

对集团内股权多次划转 企业所得税处理的探讨

薛文庆 张雷

摘要：企业集团基于战略转型等因素考虑，有时需要通过股权多次无偿划转对集团的组织结构进行调整。在这种情况下如何适用特殊性税务处理，税法并无明确规定。本文介绍了股权划转特殊性税务处理涉及的划转企业股权架构、合理商业目的、股东权益和经营连续性等方面的要求，并对股东权益连续性的含义进行了分析，建议集团内股权多次划转应适用特殊性税务处理。

关键词：股权多次划转；企业所得税；特殊性税务处理；连续性要求

中图分类号：F812.42；D922.22 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2023)04-0057-03

为了调整管理层级、整合业务条线，集团内常采用股权划转的方式进行企业重组。股权划转只有在居民企业集团内特定股权架构的企业间实施，才能享受税收优惠，适用企业所得税特殊性税务处理。集团在调整组织结构过程中，出于政策性要求、战略转型等因素考虑，有时会实施多次连续的股权划转。对于这种划转如果发生在12个月内，企业能否继续采用特殊性税务处理，税法没有明确规定。本文拟根据相关税法规定、企业重组税收减免原理并结合具体案例，探讨此种情况的企业所得税处理。

一、股权划转特殊性税务处理相关税法规定

股权划转适用特殊性税务处理的政策依据是《财政部 国家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，以下简称109号文)和对此解释的《国家税务总局关于资产(股权)划转企业所得税征管问题的公告》(国家税务总局公告2015年第40号，以下简称40号公告)。在上述两个政策文件中，集团内企业间的股权划转如要选用特殊性税务处理，必须是具有100%直接控制的母子公司或者受同一控制方100%直接控制的子公司与子公司之间的股权划转。如此一来，符合特殊性税务处理的股权划转就形成了纵向和横向两个方向，母公司划转至子公司、子公司划转至母公司、子公司划转至子公

司三种类型。为防止企业通过股权划转方式逃避缴纳税款，40号公告第七条还对股东权益连续性提出了要求，规定股权划转完成后连续12个月内发生股权结构变化，以致不符合特殊性税务处理条件的，应重新按照一般性税务处理，并进行纳税调整。

二、特殊性税务处理连续性要求分析

40号公告第七条关于股东权益连续性的要求较为笼统，对于股权结构变化不符合特殊性税务处理究竟是哪些具体情形没有展开阐述。对股东权益连续性要求一般认为有两层含义：一是根据109号文和40号公告可以直接推导出股权结构不变就是股权划转

基金项目：徐州市企业财务管理学会研究项目“不同所有制企业公平竞争下的并购重组研究”(XEFM202201)

作者简介：薛文庆，江苏省地质矿产局第五地质大队；

张雷，天衡会计师事务所(特殊普通合伙)徐州分所。

双方在12个月内仍然是100%直接控制的母子公司关系或是受同一控制方100%直接控制的子公司与子公司的关系。如果划出方、划入方股权结构在重组后12个月内发生了变化,比如划入方引入新股东,此时就应重新按照一般性税务处理。二是划入方在12个月内仍然持有划入股。

笔者认为,第二层含义与企业重组税收减免原理有所冲突。实施特殊性税务处理的前提有三个原则:具有合理商业目的、股东权益连续、经营连续。股权划转通常不影响企业的经营活动,所以主要涉及前两个原则。从股东权益连续性来看,适用特殊性税务处理的股权划转是在集团内部100%控制的企业间进行的,划转至集团外企业或是非100%控制企业的股权划转只能采用一般性税务处理。划入方持有的股权再次转让有两种情况:一是转让仍在符合100%直接控制股权架构的两类企业间进行,股东权益连续性存在;二是转让至集团外部企业或内部非100%控制企业,此时不符合政策规定的股东权益连续性。上述两种情况的性质截然不同,如果认为这两种情况下划入方都必须在12个月内持有划入股,不免以偏概全。具有合理商业目的是适用特殊性税务处理的原则之一,一般认为是税务机关的兜底条款,以防范通过股权划转方式偷逃税款。但股权再次转让的第一种情况是企业管理层级调整等现实需求,具有合理商业目的,在税法条文规定不明晰的情况下,没有理由要求企业重新进行一般性税务处理。

对于股权再次转让,笔者认为应按109号文和40号公告(含义一)再次进行判断,如果符合其要求仍然适用特殊性税务处理,否则就按一般性税

务处理。这样处理更为合法合理、易于操作。特殊性税务处理实际上是一种延迟纳税的优惠政策。对于股权在集团内特定股权架构企业间划转,无论是一次还是多次,税收优惠都限定在集团100%控制的企业间,原来的计税基础也得以延续。当股权划转至集团100%控制企业外时,再按股权公允价值减去原计税基础计算缴纳税款。这样处理与再次转让时直接按一般性税务处理相比,对于集团整体而言没有减免税款,只是推迟了纳税时间,还减少了视同销售价格认定的工作。

《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)第五条规定重组后连续12个月内不得转让所取得的股权。此条规定主要针对的是非关联企业股权收购,取得股权支付的原股东转让股权后股东权益的连续性就终止了,这与40号公告针对集团内100%控制企业间的划转有一定的区别。如果认为股权划转的划入方在重组后12个月内不得转让划入股,则集团内为调整层级及业务的多次划转要适用特殊性税务处理就需要在两年甚至更长的时间才能完成,影响了税收中性原则。而允许划入方12个月内再次转让股权,并重新作为一项新业务适用特殊性税务处理,既能清楚反映股权在100%直接控制的母公司与子公司、子公司之间的每次变更,又能实现集团内100%控制企业的快速整合。多次划转多次适用特殊性税务处理,年度汇算清缴报送资料等程序也无需改变,按40号公告规定办理即可。

另外,59号文第十条规定分步交易应按实质重于形式原则视为一项企业重组交易处理,即对于分步完成的最终达到被收购企业全部股权50%以

上、从而实现对被收购企业控制的股权收购,适用特殊性税务处理。这与股权多次划转并不相同,股权划转没有转让股权数量的限制且是在关联企业间实施,每一次划转都是一个独立步骤,无法累加,所以不存在分步交易合并为一项企业重组交易的问题。

三、案例分析

对于形成控制的股权,由母公司划转至子公司是增加管理层级,由子公司划转至母公司是减少管理层级,由子公司划转至另一子公司则是业务条线的重整。在40号公告规定的股权结构不变具有双层含义的情况下,想要适用特殊性税务处理,集团内股权划转在12个月内一般只能在原100%直接控制的母子公司或子公司之间(老路线)进行一次。如果第一次划转后能够形成新的100%直接控制的母子公司或子公司与子公司架构(新路线)时,原持有的股权还可以在新路线上再次划转。而在40号公告规定的股权结构不变只有含义一的情况下,在12个月内集团内企业原持有的股权、新划入的股权均可沿着老路线及新路线多次划转。这样一来,集团就可以在享受税收优惠政策下方便、迅速完成组织结构的调整。

例1:甲公司拥有A和B两家全资子公司,B公司又持股并控制C公司51%股权。因为战略管理需要,甲公司对所属企业管理层级进行了调整,调整前及调整后的组织结构见图1。

本例中甲公司从开始的股权架构需要进行两次划转才能调整到后来的架构。因为需要两次划转,也有两个不同的划转方案:一是甲公司先将持有的B公司股权划转至A公司,然后B公司将持有的C公司股权划转至A

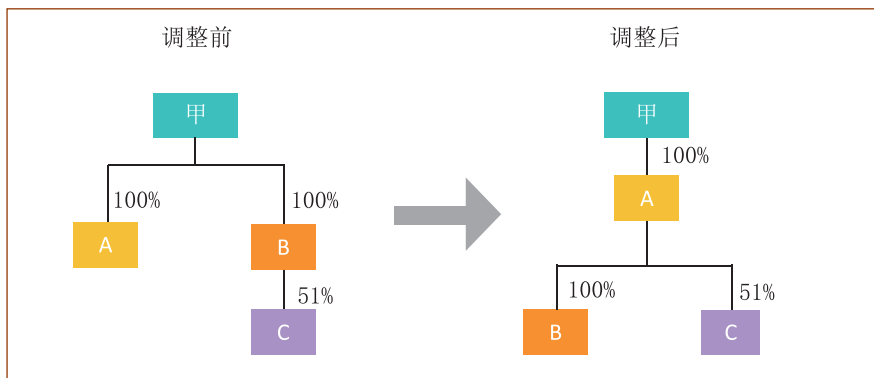


图1 甲公司组织结构图

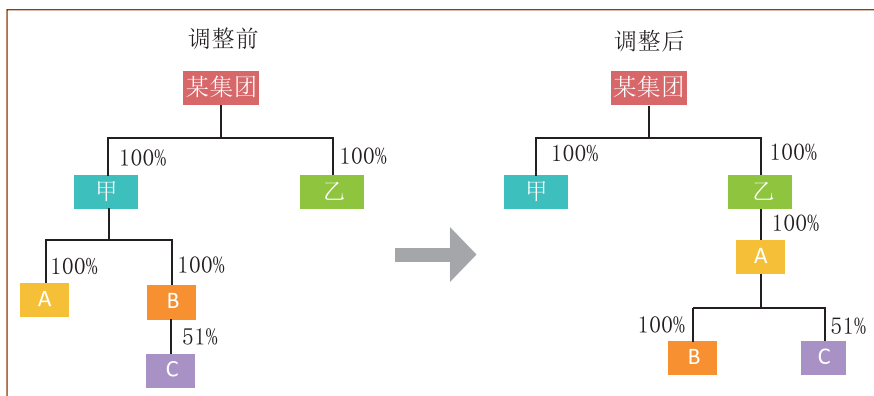


图2 某集团组织结构图

公司；二是B公司先将持有的C公司股权划转至A公司，然后甲公司将持有的B公司股权划转至A公司。方案一第一次划转是母公司至子公司，第二次划转是在A公司和B公司形成新的母子公司关系基础上子公司至母公司。方案二第一次划转是子公司至子公司，第二次划转是母公司至子公司。方案二的问题在于B公司原来与A公司是子子公司关系，后来变为子母公司关系，是否属于40号公告规定的股权结构变化？笔者认为不能认为是股权结构的变化，因为B公司与A公司仍然符合40号公告规定的股权架构，而且40号公告也没有明确界定股权结构变化的具体情形。

例2：接上例，甲公司和乙公司同为某集团全资子公司，集团决定对

集团内企业进行重组，调整前及调整后的组织结构见图2。

集团想要得到理想的组织结构，必须进行多次划转。因为涉及多次划转，也有多个划转方案，主要有两种：一是先在甲公司内部进行组织结构重整，1年后再划转至乙公司；二是先划转至乙公司，再在乙公司内部进行重整。方案一按照例1重整后，如果再次将甲公司持有的A公司股权划转至乙公司，甲公司与A公司的母子公司关系就出现了断裂，原来依据这个关系划转的B公司股权需要重新按照一般性税务处理。方案二甲公司将持有的A、B公司股权划转至乙公司，乙公司与A、B公司就形成新的母子公司关系，A、B公司就形成新的子子公司关系。此时乙公司持有的B公司股权是

新划入的股权：如果认为40号公告规定的股权结构不变具有双层含义，为了适用特殊性税务处理，乙公司必须在这次划转12个月后再进行划转；如果认为40号公告规定的股权结构不变只有含义一，乙公司则能继续将持有的B、C公司股权划转至A公司。在后一种情况下，方案二可以快速实现集团组织结构调整的目标。

四、结论

109号文和40号公告对集团内股权划转的企业所得税处理给予了税收优惠，不过其对股权的多次划转如何进行处理并没有清晰规定。集团在实施股权多次划转时，为了谨慎处理，可能会以时间换空间、跨年度进行操作。这样虽然降低了税务合规性风险，可是同样降低了集团内企业重组的效率。建议财税部门进一步明确集团内多次划转可以多次适用特殊性税务处理，为重组业务的企业所得税处理提供更加明确的指导，助力经济结构不断优化调整。

责任编辑 陈利花

主要参考文献

- [1] 王海勇. 完善企业重组所得税政策 促进经济结构战略性调整[J]. 国际税收, 2015, (2): 39-41.
- [2] 周兰翔. 股东权益连续与股权支付税政——兼论特殊重组股权支付的政策完善[J]. 财会月刊, 2015, (5): 90-92.
- [3] 姜新录, 吴健. 从一起案例看划转税收政策在上市公司并购重组中的运用[J]. 注册税务师, 2020, (11): 28-32.