

企业内部合并重组程序 及纳税筹划管理

隋书才 陈彪 ■

为规范企业集团内部注销、合并重组管理,完善财产交接手续,加强企业整体税收筹划管理,最大限度节约纳税成本,笔者根据《公司法》、《企业会计准则》、《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例,以及国家相关税收法律、法规及规章制度等有关规定,并结合多年总结和实践经验,将企业内部合并重组(以下简称重组)的运作程序、账务处理以及税收筹划管理归纳如下,以供大家参考。

本文所称企业注销、重组为狭义上的重组,仅指根据企业整体发展战略及经营目标,企业内部所属的不再继续经营的或无存续价值的分公司以及控股子公司,需按照规定程序到相关部门办理注销登记、清算事宜,并需要进一步重新整合、合并(包括吸收合并或新设合并)的企业重组。

一、重组的程序及步骤

根据国家有关规定,企业在实施重组时一般应遵循以下程序及步骤。

(一)确定拟合并范围。对拟注销、合并的单位需报请公司董事会决议通过,确定注销、合并公司范围。

(二)确定合并主体。即选定由哪家公司去吸收合并(或合并双方均注销后再新设合并)拟注销的公司。

(三)确定合并方式。从节税角度出发,可采取整体吸收合并方式,由合并方整体接收拟注销的被合并方的所有资

产、债权、债务及劳动力。当两个拟合并主体为同一集团公司所属内部单位时,如果拟注销的单位资产中尚有可使用并且其他单位能有效利用的资产,应本着“就近接收”的原则,由同一总机构下属的附近规模较大的、继续经营的单位整体接收拟注销的单位;如果拟注销单位的资产经认定大部分属于不良资产,没有可利用价值,可选择由总机构直接整体接收拟注销的分支机构的方式。

(四)董事会决议。公司合并计划经由董事会同意后,根据《公司章程》决定是否提交股东会审议,如需股东会审议,则必须经代表2/3以上有表决权的股东通过。

(五)草拟合并协议。《公司法》第174条规定,公司合并,应该由合并各方签订合并协议。但对于合并协议应包括哪些主要条款,《公司法》中没有明确规定。根据原对外贸易经济合作部、国家工商行政管理局发布的《关于外商投资企业合并与分立的规定》第21条规定,外商投资企业之间的合并协议主要内容包括:1.合并协议各方的名称、住所、法定代表人;2.合并后公司的名称、住所、法定代表人;3.合并后公司的投资总额和注册资本;4.合并形式;5.合并协议各方债权、债务的承继方案;6.职工安置办法;7.违约责任;8.解决争议的方式;9.签约日期、地点;10.合并协议各方认为需要规定的其他事项。企业可以此为参考。

(六)获得政府批准。如果公司合并需要主管机关审批的,则需要取得其批准。股份有限公司的合并必须经国务院授权的部门或者省级人民政府批准。

(七)成立注销清算组织机构。为加强组织领导,保证企业资产的安全完整,完善财产交接手续,明确职责分工,有序推进和落实企业注销,应当成立注销清算组织领导机构实施重组工作。其成员一般包括资产管理部门、技术部门、人力资源部门、投资部门、审计部门、营运管理部门、财务部门等部门的相关人员。

(八)编制资产负债表及财产清单。《公司法》第174条规定,公司决议合并时,应立即编制资产负债表和财产清单。在吸收合并的情况下,各并入公司应组织财务人员及相关人员编制资产负债表并提交资产清单,接收公司需要配备财务人员及相关人员,查明并入公司的债权债务状况、接管财产。

(九)对不良资产进行财产损失处理。根据编制的资产负债表和财产清单,并根据《国家税务总局关于印发〈企业资产损失税前扣除管理办法〉的通知》(国税发[2009]88号)等有关规定,由注销清算组对拟注销公司资产的真实性和完整性进行全面、彻底的清查,对各单位发生的不良资产列明清单,由技术部门出具技术鉴定证明,并根据企业内部有关规定,报请企业财产损失审批领导小组对清查出的不良资产进行财产损失审批

处理后,委托具有法定资质的中介机构出具《专项财产损失鉴证报告》,以便年末企业所得税汇算清缴时,可在税前扣除相应的损失或对以前年度已计提过的减值准备做纳税调减处理,达到减少企业所得税费用支出的目的。

(十)通知债权人和公告。因企业合并事项对债权人利益构成影响,《公司法》规定,企业应当自作出合并决议之日起10日内通知债权人,并于30日内在报纸上至少公告3次。公司合并时,合并各方的债权、债务,应当由合并后存续的公司或者新设的公司承继。

(十一)办理注销及合并登记手续。公司注销应当本着“先税务、后工商”的原则去办理。在依次按上述程序及步骤办理完毕后,应先到当地主管国税、地税机关办理“清税”手续,并办理国、地税税务注销登记手续,最后到主管工商行政管理部门办理营业执照的注销登记手续。待合并完成后,办理公司变更登记或新公司设立登记等相关手续。

二、重组废业登记管理

(一)税务登记废业管理

办理税务登记废业的一般程序:

1. 到主管税务机关服务大厅领取相关表格,按要求填报。
2. 持《发票领购簿》及已领购的所有发票到发票科办理缴销发票手续。
3. 到户籍科、规费科、执行科办理相关手续,注销登记资料由户籍科注销,传递相关管理科,由管理科、稽查科组织清税检查(需两人签字),再传户籍科进行审核审批。
4. 将需报资料交废业窗口取表受理,领取“受理通知单”,手续齐备后办理。
5. 对需补税、罚款、加收滞纳金,的,按税法规定程序办理。

编制《企业清算所得税纳税申报表》。如涉及企业所得税清算、在办理所得税清算申报时,应当报送下列资料:

- (1)企业书面申请;(2)营业执照复印件;
- (3)税务登记证副本复印件;(4)企业最后经营年度会计报表;(5)《企业清算所得税申报表》;(6)具有法定资质的中介机构出具的清算报告或审计报告。报送本表的同时,还应报送与清算资产有关的会计报表及其他有关附表,附送详细的说明材料,包括与申报清算所得税有关的负债、损失、未分配利润、基金、清算费用等情况的说明材料。

企业进行清算。不论有无清算所得,都应当在办理工商注销登记之前向当地税务机关报送《企业清算所得税纳税申报表》,并附送上述所列的有关报表和说明材料。在填写此表时,如账载金额与自行依法调整后金额不符的,应同时报送调整项目的附表。

- 国税废业需报送的相关资料:(1)《注销税务登记申请审批表》(一式二份,到税务机关领取);(2)国税税务登记证正、副本;(3)如因地址变更跨区迁出,需提供地址变更后的工商营业执照副本复印件;(4)办理《注销税务登记发票缴销清单》;(5)外商投资企业必须提供中介机构出具的清算报告或审计报告。
- 地税废业需报送的相关资料:(1)提供国税“注销通知单”复印件一份;(2)《注销税务登记申请审批表》(一式三份,需规费科科长签字;发票科注销发票及办事人员、科长签字);(3)废业申请书一份(企业自述材料);(4)上级主管部门或董事会(职代会)的决议以及其他有关证明文件;(5)营业执照被吊销的,应提交工商行政管理部门发放的吊销决定;(6)地税税务登记证、税务登记表复印件一份;(7)工商营业执照复印件一份;(8)因地址迁移办理注销税务登记,需要新工商营业执照复印件一份;(9)最近三个年度的财务报表。

在上述税务登记废业整个程序没有办理结束前,每月必须按规定履行正常纳税申报义务。

(二)工商执照废业管理

办理公司工商注销登记需提交的材料:

1. 公司清算组负责人签署的《公司注销登记申请书》(公司加盖公章)。
2. 公司签署的《指定代表或者共同委托代理人的证明》(公司加盖公章)及指定代表或者委托代理人的身份证件复印件,标明指定代表或者共同委托代理人的办理事项、权限、授权期限。
3. 人民法院的破产裁定、解散裁判文书,公司依照《公司法》作出的决议或者决定,行政机关责令关闭或者公司被撤销的文件。
4. 股东会、股东大会、一人有限责任公司的股东或者人民法院、公司批准机关备案、确认清算报告的确认文件。有限责任公司提交股东会确认决议;股份有限公司提交股东大会确认决议;一人有限责任公司提交股东签署的确认文件。股东会、股东大会、一人有限责任公司的股东或者人民法院、公司批准机关在《清算报告》上已签署备案、确认意见的,可不再提交此项材料。

5. 经确认的《清算报告》。
6. 清算组成员《备案通知书》。
7. 国税、地税的完税证明。
8. 《企业法人营业执照》正、副本,公司章程。
9. 设有分公司的公司申请注销登记,还应提交分公司的注销登记证明。
10. 法律、行政法规规定应当提交的其他文件。

在实际操作过程中,各地税务、工商部门对公司注销的流程和所需提供的资料有所不同时,按当地税务、工商部门要求办理。

三、企业重组的账务处理

在重组账务处理时,要注意区分是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并。

同一控制下的企业合并是指参与合

并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制,且该控制并非暂时性的合并。同一控制下的企业合并一般发生于企业集团内部,这些合并在母公司控制下,实现企业集团内部的资源整合。

根据《企业会计准则第20号——企业合并》的规定,同一控制下的企业吸收合并,合并方对于合并日取得的被合并方资产、负债应按其在被合并方的原账面价值确认;合并方对于合并中取得的被合并方净资产账面价值与支付的合并对价账面价值之间的差额,应当调整资本公积(资本溢价),资本公积(资本溢价)不足冲减的,调整留存收益。有关会计分录如下:

借:资产(增加被合并方账面价值)

贷:负债(增加被合并方账面价值)

银行存款、应付账款或内部往来(支付的对价)

资本公积——资本溢价或股本溢价(可借可贷,如在借方,不足冲减部分冲减盈余公积和未分配利润)

合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用,包括为进行企业合并而支付的审计费用、资产评估费用、法律咨询费用等,应当于发生时计入当期管理费用。

为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等,应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额。即:借记应付债券——利息调整,贷记银行存款。

企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用,应当抵减权益性证券溢价收入,溢价收入不足冲减的,冲减留存收益。

非同一控制下的企业合并是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的合并,一般发生于两个或两个以上独立的企业集团之间,可以理解为是一个企业购买另一个企业的交易行为。由于本文论述的是公司内部

重组行为,有关账务处理本文不再赘述。

四、企业重组的税收筹划管理

(一) 所得税筹划

《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)规定,吸收合并分为一般性税务处理和特殊性税务处理,其中特殊性税务处理实为免税重组优惠政策。

1. 一般性税务处理。(1) 合并企业应按公允价值确定接受被合并企业各项资产和负债的计税基础;(2) 被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理;(3) 被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补。

2. 特殊性税务处理。享受免税优惠政策的特殊重组需同时满足以下条件:(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上述文件规定的比例;(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,并且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%。

同一控制下且不需要支付对价的企业合并,可以选择按以下规定处理:(1) 合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础,以被合并企业的原有计税基础确定。(2) 被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继。(3) 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。(4) 被合并企业股东取得合并企业股权的计税基础,以其原持有的被合并企业股权的计税基础确定。

对于分公司之间的合并,由于属于同一控制下且不需要支付对价的企业合并,可适用财税[2009]59号文第30条的免税条款。

(二) 流转税筹划

1. 增值税。《国家税务总局关于转让企业全部产权不征收增值税问题的批复》(国税函[2002]420号)明确规定:“根据《中华人民共和国增值税暂行条例》及其实施细则的规定,增值税的征收范围为销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物。转让企业全部产权是整体转让企业资产、债权、债务及劳动力的行为,因此,转让企业全部产权涉及的应税货物的转让,不属于增值税的征税范围,不征收增值税。”需要提醒纳税人注意的是,《财政部 国家税务总局关于增值税若干政策的通知》(财税[2005]165号)规定:一般纳税人注销时,其存货不作进项税额转出处理,其留抵税额也不予以退税。另外,根据《中华人民共和国增值税暂行条例》及其实施细则的规定,如果集团公司内部的注销单位的存货资产并入到接收单位后符合持续经营目的,并非用于销售,属于无偿取得资产所有权行为,即未支付货币、货物或者其他经济利益,也就是说,该行为既不属于销售货物,也不属于视同销售货物行为的,不应征收增值税。

2. 营业税。吸收合并是合并企业的全部产权,包括资产、负债和人员,不同于一般的企业资产转让行为。《国家税务总局关于转让企业产权不征营业税问题的批复》(国税函[2002]165号)规定:“根据《中华人民共和国营业税暂行条例》及其实施细则的规定,营业税的征收范围为有偿提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产的行为。转让企业产权是整体转让企业资产、债权、债务及劳动力的行为,其转让价格不仅仅是由资产价值决定的,与企业销售不动产、转让无形资产的行为完全不同。因此,转让

企业产权的行为不属于营业税征收范围，不应征收营业税。”

(三) 地方税种筹划

1. 城市维护建设税及教育费附加。随着流转税为零，城建税、教育费附加以及地方教育费附加也将为零。

2. 土地增值税。《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字[1995]48号)规定：“在企业兼并中，对被兼并企业将房地产转让到兼并企业中的，暂免征收土地增值税。”

3. 契税。公司所属分公司的房产登记在总部名下，不存在转让问题。如有在非总公司名下，可以根据《财政部 国家税务总局关于企业改制重组若干契税政策的通知》(财税[2008]175号)的规定：“两个或两个以上的企业，依据法律规定、合同约定，合并改建为一个企业，且原投资主体存续的，对其合并后的企业承受原合并各方的土地、房屋权属，免征契税。”另外，《财政部 国家税务总局关

于企业改制重组若干契税政策的通知》(财税[2003]184号)规定：“企业改制重组过程中，同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的无偿划转，不征收契税。”

4. 印花税。《财政部 国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税政策的通知》(财税[2003]183号)规定，以合并或分立方式成立的新企业，其新启用的资金账簿记载的资金，凡原已贴花的部分可不再贴花，未贴花的部分和以后新增加的资金按规定贴花。

五、重组需注意事项

重组过程中需注意以下事项。

(一) 合并重组的合理的商业目的。

(二) 重组过程中的批准决议应对公司资产、债权、债务及劳动力的合并事项予以明确说明。

(三) 吸收合并各方的债权、债务，应当由合并后存续的公司或者新设的公

司承继。

(四) 注意确定合并时点，并进行账务处理。

(五) 注意合并重组时其增值税进项税是否有留抵现象。

(六) 可由合并方弥补的被合并方亏损的限额。

(七) 办理注销时的程序(先税务、后工商)。

(八) 企业发生符合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的企业所得年度纳税申报时，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。■

(作者单位：黑龙江省完达山乳业股份有限公司财务部 牡丹江垦区兴凯湖电业局迎春供电局)

责任编辑 崔洁

建议

加强会计人员继续教育 实施“五化”模式

孙传任 ■

会计人员继续教育是对持证人员理论知识与实际技能进行的补充、更新、拓宽和提高。山东省临沂市财政局通过尝试和总结，在会计人员继续教育方面实施了“五化”模式：一是培训教育菜单化。变原来单一的行政指令性教育为双向选择式学习，在菜单的选取上，尊重学员需求，采取必修课与选修课相结合的模式，必修课体现共性需求，选修课突出个体需要。二是培训形式订单化。推出了以远程学习为主体、集中培训为辅助、自学考试为补充、直接考核为原则的多种模式，培训人员可以根据本行业、本部门(单位)乃至个体实际情况进行自助选择。三是管理服务人性化。以人为本，注重服务质量，提供了全过程“保姆式”服务：通过印发意向调查表、调查问卷等，全面落实“以教为主导、以学为主体”的培训理念；采取固定座位、分组考勤、上课点名制度，做到人员、内容和时间的“三落实”；在报名、缴费、培训、考试、登记等环节为培训人员提供多种选择方式，包括改变一年一次的书面登记模式、通过网络就可以完成结业登记等。四是考核确认信息化。改以往年度纸质证书盖章确认的办法为电子登记模式，年底由发证机关将合格人员信息一次性录入会计从业资格信息管理系统；将会计人员继续教育信息纳入诚信档案系统，建立健全会计诚信体系。五是组织管理规范化。首先，通过制定培训规划、年度计划，明确当前和今后一个时期会计培训的指导思想、基本原则、方向目标、主要任务和保障措施，使会计培训工作的有章可循。其次，通过定期召开专题会议、开展师资培训等，研究部署有关事宜；根据知识更新、能力提高和实践锻炼三方面的要求，设计不同班次的教学计划、内容和方法，并对培训效果进行评估等。

(作者单位：山东省临沂市财政局)

责任编辑 刘黎静