoản 2 Điều 9 như sau:*

*e) Chi trả lãi tiền vay tương ứng với phần vốn điều lệ còn thiếu, theo tiến độ góp vốn ghi trong điều lệ của doanh nghiệp; lãi tiền vay trong quá trình đầu tư đã được ghi nhận vào giá trị đầu tư; lãi vay để triển khai thực hiện các hợp đồng tìm kiếm thăm dò và khai thác dầu khí.*

*Trường hợp doanh nghiệp đã góp đủ vốn điều lệ, trong quá trình kinh doanh có khoản chi trả lãi tiền vay để đầu tư vào doanh nghiệp khác thì khoản chi này được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.”*

- Tại khoản 6 Điều 6 Nghị định số 12/2015/NĐ-CP có quy định như sau:

*“6. Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định này.”*

- Tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22/6/2015 của Bộ Tài chính hướng dẫn về thuế TNDN tại Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/2/2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các Luật về thuế và sửa đổi, bổ sung một số điều của các Nghị định về thuế và sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014, Thông tư số 119/2014/TT-BTC ngày 25/8/2014, Thông tư số 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính sửa đổi khoản 2 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC quy định các khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế bao gồm:

*“2.17. Phần chi phí trả lãi tiền vay vốn sản xuất kinh doanh của đối tượng không phải là tổ chức tín dụng hoặc tổ chức kinh tế vượt quá 150% mức lãi suất cơ bản do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm vay.*

2.18. Chi trả lãi tiền vay tương ứng với phần vốn điều lệ (đối với doanh nghiệp tư nhân là vốn đầu tư) đã đăng ký còn thiếu theo tiến độ góp vốn ghi trong điều lệ của doanh nghiệp kể cả trường hợp doanh nghiệp đã đi vào sản xuất kinh doanh. Chi trả lãi tiền vay trong quá trình đầu tư đã được ghi nhận vào giá trị của tài sản, giá trị công trình đầu tư.

Trường hợp doanh nghiệp đã góp đủ vốn điều lệ, trong quá trình kinh doanh có khoản chi trả lãi tiền vay để đầu tư vào doanh nghiệp khác thì khoản chi này được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế... ”.

- Tại Đoạn 6, đoạn 7 Chuẩn mực kế toán số 16 về chi phí đi vay quy định:

“06. Chi phí đi vay phải ghi nhận vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ khi phát sinh, trừ khi được vốn hoá theo quy định tại đoạn 07.

07. Chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang được tính vào giá trị của tài sản đó (được vốn hoá) khi có đủ các điều kiện quy định trong chuẩn mực này.”

Căn cứ quy định nêu trên, thì:

Trường hợp Công ty Sài Đồng đã góp đủ vốn điều lệ, sau đó thực hiện vay vốn để mua lại 100% vốn góp của Công ty Hồng Ngân thì khoản chi phí lãi tiền vay của đối tượng không phải là tổ chức tín dụng hoặc tổ chức kinh tế không vượt quá 150% mức lãi suất cơ bản do Ngân hàng nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm vay được tính như sau:

+ Đối với giai đoạn trước khi sáp nhập:

Khoản chi phí lãi tiền vay phát sinh trong năm 2014 thì được tính vào giá mua của phần vốn khi chuyển nhượng vốn đầu tư. Từ ngày 01/01/2015, khoản chi phí lãi tiền vay được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN trong kỳ.

+ Đối với giai đoạn sau khi sáp nhập:

Chi phí lãi tiền vay được tính vào chi phí hợp lý khi xác định thu nhập chịu thuế theo hướng dẫn tại chuẩn mực kế toán Việt Nam số 16 “Chi phí đi vay”.

Bộ Tài chính trả lời Công ty Cổ phần Đầu tư và Phát triển đô thị Sài Đồng để biết và thực hiện. / *th*

Nơi nhận: *th*

- Như trên;
- Lãnh đạo Bộ (để báo cáo);
- TCT; Vụ PC; Cục QLCS;
- Lưu: VT, Vụ CST(CST2). (95)

TL. BỘ TRƯỞNG  
VỤ TRƯỞNG VỤ CHÍNH SÁCH THUẾ



Phạm Đình Thi