

# 合并和分立： 选择特殊性税务处理税收优惠可承继

徐爱菊 刘晓伟

企业合并和分立是企业重组的重要形式，其税务处理区分不同条件分别适用一般性税务处理规定和特殊性税务处理规定，两种处理方式的选择有以下特点：(1) 如果企业不符合特殊性税务处理相关条件，或者符合特殊性税务处理条件而没有履行相关备案手续，则只能选择适用一般性税务处理；(2) 特殊性税务处理具有可选择性，是非必须的，如果符合特殊性税务处理条件但选择放弃，也可以适用一般性税务处理。

## 一、一般性税务处理被合并或被分立企业税收优惠不承继

企业的合并和分立过程涉及到企业所得税税收优惠政策如何承继的问题，《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号)(以下简称《通知》)和《企业重组业务企业所得税管理办法》(国家税务总局公告2010年第4号)(以下简称《公告》)对此进行了明确。

如果选择一般性税务处理，合并各方企业或分立企业涉及享受企业整体(即全部生产经营所得)享受的税收优惠过渡政策尚未期满的，仅就存续企业未享受完的税收优惠，在存续企业性质及适用税收优惠的条件未发生改变的情况下，可以继续享受合并前该企业剩余期限的税收优惠，其优惠金额按存续企业合并前一年的应纳税所得额(亏损计为

零)计算。在企业存续分立中，分立后的存续企业性质及适用税收优惠的条件未发生改变的，可以继续享受分立前该企业剩余期限的税收优惠，其优惠金额按该企业分立前一年的应纳税所得额(亏损计为零)乘以分立后存续企业资产占分立前该企业全部资产的比例计算。注销的被合并或被分立企业未享受完的税收优惠，不再由存续企业承继；合并或分立而新设的企业不得再承继或重新享受上述优惠。

企业整体享受的税收优惠过渡政策，是指全部生产经营所得享受税收优惠，新所得税法施行以前，企业所得税优惠大多是企业整体的税收优惠。如A企业是享受两免三减半企业所得税税收优惠的企业，企业整体享受税收优惠，资产3 000万元，2008年应纳税所得额为5 000万元，是享受优惠政策的第一年。那么：(1) 如果在2009年A企业吸收合并了B企业，合并后的存续企业性质及适用税收优惠的条件未发生改变，则2009年可享受免税税收优惠的应纳税所得额为5 000万元。(2) 如果在2009年从A企业分立出了C企业，C企业资产为1 200万元，分立后的存续企业性质及适用税收优惠的条件未发生改变，则2009年可享受免税税收优惠的应纳税所得额为 $5\,000 \times (3\,000 - 1\,200) \div 3\,000 = 3\,000$ (万元)。被合并的B企业或分立而新设的C企业不得再承继或重

新享受优惠，仅就存续企业未享受完的税收优惠有条件承继。

生产经营项目所得的减免是指《公共基础设施项目企业所得税优惠目录》规定的港口码头、机场、铁路、公路、城市轨道交通、电力、水利等项目和符合条件的环境保护、节能节水项目，包括公共污水处理、公共垃圾处理、沼气综合利用、节能减排技术改造、海水淡化等，此类投资经营的所得，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第一年至第三年免征企业所得税，第四年至第六年减半征收企业所得税。合并或分立各方企业按照税收优惠规定和税收优惠过渡政策中就企业有关生产经营项目所得享受的税收优惠承继问题，按照《企业所得税法实施条例》第八十九条规定，在减免税期限内转让的，受让方自受让之日起，可以在剩余期限内享受规定的减免税优惠；减免税期限届满后转让的，受让方不得就该项目重复享受减免税优惠。

如A企业为公共污水处理企业，享受生产经营项目所得三免三减半的税收优惠，2008年为三免三减半的第一年，应纳税所得额为5 000万元；2009年被B企业吸收合并，B企业2009年生产经营项目所得应纳税所得额为6 000万元，则B企业可执行三免三减半第二年的税收优惠政策，即应纳税所得额6 000万元全部为免税所得。

## 二、合并或分立选择特殊性处理应符合相关条件

《通知》规定，企业重组同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定：（一）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。（二）被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例。（三）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。（四）重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例。（五）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。

关于选择特殊性税务处理中被收购、合并或分立部分的资产或股权比例，《通知》明确，企业合并，企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，以及同一控制下且不需要支付对价的企业合并。企业分立，被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权，分立企业和被分立企业均不改变原来的实质经营活动，且被分立企业股东在该企业分立发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%。

《通知》指出，企业发生符合本通知规定的特殊性重组条件并选择特殊性税务处理的，当事各方应在该重组业务完成当年企业所得税年度申报时，向主管税务机关提交书面备案资料，证明其符合各类特殊性重组规定的条件。企业未按规定书面备案的，一律不得按特殊重组业务进行税务处理。选择特殊性税务处理债务重组的相关各方应及时准备相关资料，按规定申请确认。

《公告》同时明确了选择特殊性税务处理应确立业务重组主导方，吸收合并的主导方为合并后拟存续的企业，新设合并的主导方为合并前资产较大的企业，分立的主导方为被分立的企业或存续企

业。《公告》明确了具体的申请确认程序，如企业重组各方需要税务机关确认，可以选择由重组主导方向主管税务机关提出申请，层报省税务机关给予确认。采取申请确认的，主导方和其他当事方不在同一省（自治区、市）的，主导方税务机关应将确认文件抄送其他当事方所在地省税务机关。

作为合并或分立主导方的企业不但要履行协调各方、牵头申请确认的义务，在相关条件发生变化时还有义务及时通知税务机关。《公告》明确，分立或合并当事方的其中一方在规定时间内发生生产经营业务、公司性质、资产或股权结构等情况变化，致使重组业务不再符合特殊性税务处理条件的，发生变化的当事方应在情况发生变化的30天内书面通知其他所有当事方。主导方在接到通知后30日内将有关变化通知其主管税务机关。前款所述情况发生变化后60日内，应按照《通知》第四条的规定调整重组业务的税务处理。原交易各方应各自按原交易完成时资产和负债的公允价值计算重组业务的收益或损失，调整交易完成纳税年度的应纳税所得额及相应的资产和负债的计税基础，并向各自主管税务机关申请调整交易完成纳税年度的企业所得税年度申报表。

## 三、特殊性税务处理可承继税收优惠

《通知》规定，被分立企业已分立出去资产相应的所得税事项由分立企业承继，被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继，这些事项包括尚未确认的资产损失、分期确认收入的处理以及尚未享受期满的税收优惠政策承继处理问题等。

《公告》规定，凡选择特殊性税务处理的，对税收优惠政策承继处理问题，凡属于依照《企业所得税法》第五十七条规定中就企业整体（即全部生产经营所得）享受税收优惠过渡政策的，合并或分立

后的企业性质及适用税收优惠条件未发生改变的，可以继续享受合并前各企业或分立前被分立企业剩余期限的税收优惠。合并前各企业剩余的税收优惠年限不一致的，合并后企业每年度的应纳税所得额，应统一按合并日各合并前企业资产占合并后企业总资产的比例进行划分，再分别按相应的剩余优惠计算应纳税额。分立后各企业如果税收优惠条件未发生变化的，无论被分立企业还是新成立企业，都可以继续享受剩余期限的税收优惠。

选择特殊性税务处理，合并前各企业或分立前被分立企业按照《企业所得税法》的税收优惠规定以及税收优惠过渡政策中就有关生产经营项目所得享受税收优惠的，受让方不得就该项目重复享受减免税优惠。税收优惠承继问题，按照《企业所得税法实施条例》第八十九条的规定处理。

如A企业2008年应纳税所得额为500万元，A企业享受两免三减半过渡期税收优惠，2008年为第一年免税年度；被合并企业B企业2008年税收优惠为两免三减半的第一个减半征收年度，2008年应纳税所得额为300万元；合并时A企业资产价值为1亿元，B企业资产价值为2000万元。合并后企业性质及适用税收优惠条件未发生改变，2009年合并后存续的企业年应纳税所得额为1200万元，则2009年应纳税额计算如下：（1）承继合并前A企业应享受的税收优惠=1200×10000÷（10000+2000）=1000（万元），由于是免税第二年度，1000万元全免；（2）承继合并前B企业应享受的税收优惠=1200×2000÷（10000+2000）=200（万元），由于是减半征收的第二年度，可免的应纳税所得额为100万元；（3）合并后企业2009年应纳税所得额为1200-1000-100=100（万元）。■

（作者单位：山东济南重工股份有限公司  
河南省邓州市国税局）

责任编辑 崔洁