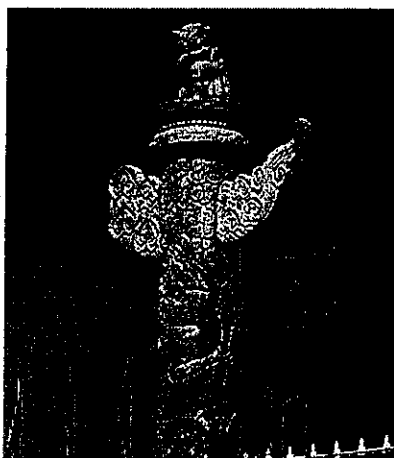


新知

中国税务/商务专业服务

二零零九年五月 第十一期



普华永道企业并购税务服务团队
联络人

傅振煌
合伙人
电话: +852 2289 3097
danny.po@hk.pwc.com

于家浩
合伙人
电话: +86 (10) 6533 2007
howard.l.yu@cn.pwc.com

陈伟权
合伙人
电话: +86 (21) 2323 3331
gary.chan@cn.pwc.com

许晓扬
合伙人
电话: +86 (20) 3819 2193
janet.xu@cn.pwc.com

普华永道企业并购税务服务团队作为在中国并购与重组税务服务市场上的领导者,其在全国范围内(包括北京、上海、广州、深圳和香港)拥有超过100名专职税务顾问。在整个并购过程中,我们团队的专家们可以为买方和卖方客户提供税务尽职调查服务并就税收优化的并购方案提出建议。同时,我们也向客户建议税收优化的投资架构和企业运营模式。当前,中国税务机关对外国投资者享受税收协定优惠待遇的居民身份和资格的审查日趋严格,我们的团队能够帮助客户向税务机关确认他们的资格,并协助完成相关申请程序。

企业重组业务所得税处理的规定已经颁布

一般来说,公司进行重组的目的有多方面,包括提高营运效率,募集资金,精简企业结构,扩大经营等,而企业重组的形式也不尽相同。在经济繁荣时期,企业往往通过重组实现业务的扩张;同样在经济低迷的时期,重组也常常被用来优化企业结构,提高营运效率。

中国新企业所得税法并未对企业重组的税务处理作出全面的规定,在新企业所得税法实施条例中,也仅仅规定:企业在重组过程中,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,应当在交易发生时确认有关资产的转让所得或者损失,相关资产应当按照交易价格重新确定计税基础。

我们在2009年4月第10期新知中曾报道了即将出台的一系列关于企业重组的税务法规和其政策倾向。财政部和国家税务总局终于在2009年4月30日颁布了《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(以下称“重组规定”)——财税[2009]59号文。

在这一期新知中,我们将对新重组规定中的要点部分予以总结,同时特别强调重组规定的关键点,以提请您的关注并采取必要行动。

重组规定的要点

企业重组的类型

正如我们在上一期新知中提到的,重组规定涵盖并界定了下列各种不同形式的重组及其相应的税务处理。

- **企业法律形式改变**—企业注册名称、住所以及企业组织形式等的简单改变。一般而言,上述改变没有任何的税务影响。但是,重组规定特别针对诸如将注册登记地转移至中国境外,或者是企业由法人转变为个人独资企业、合伙企业等非法人组织等情形作出了规定:这些法律形式的改变应当根据企业清算的有关规定进行税务处理¹。
- **债务重组**—在债务人发生财务困难的情况下,债权人按照其与债务人达成的书面协议或者法院裁定书,就其债务人的债务作出让步的事项。
- **股权收购**—一家企业通过股权支付、非股权支付或两者的组合,购买另一家企业的股权,以实现对被收购企业控制的交易。
- **资产收购**—一家企业通过股权支付、非股权支付或两者的组合,购买另一家企业实质经营性资产的交易。

¹涉及企业清算的所得税处理请参见财政部、国家税务总局在2009年4月30日颁布的《关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》—财税[2009]60号文。

PRICEWATERHOUSECOOPERS

普 华 永 道

- **合并**—一家或多家企业（以下称为被合并企业）将其全部资产和负债转让给另一家现存或新设企业（以下称为合并企业），被合并企业股东换取合并企业的股权或非股权支付，实现两个或两个以上企业的依法合并。
- **分立**—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。

一般性税务处理

总的原则是，企业进行重组时，应该在交易发生时按照所转移的相关资产和（或）股权的公允价值确认转让所得或损失，且收购方取得的相关资产和（或）股权应当按照交易价格重新确定计税基础。在基于上述原则的基础上，重组规定提出了对上述每种类型重组业务的详尽税务处理方法。

总的来说，重组业务涉及的各方应在重组发生时(强调时点)确认所得或损失，并作出相关税务处理。

特殊性税务处理

重组规定允许在满足特定条件的情况下，重组交易当事各方可选择适用特殊性税务处理方法。

适用特殊性税务处理方法的条件

重组规定指出，在同时满足以下五项条件的情况下，适用特殊性税务处理方法。

1. 企业重组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规定要求以证明该重组交易对企业来说是重大的。对于股权收购，收购企业购买的股权应不低于被收购企业全部股权的 75%；在资产收购中，受让企业收购的资产应不低于转让资产的企业全部资产的 75%；
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（或称“规定经营期限”）；
4. 重组交易对价中涉及的股权支付金额应不低于交易支付总额的 85%。换言之，非股权支付（包括现金，银行存款，应收款项，有价证券，存货，固定资产，其他资产和承担债务等）不能超过总交易支付金额的 15%；以及
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（或称“规定持股期限”）。

特殊性税务处理—递延纳税

对于一项满足上述所有条件的重组交易，重组当事各方可以选择采用特殊性税务处理方法（其实质为递延纳税）。需要注意的是，重组当事各方并非必须采用特殊性税务处理方法，而可根据自身情况选择是否采用。

特殊性税务处理方法一般的原则是，转让方对企业重组交易中股权支付的部分，暂不确认有关资产或股权的转让所得或损失；同时受让方对所取得的资产或股权的计税基础，以被转让资产或股权的原有计税基础确定。

但是，转让方仍然应该按照以下公式计算确认非股权支付金额部分所对应的资产转让所得或损失，相应资产的计税基础应作出调整。

$$\left(\frac{\text{被转让资产的公允价值}}{\text{被转让资产的计税基础}} - 1 \right) \times \frac{\text{非股权支付金额}}{\text{被转让资产的公允价值}}$$

此外，在企业合并与分立中，企业获得资产和负债的计税基础，以被合并企业、被分立企业的原有计税基础确定。

特殊性税务处理（即通过“递延纳税”在交易时暂不确认收益或损失）旨在帮助主要以股权为支付手段的企业重组。税务机关考虑到由于它几乎是一项非现金交易，如果要求企业立即确认所得并且征收所得税，参与重组的各

方可能需另筹资金纳税，由此可能阻碍企业进行具有重要商业目的重组交易。相反，对于涉及大量现金（或现金等价物）支付的企业重组，由于参与各方拥有充足的现金缴纳税款，特殊性税务处理就是不必要的。

显然，特殊性税务处理从性质上来说，并不是免税或者某种税收优惠。由于转让方暂不确认转让所得或损失，实质性税负可能被转移到受让方而已。

■ 跨境重组

重组规定中的特殊性税务处理方法同样适用于跨境重组，这对于纳税人来说无疑是个好消息。但是，该方法仅适用于以下跨境重组方式：

第一类 非居民企业向其 100%直接控股的另一非居民企业转让其拥有的居民企业股权，同时，该重组不会改变以后该项股权再次转让所产生的收益的预提税负担，且转让方非居民企业承诺 3 年内不转让其拥有受让方非居民企业的股权。

第二类 非居民企业向与其具有 100%直接控股关系的居民企业转让其拥有的另一居民企业股权。

第三类 居民企业以其拥有的资产或股权向其 100%直接控股的非居民企业进行投资，其适用的特殊性税务处理方法是该居民企业实现的资产或股权转让收益可以在 10 个纳税年度内均匀计入各年度应纳税所得额。这其实也是一种递延纳税。然而，对于这种情况，重组规定要求在交易发生时就确认收益，但可以将收益递延到一定时期内才计算税金。

第四类 财政部、国家税务总局核准的其他情形。

很明显，第一种和第二种类型是针对外资向中国境内投资的，而第三种类型是针对中资企业向中国境外投资的。第 4 种类型仅仅是一个“窗口”，让主管机关可以灵活处理在重组规定中没有考虑到的其他情形。然而，由于需要财政部和国家税务总局的审批，申请程序可能会较为复杂和漫长。尽管如此，这一规定对于重组类型不属于上述前三种情况的纳税人来说仍然是有帮助的，他们可以提请机关对其特殊的情况进行考虑。

另外值得注意的是，对于那些属于上述类型的跨境重组，如要选择采用特殊性税务处理方法，仍然需要满足前述的 5 项适用特殊性税务处理方式的基本条件。

其他要点

在重组规定中，仍有其他一些值得关注的特征。

■ 亏损的处理及“防范滥用亏损规定”

对于不符合特殊性税务处理条件的合并，被合并企业未超过法定期限的亏损将失效而不能在合并企业结转弥补。然而，对于符合特殊性税务处理条件的合并，被合并企业的亏损可以由合并企业结转弥补。为了防止盈利企业通过合并“亏损”公司滥用亏损达到降低税负的情况，重组规定引入了“防范滥用亏损规定”以限制企业滥用亏损。根据该“防范滥用亏损规定”，可由合并企业弥补的被合并企业的亏损限额依据下列公式计算：

$$\text{被合并企业净资产公允价值} \quad \times \quad \text{截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率}$$

对于不符合特殊性税务处理的企业分立，被分立企业的亏损仍然归属于被分立企业，而不能结转到分立出来的企业弥补。然而，对于符合特殊性税务处理的企业分立，被分立企业的亏损可按被分立资产占全部资产的比例进行分配，由分立企业继续弥补。

■ 合并企业与分立企业的税收事项及税收优惠

重组规定同时明确了在吸收合并和分立后，如何处理企业剩余的税收优惠。发生合并和分立后，如果存续企业的性质及适用税收优惠的条件未发生改变的，可以继续享受企业合并、分立前该企业剩余期限的税收优惠。但是，对于税收优惠的金额有一定限制。

▪ 分步重组

重组规定同时明确，对于企业在重组发生前后连续 12 个月内分步对其资产、股权进行交易，应根据“实质重于形式”原则将上述交易作为单独一项企业重组交易进行处理。这一规定可以简化很多复杂、耗时的多步骤重组业务的税务处理，譬如：某些并购交易需要依据被收购企业的盈利能力分阶段进行。

▪ 重组规定的生效日期

重组规定自 2008 年 1 月 1 日起执行，与企业所得税法及其实施条例执行日期相同，这是合乎常理的。如果重组规定是改为自颁布日起生效，那么将形成“立法真空”导致其间发生的重组交易不管是否符合特殊性税务处理的条件，均应根据一般原则（即依照所得税法实施条例第 75 条规定）征收税款。

普华永道观察

▪ 借鉴国际惯例

企业所得税法借鉴了国际通行的所得税处理方法，如：受控外国企业规则，资本弱化规则，一般反避税条款等。重组规定也沿用了大多数国际税收惯例，例如：准予对符合条件规定的重组业务递延确认转让所得或损失，被转让资产计税基础在受让方保持不变；把分步重组交易看待为单一交易；以及“防范滥用亏损规定”等。

▪ 与以往相关税收政策的不同

重组规定没有继续沿用之前在国税发[1997]71 号文中规定的较受欢迎的税收处理，例如在计算股权转让所得或损失时，允许扣除未分配利润和留存收益部分。因此，企业在重组之前，应考虑在可行的情况下先行分配留存收益，以避免可能出现的双重征税的情况。

重组规定也没有完全沿用先前另一则文件--国税函[1997]207 号文中的宽松的税收处理方法，其中对外国企业向其 100% 股权关系的关联企业转让其拥有的中国境内企业股权的，如果有合理的经营目的，可按成本价转让。重组规定将跨境重组的递延纳税处理限制在两种类型，即（类型 1）非居民企业向其 100% 直接控股的另一非居民企业转让其拥有的居民企业股权；以及（类型 2）非居民企业向与其具有 100% 直接控股关系的居民企业转让其拥有的另一居民企业股权。这毫无疑问地限制了这两种跨境重组以外的重组业务的商业可行性。

▪ 未明确事项

虽然重组规定明确了一些重组业务的税收问题，但仍然存在很多尚未明确事项，在这里列举一些重要事项：

- 如何判定特殊性税务处理方法条件之一的“商业目的”及“主要目的”？是否要针对每个单独的案例考虑其所有交易实质和背景？由于重组规则的第一个条件中对“主要目的”的判定看似与一般反避税条款（实施条例第 120 条）中的判定无实质区别，是否对重组交易的“商业目的”及“主要目的”应依据一般反避税条款的规则来评估？
- 适用特殊性税务处理方法的其中一个条件是规定经营期限（即企业重组后的连续 12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动）。如果企业基于市场环境的变化而必须改变以往的经营模式（而这是一个合理的商业原因），是否可以允许作为例外处理？
- 有些重组是以海外上市或私募资金为目的的，加入重组后 12 月的规定持股期限的政策是否符合现实需要？
- 如果企业最终违反了这些特殊性税务处理规定的限制条件，例如违反 12 个月规定经营期限和 12 个月规定持股期限等，是否需要立即缴纳税款？如果需要，转让资产的公允价值如何确定 - 采用违反条件发生时的公允价值还是追溯回重组发生时的公允价值？

▪ 征收管理

重组规定要求，企业重组符合特殊性税务处理的条件，并选择采用该等处理时，需在企业所得税年度纳税申报时向主管税务机关提交书面材料备案，目的在于证实该重组符合特殊性税务处理规定的条件，否则一律不得按特殊性重组业务进行税务处理。然而，重组规定并没有进一步阐述需要提交何种书面材料。我们推测是需要向主管税务机关提交备案的材料应包括重组的基本信息，如重组类型，重组当事各方，重组完成日期，重组中涉及的基本经济业务，对于符合特殊性税务处理方法的说明，重组前后相关资产负债的计税基础，等等。

此外，重组规定只提及填列企业所得税年度纳税申报表的居民企业需要提交备案资料，却没有提及参与跨境重组的非居民企业如果符合条件并选择采用特殊性税务处理方法的，是否也要提交备案资料。

对于境内外的纳税人来说，都希望尽快看到国家税务总局或地方税务机关出台关于新重组规定的进一步实施指导及合规性的细节。

■ 2008 年完成的企业重组

重组规定在 2008 年所得税年度申报期限的最后一个月出台（2008 年所得税年度纳税申报汇算清缴截至 2009 年 5 月到期）。我们注意到，在 2008 年间部分重组交易的进行并没有像重组规定的要求般处理，企业当时所采用的税收处理方式可能要在年度申报时按照重组规定进行纠正调整，这对在 2008 年经历和完成重组的企业是一个需要切实解决的问题。

我们建议，在 2008 年完成重组交易的企业应当尽快研究熟悉重组规定以重新评估其 2008 年重组交易对本身的税务影响。

企业应考虑在 2008 年完成的重组是否符合特殊性税务处理的条件，如果符合，应考虑特殊性税务处理方法是否一定受益，是否应该选择使用特殊性税务处理方法。如果不符合，企业则应研究一般税务处理方法以保证该重组在所得税申报表上正确填报。

如果企业曾与地方主管税务机关达成协议，允许企业在重组规定出台前暂时沿用以往旧有的税收政策，企业应尽快向相关地方主管税务机关商议如何纠正调整对重组交易的税务处理。

请注意以上必须在 2008 年企业所得税年度纳税申报截止日之前完成，显然，纳税人所剩时间不多。

结论

重组规定在最后第二条指出对于重组过程中涉及的需要特别处理的事项，由财政，税务主管部门另行规定。换言之，主管机关今后可以灵活地出台进一步的政策以明确、调整、补充甚至改变在重组规定中提及或未提及的事项。

重组规定的出台为中国税收发展带来一个全新的局面。我们相信，由于企业重组通常涉及较为复杂的交易，所以这种灵活性是必要的。

无论是在颁布重组规定前已完成重组而急需在 2008 年年度所得税申报中调整税务处理的企业，还是即将进行重组的企业，都需要尽快研究熟悉重组规定的相关政策规定，紧密跟进财政部、税务总局的执行阐释和政策，也包括地方主管税务机关的实际操作。

在接下来几期的新知中，我们将更加详细地讨论各种类型的重组业务的税务处理，分享我们对这些规定的观察和见解。与此同时，我们将举行关于重组规定的网络直播，如果您有兴趣，请点击以下链接登记：

(http://www.pwchk.com/home/eng/webcast_cn_corp_reorg_may2009.html)