

集团公司压减管理层级纳税实例浅析

李慧平

一、集团公司及控股公司层级介绍

Z公司是X集团(集团公司2级全资子公司)的控股子公司(集团公司3级),X集团持股比例为70%,甲公司持股比例为30%。Z公司是高新技术企业,所得税税率为15%。A公司是Z公司的控股子公司(集团公司4级),Z公司持股比例为60%,乙公司持股比例为40%。B公司也是Z公司的控股子公司(集团公司4级),Z公司持股比例为65%,丙公司持股比例为35%。Y公司是X集团的控股子公司(集团公司3级)。通过定向增发股份方式,X集团将所属Z公司的70%股权转让至Y公司后,Z公司则由集团公司3级单位降为集团公司4级单位,其控股的A、B子公司也相应由集团公司4级单位降为集团公司5级单位。如此结果,显然不符合国务院国资委关于“央企业管理层级控制在3~4级以内”的“压减”工作要求,基于此,Z公司需要采取压减措施,将A、B公司提升为集团公司4级单位或者注销。

二、压减管理层级方案

笔者现提出三个压减集团公司管理层级方案以供选择。因为每个压减方案均涉及纳税问题,还需要进行纳税分析及筹划,最终选定纳税最少的为压减方案。

方案一:Y公司以现金收购A、B

表1

单位:万元

单位	账面净资产	评估值	其中:Z公司	
			控股比例	投资成本
A公司	770.5	1 910	60%	300
B公司	1 650.8	16 008.36	65%	710

公司的股权,将A、B公司提升为管理层级4级。此方案主要涉及缴纳企业所得税、印花税。

1. 缴纳企业所得税。

根据《财政部 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)、《财政部 税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》(财税[2014]109号)的规定,Y公司以现金收购Z公司持有A公司、B公司的股权,企业所得税处理应适用一般性税务处理规定。因此,Z公司转让股权应确认股权转让所得并计算企业所得税(Z公司是国家需要重点扶持的高新技术企业,企业所得税税率减按15%征收)。

A公司、B公司的账面净资产及其评估值和Z公司控股比例及投资成本资料见表1。

那么,Z公司应纳企业所得税:

股权转让收入: $1\ 910 \times 60\% + 16\ 008.36 \times 65\% = 11\ 551.43$ (万元)

股权投资成本: $300 + 710 = 1\ 010$ (万元)

股权转让收益: $11\ 551.43 - 1\ 010 = 10\ 541.43$ (万元)

应纳企业所得税: $10\ 541.43 \times 15\% = 1\ 581.21$ (万元)

2. 缴纳印花税。

根据印花税条例的有关规定,Y公司与Z公司签订的《股权转让协议》,双方应按股权转让金额万分之五分别缴纳印花税。

Z公司应缴纳印花税: $11\ 551.43 \times 0.05\% = 5.78$ (万元)

Y公司应缴纳印花税: $11\ 551.43 \times 0.05\% = 5.78$ (万元)

Z公司共计缴纳税款: $1\ 581.21 + 5.78 = 1\ 586.99$ (万元)

Y公司共计缴纳税款: 5.78 (万元)

Z公司、Y公司合计缴纳税款: $1\ 586.99 + 5.78 = 1\ 592.77$ (万元)

方案二:Z公司将持有的A、B公司股权无偿转让给Y公司,将A、B公司提升为管理层级4级。此方案主要涉及企业所得税和印花税。

1. 企业所得税。

(1) Z公司应缴纳的企业所得税。

根据《企业所得税法实施条例》第十六条规定:“企业所得税法第六条第(三)项所称转让财产收入,是指企业转让固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产取得的收入;”

和第二十五条规定：“企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。”Z公司将A公司、B公司股权无偿转让给Y公司，属于财产捐赠行为，应当视同转让财产，按照公允价值确定收入额，计算缴纳企业所得税。

如同方案一的计算，Z公司无偿转让A公司、B公司的股权收益应为10 541.43(万元)，那么，Z公司应缴纳的企业所得税为： $10\ 541.43 \times 15\% = 1\ 581.21$ (万元)。

(2) Y公司应缴纳的企业所得税。

根据《企业所得税法实施条例》第二十一条规定：“企业所得税法第六条第(八)项所称接受捐赠收入，是指企业接受的来自其他企业、组织或者个人无偿给予的货币性资产、非货币性资产。接受捐赠收入，按照实际收到捐赠资产的日期确认收入的实现。”Y公司取得Z公司无偿转让的A、B公司的股权，应按该股权的市场价值确认为接受捐赠收入，计算缴纳企业所得税。

如同方案一的计算，Y公司股权转让收入应为 $1\ 910 \times 60\% + 16\ 008.36 \times 65\% = 11\ 551.43$ (万元)，那么，Y公司应缴纳的企业所得税为： $11\ 551.43 \times 15\% = 1\ 732.71$ (万元)。

2. 印花税。

根据印花税条例的有关规定，Y公司与Z公司签订的《股权转让协议》，双方应按股权转让金额万分之五分别缴纳印花税。

Z公司应缴纳的印花税： $11\ 551.43 \times 0.05\% = 5.78$ (万元)

Y公司应缴纳的印花税： $11\ 551.43 \times 0.05\% = 5.78$ (万元)

Z公司共计缴纳税款： $1\ 581.21 + 5.78 = 1\ 586.99$ (万元)

Y公司共计缴纳税款： $1\ 732.71 + 5.78 = 1\ 738.49$ (万元)

Z公司、Y公司共计缴纳税款： $1\ 586.99 + 1\ 738.49 = 3\ 325.48$ (万元)

方案三：Z公司先收购其他股东持有A公司40%、B公司35%的股权，将A、B公司变成全资子公司，然后再将A、B公司吸收合并注销，取消其5级单位资格。此方案主要涉及印花税和企业所得税等。

第一阶段：收购其他股东所持A、B公司的股权，将A、B公司变为全资子公司。该阶段主要涉及印花税。

如同方案一，A、B公司净资产的评估值分别为1 910万元、16 008.36万元。按评估值计算，Z公司收购A公司的40%股权需支付股东乙公司764万元价款，收购B公司的35%股权需支付股东丙公司5 602.93万元价款，共需支付其他股东股权价款为6 366.93万元。

根据印花税条例的有关规定，Z公司与其他股东签订的《股权转让协议》，双方应按股权转让金额万分之五分别缴纳印花税。

Z公司应缴纳的印花税： $6\ 366.93 \times 0.05\% = 3.18$ (万元)

第二阶段：吸收合并注销A、B公司，取消其5级单位资格。

根据《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》(国家税务总局公告2011年第13号)及《财政部 税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号)的有关规定：纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债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、不动产、土地使用权转让行为，不征收增值税。因此，被吸收合并方A、B公司以其全部资产、债权、负债和劳动力转让给Z公司，无需缴纳增值税。

根据《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的通知》(财税[2018]57号)的规定：“按照法律规定或者合同约定，两个或两个以上企业合并为一个企业，且原企业投资主体存续的，对原企业将房地产转移、变更到合并后的企业，暂不征土地增值税。”吸收合并中，被吸收方A公司、B公司转移其房地产，无需缴纳土地增值税。

根据《财政部 税务总局关于继续支持企业事业单位改制重组有关契税政策的通知》(财税[2018]17号)的规定：“两个或两个以上的公司，依照法律规定、合同约定，合并为一个公司，且原投资主体存续的，对合并后公司承受原合并各方土地、房屋权属，免征契税。”因此，Z公司作为吸收合并方，无需缴纳契税。同时，根据财政部、税务总局的有关规定，Z公司吸收合并注销A、B公司，无需缴纳印花税及企业所得税。

根据以上相关规定，Z公司吸收合并注销A、B公司，取消其5级单位资格，无需缴纳税款。

三、结论

从以上纳税方案来看：方案一需缴纳税款1 592.77万元；方案二需缴纳税款3 325.48万元；方案三仅需在收购股权阶段缴纳印花税3.18万元，在吸收合并注销阶段则无需纳税。通过三个方案的纳税比较，单从节税角度考虑，显然方案三纳税最少，是压减管理層级的最佳方案。

(作者单位：平高集团有限公司)

责任编辑 刘黎静