

# 如何理解重组业务的所得税处理

■ 周金荣

企业重组一般涉及资产或者股权的转让,转让过程中涉及的所得税问题,对出让方而言,是是否及如何计算应纳税所得的问题;对受让方而言,主要是如何确定相关资产的计税基础。《企业所得税法》规定,出让方转让资产应按照公允价值 and 税法规定的收入确认时间确认收入、计算所得,并计入当年的应纳税所得;受让方应按照取得相关资产的实际支出作为其历史成本,确定其计税基础。但是,现实中企业重组的情况比较复杂,比如按重组目的的不同,可以将重组分为以变现为目的的重组(一般重组)与正常经营需要的重组(特殊重组)。对以变现为目的的一般重组,出让方取得现金或其他对价应该征税,适用一般性税务处理;但对出于生产经营需要进行的特殊重组征税,必然影响重组的正常进行,因此有必要对企业正常经营需要的重组制定特殊的办法,使相关企业不因重组而产生现时的纳税义务,而是将其纳税义务递延。针对这一问题,4月30日财政部、国家税务总局发布《关于企业重组业务所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号,以下简称59号文),规定特殊重组的资产转让方暂不确认财产转让所得,其取得的股权的计税基础也按照所转让资产以前的计税基础确定,而不是按照实际的交易价格确认,受让方确定受让股权或资产的计税基础也是按照相关资产原计税基础确定。这样既保证了纳税递延,又在总体上不减少国家税收。

## 一、特殊重组的界定标准

对于出于生产经营需要进行的特殊重组的所得税处理,59号文给予了特殊处理。按照59号文的规定,特殊重组的标准包括各类重组都需具有的一般标准和针对具体重组的特殊标准。

### (一) 特殊重组的一般性标准

59号文规定,企业重组同时符合下列条件的,适用特殊性税务处理规定:具有合理的商业目的,不以减少、免除或推迟缴纳税款为主要目的;被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合规定的比例;重组后连续12个月不改变重组资产原来的实质经营活动;重组交易对价中涉及的股权支付金额符合规定比例;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。由此可以看出,59号文的目的是要保证可以享受特殊重组待遇的重组确实是为了生产经营的需要,而不是为了变现。

### (二) 特殊重组的具体标准

针对不同类型的重组,59号文件还规定了各自的具体标准。一是企业合并、企业分立(单标准):股权支付金额不低于交易支付总额的85%,即包括现金在内的非股权支付比例不得高于交易总额的15%。另外,同一控制下不需要支付对价的企业合并,可以适用特殊重组。企业分立,除需要满足85%的标准外,还

须满足被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权,分立企业和被分立企业均不改变原来的实质经营活动等条件。二是股权收购、资产收购(双标准):交易的资产或股权不低于全部股权或资产的75%,且股权支付金额不低于交易支付总额的85%。三是债务重组:可以适用特殊重组规定的债务重组有两种情况:①因重组确认的应纳税所得占当年应纳税所得额50%以上;②债权转股权。四是企业法律形式改变:与上述针对不同的重组方式规定具体的特殊重组标准不同,59号文并没有规定法律形式改变的特殊重组标准,而是列举了适用一般重组的两种情况:①法人企业变为个人独资企业、合伙企业等非法人企业;②将注册登记地由境内移至境外。

## 二、一般重组和特殊重组的所得税处理

一般重组的所得税处理就是按照税法的一般规定进行处理,即取得收入的一方应按公允价值计算所得或损失,支付对价的一方应按实际支出确认相关资产的计税基础。特殊重组的所得税处理的主要特点是暂不确认所得或损失,但不确认的所得或损失只是交易中的股权支付部分,法律形式发生改变,相关资产的计税基础不变,也就是股权或资产的出让方取得的股权对价的计税基础是其出让股权或资产的原计税基础,股权或资产

的受让方取得股权或资产的计税基础也是出让方持有股权或资产的计税基础。

#### 1. 一般重组的所得税处理

按59号文的规定,两种法律形式改变按一般重组处理:法人变为非法人组织、注册登记地移至境外。具体所得税处理方式:视同企业清算、分配,股东重新投资成立新企业。企业的全部资产以及股东投资的计税基础应以公允价值为基础确定。纳税人年度中间发生合并、分立、破产、停业等情况的,填报公历当年1月1日至实际停业或法院裁定并宣告破产之日的当月月末。所以,纳税人在清算之前,应统一计算清算前的应纳税所得额,减去已经预交的所得税,作为清算之前这段时间应补缴或退还的所得税。进入清算期后,再将清算期作为一个纳税年度计算清算所得。

#### 2. 特殊重组的所得税处理

对于特殊重组的所得税处理,59号文分以下具体情况予以具体规定。

(1) 法律形式改变。其他法律形式的简单改变按特殊重组处理,直接变更税务登记,除另有规定外,有关企业所得税纳税事项(包括亏损结转、税收优惠等权益和义务)由变更后企业继承,但因住所发生变化不符合优惠条件的除外。债务人按照债务清偿额低于计税基础的差额确认所得;债权人按照收到的清偿额低于债权计税基础的差额确认损失。如果用非货币资产清偿债务,则分解为转让相关非货币性资产、按非货币性资产清偿债务两项业务,确认相关资产所得或损失。如果是债权转股权,则分解为债务清偿和股权投资两项业务,确认债务清偿所得或损失。

(2) 债务重组。债务重组确认的应纳税所得额占企业当年应纳税所得额50%以上的,在5年内均匀计入各年度的应纳税所得额。债权转股权,对债务清偿和股权投资暂不确认债务清偿所得或损失,股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定。

(3) 股权收购。被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础,以被收购股权的原计税基础确定;收购方取得被收购企业股权的计税基础,以被收购股权的原计税基础确定。收购企业与被收购企业原资产和负债的计税基础和其他所得税事项保持不变。

(4) 资产收购。被收购方确认资产转让所得或损失,收购方取得资产的计税基础按公允价值确定,被收购企业的相关所得税事项原则不变。转让企业取得受让企业股权的计税基础,以被转让资产的原计税基础确定。受让企业取得转让企业资产的计税基础,以被转让资产的原计税基础确定。

(5) 企业合并。被合并企业的所得税事项由合并企业继承,被合并企业股东取得合并企业股权的计税基础,按其原持有的被合并企业股权的计税基础确定。合并企业接受被合并资产和负债的计税基础,以被合并企业的原计税基础确定。可由合并企业弥补的被合并企业的亏损限额=被合并企业净资产公允价值×截至合并业务发生当年年末最长期限国债利率。

(6) 企业分立。被分立企业对分立出去资产可按公允价值确认财产转让所得或损失;被分立企业继续存在时,其股东取得的对价应视同被分立企业分配;被分立企业不再继续存在时,被分立企业及其股东都按清算处理。被分立企业已分立出去资产相应的所得税事项由分立企业继承;被分立企业的股东取得分立企业的股权(新股)。如需部分或全部放弃原持有被分立企业股权(旧股),新股的计税基础以放弃旧股的计税基础确定;如不放弃旧股,新股的计税基础可以是零,也可按被分立企业分出的净资产占被分立企业全部净资产的比例先调减原持有旧股的计税基础,再将调减的计税基础平均分配到新股上。分立企业接受被分立企业资产和负债的计税基础,以被分立企业的原计税基础确定。

被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额按分立资产占全部资产的比例分配,由分立企业弥补。

### 三、关键词解释: 股权支付与非股权支付

在重组过程中,购买、换取资产的一方支付的对价既可以是股权,也可以是非股权。股权可以是本企业的股权,也可以是控股企业的股权。非股权的形式很多,包括现金、银行存款、应收款项、股权或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。需要注意的是,承担债务也是支付方式的一种。如A公司购买B公司100万元的股权,如果没有给B公司的股东C支付现金,而是替其股东偿还了100万元的债务,也视同B公司的股东C取得了100万元的对价。

假定A公司购买B公司的股权,向B公司的股东C公司支付本企业100万元的股权。A公司作为支付对价的100万元股权的来源有两种可能:一是自己持有的本公司股权,二是向C公司定向增发股份。根据公司法的规定,公司不得收购本公司股份,但下列情形除外:减少公司注册资本、与持有本公司股份的其他公司合并、将股份奖励给本公司职工、股东因对股东大会作出的公司合并、分立决议持异议,要求公司收购其股份的。但收购的本公司股份应在10日内或6个月内转让或注销。因此,A公司用持有的本企业股权作为支付对价的几率很小。可能性比较大的一种方式向C公司定向增发,C公司以其持有的B公司的股权作为购买A公司增发股份的对价,形成A持有B公司股权,C持有A公司股权的结构。定向增发对A公司而言,就是以其增发的股份作为对C公司的对价,对C公司而言,就是以其持有的B公司股份作为购买A公司增发股份的对价,实际就是以股权出资。

(作者单位:财政部科研所)

责任编辑 雷蕾