

解读《企业重组业务企业所得税管理办法》

金红萍

2010年7月26日,国家税务总局以第4号公告正式出台了《企业重组业务企业所得税管理办法》(以下简称《办法》)。此《办法》的出台是为了更好地规范和加强对企业重组业务的企业所得税管理,根据企业所得税法及其实施条例,特别是根据《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》)等有关规定而制定的。《办法》明确了具体操作办法,并规定尚未进行税务处理的企业重组可以依照《办法》进行处理,既可以解决遗留问题,也为今后企业重组所得税处理提供了指南。

一、重组各方应为企业所得税纳税人

由于重组业务企业所得税处理是规范企业所得税的政策文件,因此,重组业务的政策只适用于企业。《办法》第三条规定,企业发生各类重组业务,其当事各方按重组类型分别指以下企业:债务重组中当事各方指债务人及债权人。股权收购中当事各方指收购方、转让方及被收购企业。资产收购中当事各方指转让方、受让方。合并中当事各方指合并企业、被合并企业及各方股东。分立中当事各方指分立企业、被分立企业及各方股东。

二、明确重组日和重组完成年度

《通知》规定了重组业务发生后的

12个月的税收处理等时间计算问题,以及重组年度前后应纳税所得额的计算问题,但对重组日和重组年度没有明确规定,这就给时间的计算带来不确定性。为此《办法》对这两个问题进行了规定,重组日的确定按以下规定处理:债务重组以债务重组合同或协议生效日为重组日。股权收购以转让协议生效且完成股权变更手续日为重组日。资产收购以转让协议生效且完成资产实际交割日为重组日。企业合并以合并企业取得被合并企业资产所有权并完成工商登记变更日期为重组日。企业分立以分立企业取得被分立企业资产所有权并完成工商登记变更日期为重组日。对重组业务完成年度的确定,规定可以按各当事方适用的会计准则确定,具体参照各当事方经审计的年度财务报告。由于当事方适用的会计准则不同导致重组业务完成年度的判定有差异时,各当事方应协商一致,确定同一个纳税年度作为重组业务完成年度。

三、明确一般性税务处理与特殊性税务处理的方式

《通知》规定,符合条件的企业重组可选择一般性税务处理或特殊性税务处理。由于不同的处理方式对各方缴纳的企业所得税的影响不同,因此,各方应取得一致意见后选择相同的所得税处理方式,再按规定向各自主管税务机关申报纳税或税务备案。《办法》第四条规定,同一重组业务的当事各方应采取一致税

务处理原则,即统一按一般性或特殊性税务处理。

《办法》同时还规定,对于按一般性税务处理的重组各方,存续企业可以按规定继续享受原税收政策,而注销企业和新设企业不再享受或承继原税收优惠政策。企业重组业务符合《通知》规定条件并选择特殊性税务处理的,应按《通知》第十一条规定进行备案;如企业重组各方需要税务机关确认,可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。企业重组主导方按以下原则确定:债务重组为债务人;股权收购为股权转让方;资产收购为资产转让方;吸收合并为合并后拟存续的企业,新设合并为合并前资产较大的企业;分立为被分立的企业或存续企业。

由于重组业务复杂,需要满足一定的条件,因此,税务部门在确认税务处理方式时,需要一定的相关资料进行判断。《办法》就每一种重组方式需要的相关资料,对重组各方提出了具体要求。重组各方相关资料搜集不全、准备不充分的,将不能被税务机关备案或确认。

四、实质经营性资产不是净资产

《通知》规定,资产收购是指一家企业(以下称为受让企业)购买另一家企业(以下称为转让企业)实质经营性资产的交易。受让企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合。但对于“实质经营性资产”实务中存在不同

理解,有的认为是企业的净资产,有的认为是不包含负债的企业全部资产。因此,《办法》对此进行了明确,规定实质经营性资产是指企业用于从事生产经营活动、与产生经营收入直接相关的资产,包括经营所用各类资产、企业拥有的商业信息和技术、经营活动产生的应收款项、投资资产等。

五、主要股东是指持有20%以上股权的股东

《办法》对重组中的一些规定进行了解释。如《通知》第五条规定,企业重组同时符合下列条件的,适用特殊性税务处理规定: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。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重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例。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。《办法》规定,“企业重组后的连续12个月内”是指自重组日起计算的连续12个月内。“原主要股东”是指原持有转让企业或被收购企业20%以上股权的股东。对“同一控制下的企业合并”中的“同一控制”按照与会计准则基本一致的表述进行了解释。

六、股权支付应为直接持股企业的股权

企业重组业务是否符合特殊性税务处理取决于诸多条件,其中之一是股权支付达到一定的比例。《通知》第二条规定,股权支付是指企业重组中购买、换取资产的一方支付的对价中,以本企业或其控股企业的股权、股份作为支付的形式;非股权支付是指以本企业的现金、银行存款、应收款项、本企业或其控股企业股权和股份以外的有价证券、存货、固定资产、其他资产以及承担债务等作

为支付的形式。而股份支付必须是本企业或“控股企业”的股权和股份,非本企业和“控股企业”的股权和股份则不符合规定的股权支付。但实务中对“控股企业”也存在不同的看法,有的认为母公司为控股企业,有的认为子公司为控股企业。对此《办法》第六条规定,《通知》第二条所称控股企业是指由本企业直接持有股份的企业。按上述规定分析,不论是以母公司股权还是子公司股权支付,或是其他股权支付,只要是本企业直接持有的企业股权,无论比例多少均认可为符合条件的“股权支付”。

七、合并亏损企业的弥补亏损额扩大

在企业合并重组时,如果被合并企业存在亏损,则可以有条件地进行限额弥补。《通知》第六条规定,可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额=被合并企业净资产公允价值×截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率。《办法》第二十六条对此进行了补充,规定可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额是指按《税法》规定的剩余结转年限内,每年可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额。

八、分步实施重组的可以先预计处理

《通知》第十条规定,企业在重组发生前后连续12个月内分步对其资产、股权进行交易,应根据实质重于形式原则将上述交易作为一项企业重组交易进行处理。例如,企业股权收购中,2009年10月转让企业全部股权的50%,2010年5月转让30%,时间相隔不足12个月合计转让80%股权,可以认为符合股权收购特殊性重组条件之一的“购买的股权不低于被收购企业全部股权的75%”。《办法》第三十二条对这种跨年度的重组业务处理方法进行了说明,若同一项重组业务涉及在连续12个月内分步交易且跨

两个纳税年度,当事各方在第一步交易完成时预计整个交易可以符合特殊性税务处理条件,可以协商一致选择特殊性税务处理的,可在第一步交易完成后,适用特殊性税务处理。主管税务机关在审核有关资料后,符合条件的,可以暂认可适用特殊性税务处理。第二年进行下一步交易后,应按本办法要求,准备相关资料确认适用特殊性税务处理。上述跨年度分步交易,若当事方在首个纳税年度不能预计整个交易是否符合特殊性税务处理条件,应适用一般性税务处理。在下一纳税年度全部交易完成后,适用特殊性税务处理的,可以调整上一纳税年度的企业所得税年度申报表,涉及多缴税款的,各主管税务机关应退税或抵缴当年应纳税款。

九、12个月内改变重组条件的需要调整处理

对符合特殊性税务处理并选择特殊处理的重组业务,如果在规定的时间内(12个月)内重组中的主要条件发生变化,如股东变化、实质性经营活动改变等,导致不再符合原先确定条件的,需要调整原来的税收处理方式。《办法》第三十条规定,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,应按一般性税务处理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,并向各自的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。逾期不调整申报的,按《征管法》的相关规定处理。

调整后房地产交易环节契税、个税优惠政策解读

刘厚兵

为活跃住房市场,鼓励居民购买普通住房和换购住房,相关部门分别于1999年和2008年出台政策,对符合条件的允许减免征收契税及个人所得税。然而,近年来我国各地房价上涨幅度较大,尤其是一些大中城市房价出现过快上涨势头,投机性购房活跃。为切实解决城镇居民住房问题,引导房地产市场健康发展,国务院下发了《关于坚决遏制部分城市房价过快上涨的通知》(国发[2010]10号,以下简称《通知》)。为进一步贯彻落实《通知》的有关精神,巩固房地产市场调控成果,2010年9月29日,财政部、国家税务总局、住房和城乡建设部联合发布《关于调整房地产交易环节契税 个人所得税优惠政策的通知》(财税[2010]94号,以下简称《联合通知》),对房地产交易环节契税、个人所得税有关优惠政策进行重大调整,并自2010年

10月1日起执行。

一、个人购买家庭唯一的普通住房才能减半征收契税

《联合通知》明确,对个人购买普通住房且该住房属于家庭(成员范围包括购房人、配偶以及未成年子女,下同)唯一住房的,减半征收契税。对个人购买90平方米及以下普通住房,且该住房属于家庭唯一住房的,减按1%税率征收契税。《财政部 国家税务总局关于调整房地产市场若干税收政策的通知》(财税字[1999]210号)第一条个人购买自用普通住宅暂减半征收契税的规定及《财政部 国家税务总局关于调整房地产交易环节税收政策的通知》(财税[2008]137号)第一条对个人首次购买90平方米及以下普通住房的契税税率暂统一调到1%的规定同时废止。这里要注意普通住

房的条件是:“住宅小区建筑容积率在1.0以上、单套建筑面积在120平方米以下、实际成交价格低于同级别土地上住房平均交易价格1.2倍以下。各省、自治区、直辖市要根据实际情况,制定本地区享受优惠政策普通住房的具体标准。允许单套建筑面积和价格标准适当浮动,但向上浮动的比例不得超过上述标准的20%。”

同时,还应把握两个关键词:一是“家庭唯一住房”。《联合通知》明确,征收机关应查询纳税人契税纳税记录;无记录或有记录但有疑义的,根据纳税人的申请或授权,由房地产主管部门通过房屋登记信息系统查询纳税人家庭住房登记记录,并出具书面查询结果。如因当地暂不具备查询条件而不能提供家庭住房登记查询结果的,纳税人应向征收机关提交家庭住房实有套数书面诚信保证。诚

十、重组后的企业可以承继相关所得税事项

在重组业务符合特殊性税务处理中,《通知》第六条第(四)项第2目规定,被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继。第六条第(五)项第2目规定,企业分立,已分立资产相应的所得税事项由分立企业承继。因《通知》主要解决了资产和股权的计税基础确定、亏损的结转以及部分税收优惠政策是否延续的问题,但“相关所得税事项”是指哪

些不尽明确,鉴于此,《办法》第二十八条规定,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。其中,对税收优惠政策承继处理问题,凡属于依照《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。合并前各企业或分立前被分立企业按《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的税收优惠承继处理问题按《实施条例》第八十九条规定执行。

(作者单位:湖南财政经济学院)

责任编辑 雷蕾