

企业分立与非货币性 资产投资所得税处理的区别

陈斌才 殷德全

摘要：企业分立属于企业重组，企业分立适用特殊性税务处理，存在税负转嫁和递延纳税的问题。非货币性资产投资不属于企业重组，非货币性资产投资可以当期纳税，也可以分期纳税，但是不能递延纳税。两者的本质区别是，企业分立是在股东层面进行的资本交易，而非货币性资产投资是在公司层面进行的资产交易。

关键词：企业分立；非货币性资产投资；所得税处理；辨析

中图分类号：F234 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)20-0061-05

企业重组的所得税处理，因其业务的纷繁复杂和税收政策的相对不完善，成为企业所得税处理中的难点问题。而企业分立的所得税处理，又是企业重组所得税处理中困扰企业和税务机关的顽疾。本文以一起税务稽查案例为研究对象，剖析企业分立与非货币性资产投资这两类业务企业所得税处理的异同。

一、企业分立典型案例介绍

(一) 企业的初始股权架构

2016年5月，赵某、钱某、孙某、李某（以下简称赵某等人）分别持有F房地产开发公司（以下简称F房产）80%、6%、4%、10%的股份。F房产持有F投资公司（以下简称F投资）100%的股份，持有T美食广场100%的股份。企业的股权架构见图1。

(二) F房产的增资行为

2016年5月，F房产以其自行建造的开发产品——东方广场四层、五层、六层（评估价分别为5 200万元、9 100万

元、4 100万元）对T美食广场进行增资，并于2016年11月办理了房屋、土地使用权过户手续。T美食广场于2016年11月办理了股权变更登记手续。F房产对该项业务未作相应的账务处理，T美食广场于2016年7月作了接受投资的账务处理，注明新增的股东为F房产。

(三) 股权架构的调整

2016年6月，F房产的实际控制人赵某等人对所属企业集团的股权架构进行了调整，并于当月完成了股权变更登记。具体调整方式为：赵某等人将所持F房产的全部股权转让给了F投资。F房

产将所持F投资的全部股权转让给了赵某等人，将所持T美食广场的全部股权转让给了F投资。股权交易过程和调整后的股权结构见图2、图3。

(四) 税企争议

对于该项业务的企业所得税处理，税务机关认为，F房产以开发的东方商场四层、五层、六层对T美食广场进行增资，按照《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》（国税发[2009]31号）第七条的规定，属于非货币性资产投资，应当视同销售缴纳企业所得税。税务机关

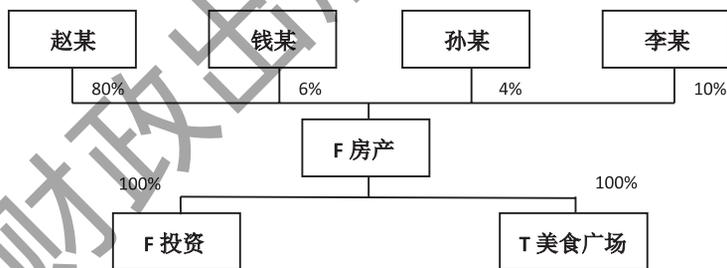


图1 企业股权架构图

作者简介：陈斌才，国家税务总局税务干部学院（中共国家税务总局党校）教授；殷德全，中国注册会计师协会业务监管部。

要求F房产按照12 000万元的房屋成本和15%的成本利润率,调增2016年度应纳税所得额1 800万元。

F房产认为,其以开发产品对T美食广场增资的行为,属于企业重组中的企业分立。由于F房产所有股东按原持股比例取得了分立企业的股权,其股东未发生变化;分立后的公司——T美食广场也未改变原来的实质经营性活动。企业在分立发生前后连续12个月分步对资产、股权进行交易,并完成了工商、税务变更登记,应当按照特殊重组进行所得税处理——被分立企业在重组当期不确认应税所得,分立企业取得的分立资产以该资产的原计税基础作为计税基础。

(五) 税务机关的证据

税务机关在对F房产进行税务检查时,由于F房产对该项增资业务没有进行相应的会计处理,所以对F房产增资行为的定性以及税务处理意见的提出,均是以被增资方T美食广场的会计处理作为主要证据。T美食广场接受增资时的会计处理为:借记“固定资产”18 400万元,贷记“实收资本——F房产”11 800万元、“资本公积——资本溢价”6 600万元。

二、企业分立业务的所得税处理

(一) 企业分立的定义

按照《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59号文)的表述,企业分立是指一家企业(以下称为被分立企业)将部分或全部资产分离转让给现存或新设的企业(以下称为分立企业),被分立企业股东换取分立企业的股权或非股权支付,实现企业的依法分立。

(二) 企业分立的股权架构

企业分立是在股东层面进行的,分立后,分立企业的股东是被分立企业的

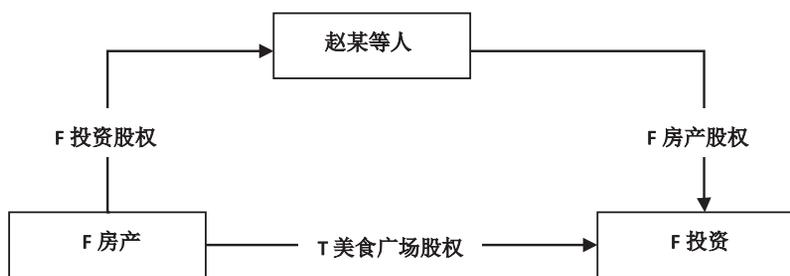


图2 股权交易流程图

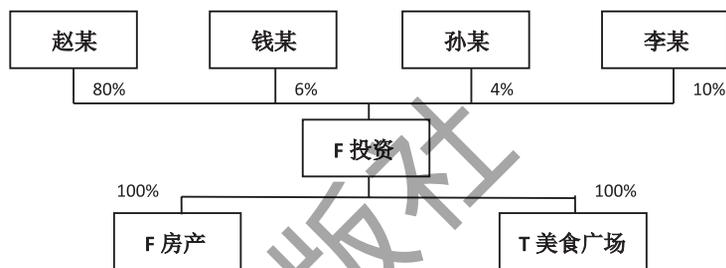


图3 调整后的股权架构图

股东而非被分立企业本身。以派生分立为例,A公司的股东是甲公司和乙公司,从A公司中分立出一个B公司,A公司存续。分立后B公司的股东可能是甲公司和乙公司,也可能是甲公司或乙公司,但不能是A公司。

企业分立后的股权架构有两种可能:(1)分立后被分立企业和分立企业的股东相同。这又可细分为两种情形,一是分立后分立企业和被分立企业的股东相同,持股比例也相同;二是分立后分立企业和被分立企业的股东相同,但持股比例不同。这两种类型的企业分立,通常是基于对业务的分立。(2)分立后被分立企业和分立企业的股东不同。这种企业分立通常是基于对人(股东)的分立。

(三) 企业分立与股权投资的区别

在税收实务中,无论是税务机关还是纳税人,容易将企业分立和股权投资混淆,把股权投资当作企业分立处理。企业分立和股权投资的主要区别是:(1)企业分立是资本交易,是在股东层面进行的。股权投资是资产交易,是在公司

层面进行的。(2)企业分立,被分立企业的资产、负债、所有者权益同步减少。股权投资,投资企业的股权投资增加,固定资产等减少,资产总额基本不变。(3)企业分立,分立企业对被分立企业分立前的债务承担连带偿还责任。股权投资,被投资企业对投资企业的债务无连带偿还责任。

(四) 企业分立的所得税处理规定

按照59号文的规定,企业分立业务的企业所得税处理(以下简称所得税处理),分为一般性税务处理和特殊性税务处理两大类。

企业分立适用一般性税务处理,各方当事人的所得税事项包括:(1)被分立企业继续存在时,被分立企业分立出去的资产,其公允价值与计税基础之间的差额,确认为应税所得或损失。被分立企业不再继续存在时,被分立企业应按清算进行所得税处理。(2)分立企业取得的分立资产和负债,以公允价值作为计税基础。(3)被分立企业继续存在时,被分立企业股东取得的对价应视同被分立企业分配进行处理。被

表1

企业分立适用一般重组和特殊重组税收负担的比较

单位：万元

重组当事人	期间	一般重组应税所得	特殊重组应税所得	特殊重组税负比较
被分立方 (A公司)	分立当期	10 000 - 6 000=4 000	0	0 - 4 000=-4 000
	分立以后	0	0	0
分立方 (B公司)	分立当期	0	0	0
	分立以后	12 000 - 10 000=2 000	12 000 - 6 000=6 000	6 000 - 2 000=4 000
被分立方股东 (甲公司)	分立当期	10 000 - 7 000=3 000	0	0 - 3 000=-3 000
	分立以后	15 000 - 10 000=5 000	15 000 - 7 000=8 000	8 000 - 5 000=3 000
应税所得合计		14 000	14 000	14 000 - 14 000=0

说明：选择一般重组，B公司取得A公司资产，甲公司取得B公司股权，均以公允价值10 000万元作为计税基础。选择特殊重组，B公司取得A公司资产，以该资产的原计税基础6 000万元作为计税基础；甲公司取得B公司股权，以原持有A公司股权的计税基础7 000万元作为计税基础。

分立企业不再继续存在时，应按清算进行所得税处理。

企业分立适用特殊性税务处理，各方当事人的所得税事项包括（以派生分立且对价全部以股权支付为例）：（1）被分立企业分立出去的资产，其公允价值与计税基础之间的差额，不确认应税所得或损失。（2）分立企业取得的分立资产和负债，以该项资产或负债的原有计税基础作为计税基础。（3）被分立企业股东放弃被分立企业股权的（以下称旧股），以放弃旧股的计税基础作为取得分立企业股权（以下称新股）的计税基础。不放弃旧股的，按照税基递延原则确认取得新股的计税基础。

（五）企业分立特殊性税务处理的实质

企业分立适用特殊性税务处理，对于被分立企业的股东而言，属于递延纳税——将本应在重组当期缴纳的税收，通过税基替换，递延至将来缴纳。对于被分立企业和分立企业而言，存在税负转嫁——将本应由被分立企业在分立当期缴纳的税收，通过税基转移，转嫁给分立企业，由分立企业在分立后缴纳。关于企业分立过程中的递延纳税和税负转嫁问题，举例说明如下：

A公司的股东为甲公司，从A公司中分立出B公司。甲公司放弃计税基础7 000万元的A公司股权，取得公允价值

10 000万元的B公司股权。A公司被分立资产的公允价值10 000万元，计税基础6 000万元。分立完成的12个月后，B公司以12 000万元的价格转让分立中取得的A公司资产，甲公司以15 000万元的价格转让B公司股权。该项企业分立业务适用一般性税务处理和特殊性税务处理税收负担比较如表1。

通过分析上表可以看出：（1）对于被分立企业和分立企业而言，企业分立适用特殊性税务处理，被分立企业的应税所得减少4 000万元，分立企业的应税所得增加4 000万元。被分立企业通过税基转移，将其本应在分立当期缴纳的税收转嫁给了分立企业，由分立企业在分立后承担。（2）对于被分立企业的股东而言，企业分立适用一般性税务处理，分立当期确认应税所得3 000万元，分立后确认应税所得5 000万元。适用特殊性税务处理，分立当期不确认应税所得，分立后确认应税所得8 000万元。被分立企业的股东通过税基替换，将其本应在分立当期确认的应税所得，递延至将来转让分立企业股权时确认。

三、非货币性资产投资的所得税处理

（一）非货币性资产投资的认定

非货币性资产投资，是指企业以非货币性资产对其他企业进行投资，取得

被投资企业的股权。非货币性资产投资具有如下特征：（1）非货币性资产投资是在公司层面进行的，属于资产交易。（2）投资后，投资企业资产负债表中长期股权投资增加，固定资产等减少，资产总额基本不变。（3）投资企业的债务由投资企业自行承担，被投资企业对投资企业的债务不承担连带偿还责任。

（二）非货币性资产投资的所得税处理

根据《财政部 国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》（财税[2014]116号，以下简称116号文）的规定，非货币性资产投资的所得税事项包括：（1）企业以非货币性资产投资，其公允价值与计税基础之间的差额，确认为资产转让所得，可以在不超过5年期限内，分期均匀纳税。（2）投资企业取得的被投资企业的股权，以公允价值作为计税基础。非货币性资产投资所得选择分期纳税的，股权的计税基础逐年调整。（3）企业以非货币性资产对外投资，应于投资协议生效并办理股权登记手续时，确认非货币性资产转让收入的实现。

（三）非货币性资产投资分期纳税的实质

企业以非货币性资产对外投资，国家之所以允许非货币性资产投资所得分期纳税，其目的主要是解决纳税人的支

付能力问题。需要说明的是,非货币性资产投资中的分期纳税与企业重组中的递延纳税不完全相同,分期纳税有明确的纳税期限(如不超过5年),递延纳税没有明确的纳税期限。但无论是分期纳税还是递延纳税,企业都可以利用延期缴纳税款的资金时间价值。另外,116号文也规定,企业发生非货币性资产投资,符合59号文规定的特殊性税务处理条件的,也可以选择特殊性税务处理,即可以选择递延纳税。

四、企业分立税务稽查案例分析

本文前述案例,我们从以下几个方面分析企业的所得税处理方法以及税务机关的所得税处理决定是否符合税法规定。

(一) 案件的处理原则

F房产以东方商场对T美食广场增资,税企双方争议的焦点是该项业务属于企业分立还是非货币性资产投资。如果将该项业务定性为企业分立,需要进一步判断其所得税处理应当适用一般性税务处理还是特殊性税务处理,再进而确定F房产是否应当在分立当期确认应税所得。如果将该项业务定性为非货币性资产投资,F房产在投资环节就要确认非货币性资产投资所得,就要选择非货币性资产投资所得是当期纳税还是分期纳税。F房产如果选择对非货币性资产投资所得分期纳税,还要确认在投资当期及以后期间应当申报的应纳税所得额。

从逻辑上来讲,一项业务的准确定性,应当以被认定事实所实际呈现出来的特征和拟定性业务应当具备的特征进行比较,根据二者的契合度来判定业务的性质。如前文所述,企业分立和非货币性资产投资的本质区别是,企业分立是在股东层面进行的资本交易,而非货币性资产投资是在公司层面进行的资产交易。其外在表现形态是,以A公司的

部分非货币性资产设立B公司,如果B公司的股东是A公司,该项业务属于非货币性资产投资;如果B公司的股东不是A公司,而是A公司的股东,该项业务属于企业分立。

(二) 案件的分析思路

F房产2016年5月以其自行建造的东方商场对T美食广场进行增资,T美食广场于2016年11月办理了股权变更登记手续。同时,F房产所属企业集团的实际控制人赵某等人于2016年6月对企业集团的股权架构进行了调整。假如没有企业股权架构的调整,F房产对T美食广场增资后,如果T美食广场增加的股东是F房产的股东赵某等人,该项业务属于企业分立。如果T美食广场增加的股东是F房产,该项业务属于非货币性资产投资。

问题是F房产对T美食广场增资后,T美食广场变更股权登记前,整个企业集团的股权架构进行了调整。在此情形下,要判定该项业务属于企业分立还是非货币性资产投资,分析思路应当是:(1)确认企业股权架构调整后,F房产、T美食广场的股东以及股东变更时间。(2)确认F房产以商场增资后,T美食广场新增的股东以及新增股东的变更时间。(3)确认T美食广场变更新增股东当期,F房产的股东。(4)T美食广场变更新增股东当期,如果其新增股东是F房产的股东,该项业务属于企业分立。如果其新增股东是F房产,该项业务属于非货币性资产投资。

(三) 案件的分析过程及结论

根据前述案情介绍和分析思路,我们对F房产增资T美食广场的行为进行定性和所得税处理,可以得出如下结论:(1)企业股权架构调整后,F房产的股东为F投资,股东变更登记时间为2016年6月。(2)F房产以商场增资T美食广场后,T美食广场新增股东为F房产,新增股东登记时间为2016

年11月。(3)T美食广场新增股东当期(2016年11月),F房产的股东是F投资(2016年6月变更)。(4)由于T美食广场新增股东登记当期(2016年11月),其新增股东是房产出资人F房产,而不是F房产的股东F投资,所以该项业务属于非货币性资产投资,应当按照非货币性资产投资进行所得税处理。(5)假设T美食广场新增股东登记当期(2016年11月),其新增股东是房产出资人F房产的股东F投资,该项业务属于企业分立,应当按照企业分立进行所得税处理。

(四) 案件的税务处理

如果将F房产以东方商场增资T美食广场的行为定性为非货币性资产投资,F房产应当按照116号文的规定进行所得税处理。所得税事项包括:(1)按照东方商场的评估价格18400万元确认非货币性资产的公允价值。(2)按照东方商场的账面成本12000万元确认非货币性资产的计税基础。(3)以非货币性资产的公允价值减计税基础,确认非货币性资产转让所得6400万元(18400-12000)。(4)在投资协议生效并办理股权登记手续时(2016年11月),确认非货币性资产转让收入的实现。(5)确认的非货币性资产转让所得6400万元,可以在不超过5年期限内,分期均匀计入相应年度的应纳税所得额,按照税法规定申报缴纳企业所得税。

(五) 案例点评

本文前述案例,从税务机关的角度看,其执法行为主要存在以下问题:(1)认定公司股东身份,应当以工商登记等外部证据作为主要证据,被投资方的会计核算资料等内部证据不能作为认定公司股东身份的主要证据。(2)在已知非货币性资产公允价值(评估价格)、计税基础的情况下,企业所得税应当查账征收而不是核定征收。(3)尽管税务机关将该项业务定性为非货币性资



图 / 王雄元

产投资,但是在认定过程中,没有比较企业分立和非货币性资产投资的区别,分析问题不全面,认定问题不准确。

从纳税人的角度看,其对该项业务的安排、定性以及所得税处理存在以下问题:(1)混淆了企业分立业务与投资业务的区别,将公司层面的资产交易当作股东层面的资本交易进行处理。(2)混淆了企业股东与实际控制人的区别。该项业务,企业自述公司股东没有发生变化,实际上每个公司的股东都发生了变化,没有变化的是公司的实际控制人,企业分立业务是在股东层面而不是控制人层面认定。(3)F投资以东方广场四层、五层、六层对T美食广场增资,评估价分别为5 200万元、9 100万元、4 100万元。同一幢楼的不同楼层,面积相同,但评估价高低相差一倍多,真实性存疑。

五、企业分立业务中的涉税风险

通过对前述案例的分析,我们认为企业在安排分立业务时,应当充分考虑以下几个方面的涉税风险。

(一)关于企业分立的商业实质

企业分立,有基于企业发展战略进行的分立,如从电信业务中分立出移动通讯业务;也有基于避税目的安排的企业分立,如先做企业分立,再作股权转让,将资产转让转化成股权转让,以规避相关税收。只有具有合理商

业目的的企业分立,才能适用特殊性税务处理。所谓合理商业目的,是指企业的业务安排不以推迟、少缴或不缴税款为主要目的。但是在税收征管实务中,如果企业对分立业务安排不当,税务机关也有可能将具有合理商业目的的企业分立判定为不具有合理商业目的,从而否定企业重组的特殊性税务处理安排。

(二)关于企业分立的业务安排

企业分立是在股东层面进行的,是资本交易。股权投资是在公司层面进行的,是资产交易。企业分立的所得税处理分为一般性税务处理(当期纳税)和特殊性税务处理(递延纳税),但非货币性资产投资的所得税只能当期纳税或分期纳税(分5年纳税),一般不能递延纳税。本文前述案例,纳税人混淆了企业分立和股权投资的区别,误将股权投资按照企业分立进行所得税处理,导致税务机关追缴税款并给予纳税人行政处罚,增加了企业的涉税风险。

(三)关于企业分立中的税负转嫁

企业分立适用特殊性税务处理,对于被分立企业的股东而言属于递延纳税,将本应在分立当期确认的应税所得递延到分立后确认。但对于被分立企业和分立企业而言属于税负转嫁,将本应由被分立企业在分立当期缴纳的税收转嫁给分立企业,由分立企业在分立后缴纳。企业在安排分立业务,尤其是在安

排分立前后股东相同、持股比例相同的分立业务(集团内分立)时,应当比较分立企业和被分立企业的税收负担,据此确定是否选择特殊性税务处理,避免在企业分立时将应税所得转嫁给税收负担重的企业,增加企业集团的整体税收负担。

(四)关于分立资产公允价值的确定

企业分立业务适用一般性税务处理,被分立资产公允价值与计税基础之间的差额,应当确认为重组所得。在企业分立业务中,被分立资产公允价值的确认,要综合考虑重组当事人之间的关联关系、重组目的、各方当事人的税收负担等因素,选择恰当的资产评估方法合理确认。但是无论选择何种方法确认资产公允价值,其结果应当合乎逻辑。如果资产公允价值的确认显失公平,如前述案例,同一商场不同楼层的评估价相差一倍多,就会存在比较大的涉税风险。

综上所述,企业分立是在股东层面进行的资本交易,非货币性资产投资是在公司层面进行的资产交易。企业分立适用特殊性税务处理,存在递延纳税和税负转嫁的问题。而非货币性资产投资可以当期纳税,也可以分期纳税,但是一般不能递延纳税。企业在安排分立业务时,应当重点关注递延纳税、税负转嫁对企业重组行为的影响。□

责任编辑 武献杰