

# 法规研讨会

中国直升机发展论坛

PRICEMAN HOUSE COPTERS

普年永道



## 普华永道企业并购税务服务团队

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。此外，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。

# 议程

第一部分：企业重组税务新法规概览

第二部分：企业重组税务新法规的理解

第三部分：企业重组税务新法规的案例分析

第四部分：答疑

中国企业重组税务新法规研讨会

# 一：企业重组税务新法规概览

二：企业重组税务新法规的理解

三：企业重组税务新法规的案例分析

四：答疑

## 企业重组税务新法规出台背景

- 企业所得税法
- 企业所得税法实施细则第75条
- 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号文)

59号文

## 企业重组税务新法规的内容

### 1. 企业重组的六种特定形式

- 法律形式改变
- 债务重组
- 股权收购
- 资产收购
- 合并
- 分立

### 2. 一般性税务处理的原则

- 交易发生时，确认应税所得/损失
- 以公允价值确认取得资产、股权的计税基础
- 重组前亏损不得互相弥补或结转
- 重组前税收优惠有限制地继续享受

# 企业重组税务新法规的内容

## 3. 特殊性税务处理的原则

- 五个适用特殊性税务处理的基本条件
- 特殊性税务处理的实质是推迟确认应税所得/损失
- 重组前亏损有限制地可以结转
- 非股权支付部分应在交易发生时确认应税所得/损失
- 重组企业可选择也可不选择特殊性税务处理
- 不需要事前审批；只要在年度申报作备案

- ① 75% of acquired assets
- ② Cash not less than 85%
- ③ Not tax avoidance arrangement
- ④ Continued Business (Continued holding)

将来会有更详细的资料要求公布吗？  
will come but can't tell when

## 4. 跨境重组

- 仅三种形式的跨境重组可以适用特殊性税务处理
- 财政部和税总可核准其他情形

Easy for Resident Entity "申报该申报的资料"  
No need for Foreign Entity  
Difficult

## 5. 重组前税收优惠有限制地继续享受

税务局

# 企业重组税务新法规的内容

6. 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，可作为一项企业重组交易处理

7. 2008年1月1日起生效

分步交易的  
意义为何？

*Not defined  
yet,  
need to  
wait & see*

2008年已经完成  
的企业重组是否  
有过渡性安排？

*- To avoid "Vacuum" period  
- No transitional arrangement  
- need to follow*

# 中国企业重组税务新法规研讨会

一：企业重组税务新法规概览

## **二：企业重组税务新法规的理解**

三：企业重组税务新法规的案例分析

四：答疑

# 法律形式改变

## 定义

是指企业注册名称、住所以及企业形式等的简单改变

## 一般性税务处理

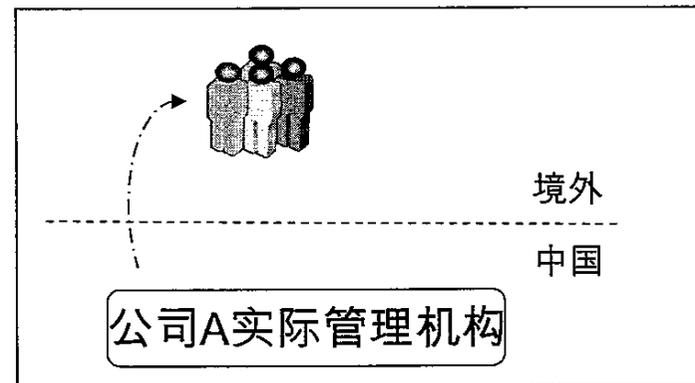
1. 企业由法人转变为个人独资企业、合伙企业等非法人组织，或登记注册地转移至境外，视同企业进行清算、分配，股东重新投资成立新企业。企业全部资产以及股东投资的计税基础均已公允价值为基础确定。

2. 其他法律形式的简单改变，可直接变更税务登记。

什么是“简单改变”？

法人转变为非法人的其他形式？

是否包括注册地未改变，但“实际管理机构”转移到境外成为非居民企业？



Not viewed as “重组”

子公司 ⇒ 分公司 ??

↓  
Follows 合并

# 债务重组

## 一般性税务处理

1. 以非货币资产清偿债务，应当分解为（1）转让相关非货币性资产；和（2）按非货币性资产公允价值清偿债务两项业务，确认相关资产的所得或损失；
2. 发生债权转股权的，应当分解为（1）债务清偿；和（2）股权投资两项业务，确认有关债务清偿所得或损失；
3. 债务人应当按照支付的债务清偿额低于债务计税基础的差额，确认债务重组所得；债权人应当按照收到的债务清偿额低于债权计税基础的差额，确认债务重组损失

## 特殊性税务处理

1. 企业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，可以在5个纳税年度内，均匀计入各年度的应纳税所得额；
2. 企业发生的债权转股权业务，对债务清偿和股权投资两项业务暂不确认有关债务清偿所得和损失，股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定。

由于A公司亏损，债转股发生时B公司取得的A公司的股权的实际价值可能小于35。税局会不会认为这个案例中B作出了让步，而A公司有债务重组的所得？

案例：

- 境外B公司100%拥有中国子公司A。
- 见下面A公司2008年初及年末的资产负债表。2008年度A公司亏损20。
- 商业银行要求A公司增加资本，否则要收回贷款。因此，2009年B公司决定将股东贷款35转为对A公司的注册资本（即债转股的交易）。

资产	100	负债 - 其中	股东贷款	35
			一般商业贷款	25
		权益		40
	100			100

资产	80	负债 - 其中	股东贷款	35
			一般商业贷款	25
		权益		40
		亏损		(20)
	80			80

2009年6月25日

# 股权收购

## 一般性税务处理

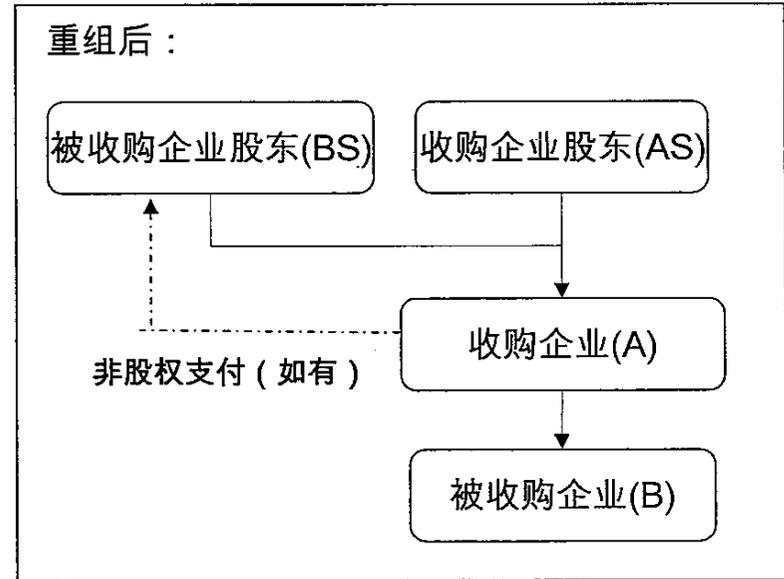
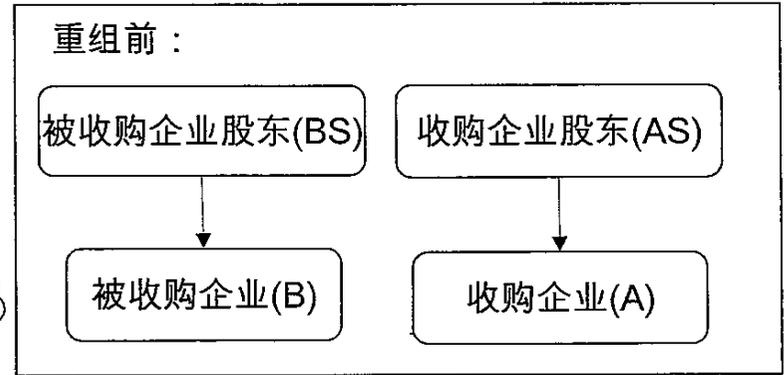
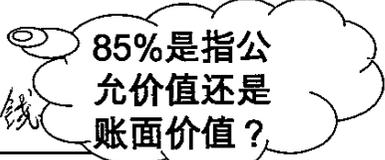
1. 被收购企业股东(BS)应以在交易时的公允价值确认转让被收购企业(B)股权的所得或损失；
2. 收购企业(A)取得被收购企业(B)股权的计税基础应以公允价值为基础

## 特殊性税务处理的条件

1. 收购企业(A)购买的股权不低于被收购企业(B)全部股权的75%；
2. 收购企业(A)在该股权收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%

## 特殊性税务处理

1. 被收购企业股东(BS)取得收购企业(A)股权的计税基础,以被收购企业(B)股权的原有计税基础确定；
2. 收购企业(A)取得被收购企业(B)股权的计税基础,以被收购企业(B)股权的原有计税基础确定；
3. 对非股权支付部分,被收购企业股东(BS)应在交易当期确认相应的股权转让所得/损失。收购企业(A)也应调整相应的资产计税基础。



# 资产收购

假设B资产净值是8000万，A支付对价1亿。如何确定各项资产的计税基础？怎样处理商誉？

## 一般性税务处理

1. 转让企业 (B) 应以交易时的公允价值确认资产转让的所得或损失；
2. 受让企业 (A) 取得资产的计税基础应以公允价值为基础

新会计准则  
has definition

全部资产的公允价值还是账面价值？

## 特殊性税务处理的条件

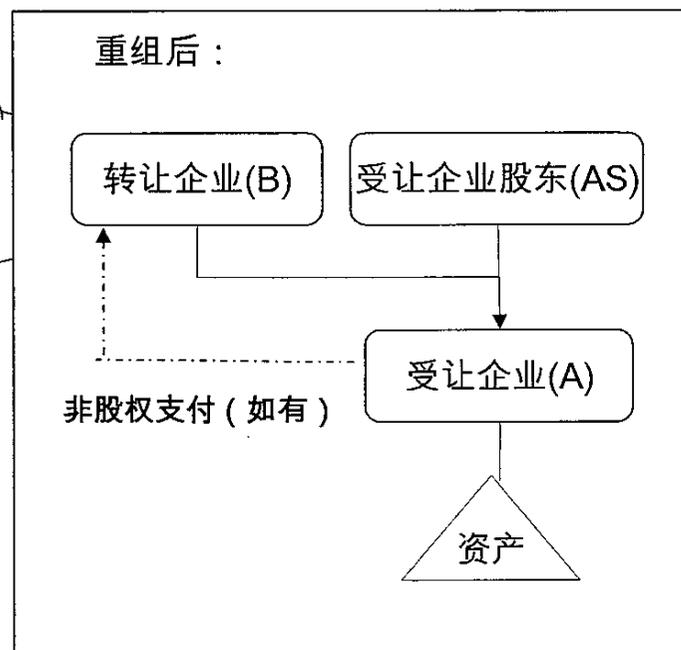
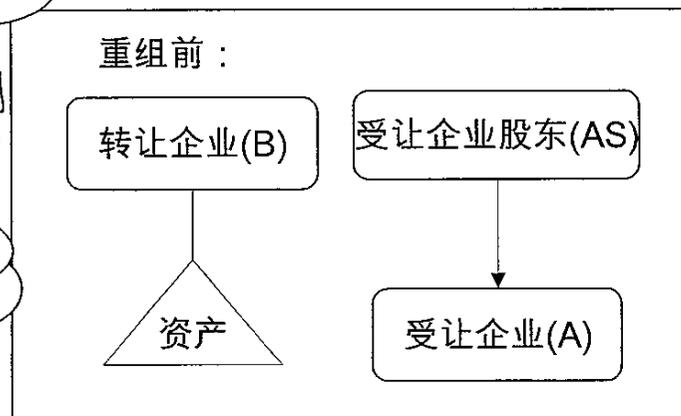
1. 受让企业 (A) 收购的资产不低于转让企业 (B) 全部资产的75%；
2. 受让企业 (A) 在该资产收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%

如转让资产中包括B的债务，A为B承担的债务是否应视为非股权支付额？

## 特殊性税务处理

1. 转让企业 (B) 取得受让企业 (A) 股权的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定；
2. 受让企业 (A) 取得转让企业 (B) 资产的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定；
3. 对非股权支付部分，转让企业 (B) 应在交易当期确认相应的资产转让所得/损失。受让企业 (A) 也应调整相应的资产计税基础。

分开考虑



2009年6月25日

# 合并

## 一般性税务处理

1. 合并企业(A)按交易时的公允价值确定接受被合并企业(B)资产和负债的计税基础；
2. 被合并企业(B)及其股东(BS)按清算进行处理；
3. 被合并企业(B)的亏损不得在合并企业(A)弥补

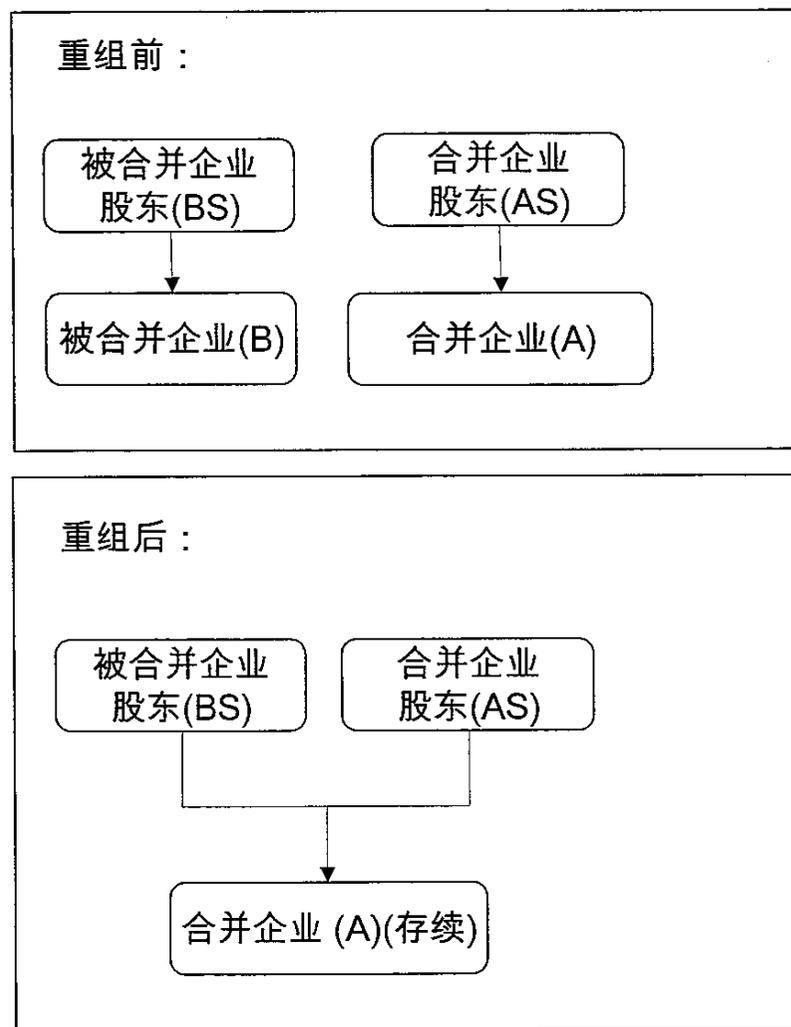
## 特殊性税务处理的条件

1. 被合并企业股东(BS)在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%；或
2. 同一控制下且不需要支付对价的合并

什么谓之“同一控制”？

垂直吸收合并是否视为特定合并？

不算  
同一控制



# 合并(续)

## 特殊性税务处理

1. 合并企业(A)(存续)接受被合并企业(B)资产/负债的计税基础,为被合并企业(B)的原有计税基础;
2. 由合并企业(A)(存续)弥补的被合并企业(B)的亏损有限额;

为什么是净资产公允价值和国债利率?

Total  
not  
annual

亏损限额=被合并企业(B)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;

亏损限额是一次性的还是每年的限额?

3. 被合并企业股东(BS)取得合并企业(A)(存续)股权的计税基础,为其原持有的被合并企业(B)股权的计税基础;
4. 对非股权支付部分,应在交易当期确认相应资产转让的所得/损失。

## 税收优惠的延续

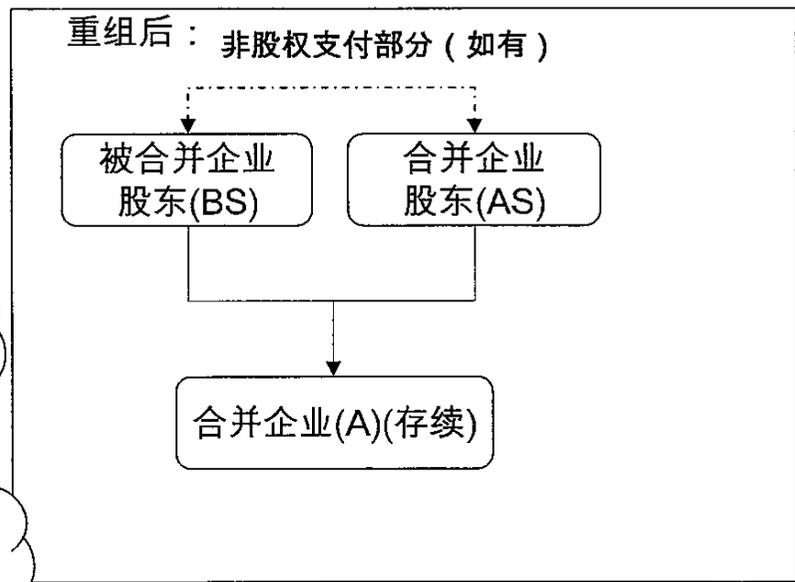
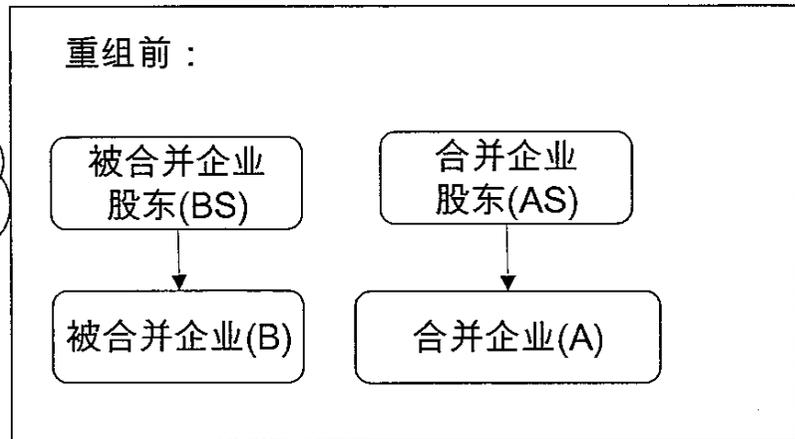
1. 吸收合并中,合并企业(A)(存续)的性质及使用税收优惠条件未发生变化的,可以继续享受合并前该企业(A)剩余期限的税收优惠,其优惠金额按企业(A)合并前一年的应纳税所得额计算。
2. 如果是新设合并,又该如何处理?

被合并企业B的税收优惠能延续吗? NO

一般性税务处理和特殊性税务处理是否相同?

↳ 两个都没

两个都清算



# 分立

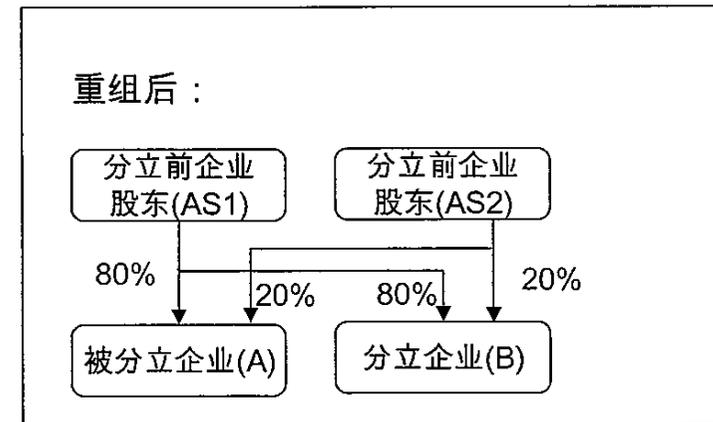
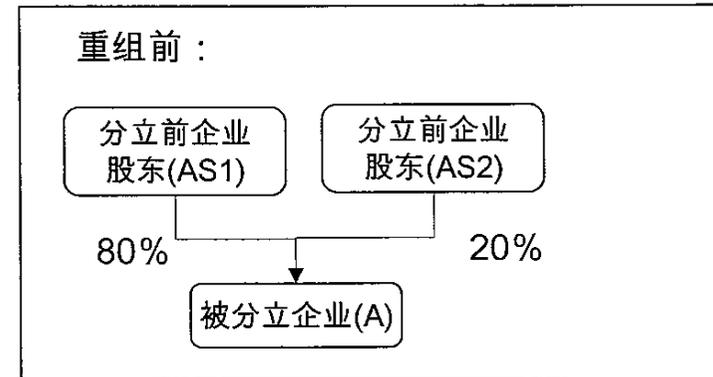
## 一般性税务处理

1. 被分立企业(A)对分立出去资产应按公允价值确认转让所得/损失；分立企业(B)应按公允价值确认接受资产的计税基础；
2. 被分立企业(A)继续存在时,其股东(AS1)取得的对价应视同被分立企业分配进行处理；不再继续存在时,被分立企业(A)及其股东(AS1&AS2)都应按清算进行处理；
3. 企业分立相关企业的亏损不得相互结转弥补。

## 特殊性税务处理的条件

1. 被分立企业股东(AS1&AS2)按原持股比例取得分立企业(B)股权；
2. 分立和被分立企业(A&B)均不改变原实质经营；
3. 被分立企业股东(AS1)在分立发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%

第一条和第三条的条件似有矛盾。该如何理解？

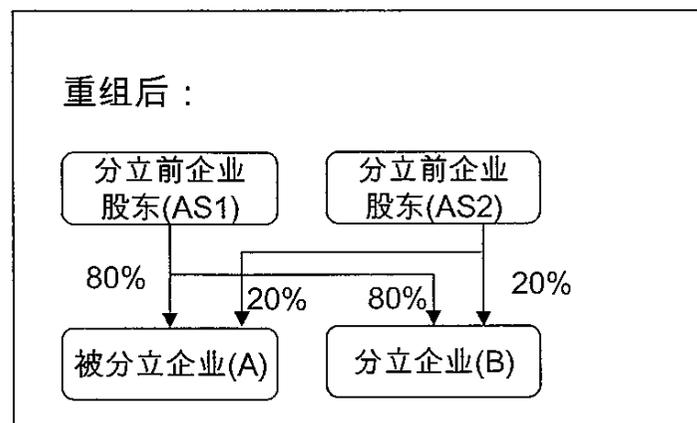
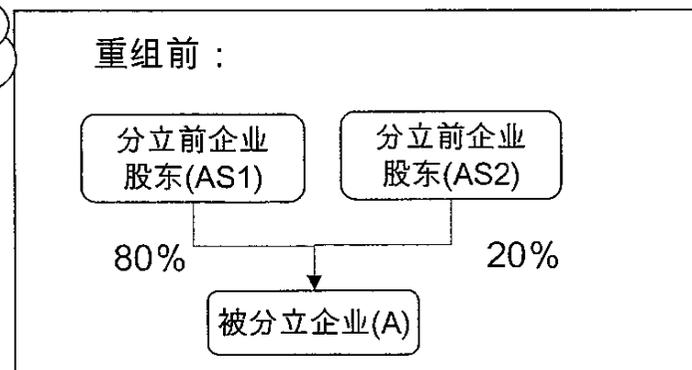


## 分立(续)

### 特殊性税务处理

1. 分立企业(B)接受被分立企业(A)资产/负债以被分立企业(A)原有计税基础确定;
2. 被分立企业(A)未超过法定弥补期限亏损可按分立资产占全部资产的比例进行分配;
3. 分立后续存企业(A)性质及适用税收优惠条件未发生改变的,可以继续享受分立前该企业剩余的税收优惠,优惠金额按企业(A)分立前一年的应纳税所得额乘以分立后企业(A)资产占分立前企业(A)全部资产比例计算;
4. AS2取得分立企业(B)的股权,如需放弃AS2原持有的被分立企业(A)的股权,AS2获得B股权的计税基础以其放弃的A的股权的计税基础确定。
5. AS2取得分立企业(B)的股权(新股),如果无需放弃其持有的被分立企业A的股权(旧股),新股的计税基础可以选择(1)为零;(2)以B的净资产占被分立前A的净资产的比例调减旧股计税基础,再将调减的计税基础分配到新股。

什么比例?  
公允价值或  
账面价值?



# 跨境重组的特殊税务处理规定

## 跨境重组特定情形1: (非居民企业-非居民企业模式)

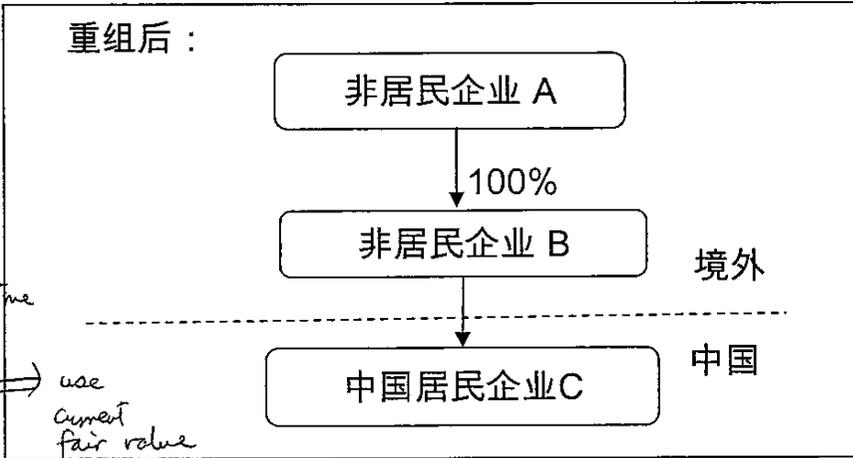
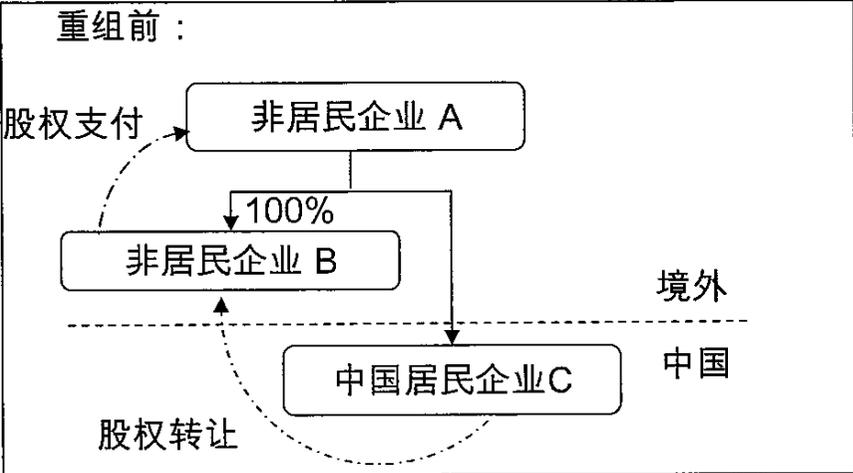
适用特殊性税务处理的要求:

- 交易需符合五项特殊税务处理的条件;
- 非居民企业A及B转认股权所得的预提所得税税负相同; 及
- 非居民企业A承诺在3年内不转让其拥有受让方非居民企业B的股权

若转让是由BVI公司到其持有的香港公司, 是否符合这个要求? OK

如果未能遵守3年的持有承诺(非跨境重组是12个月), 应如何计税?

一般重组 Back to 3 years  $\Rightarrow$  use current fair value  
~~For~~ Late charge need to sub-  
 paid assess & pay.  
 Penalty ??

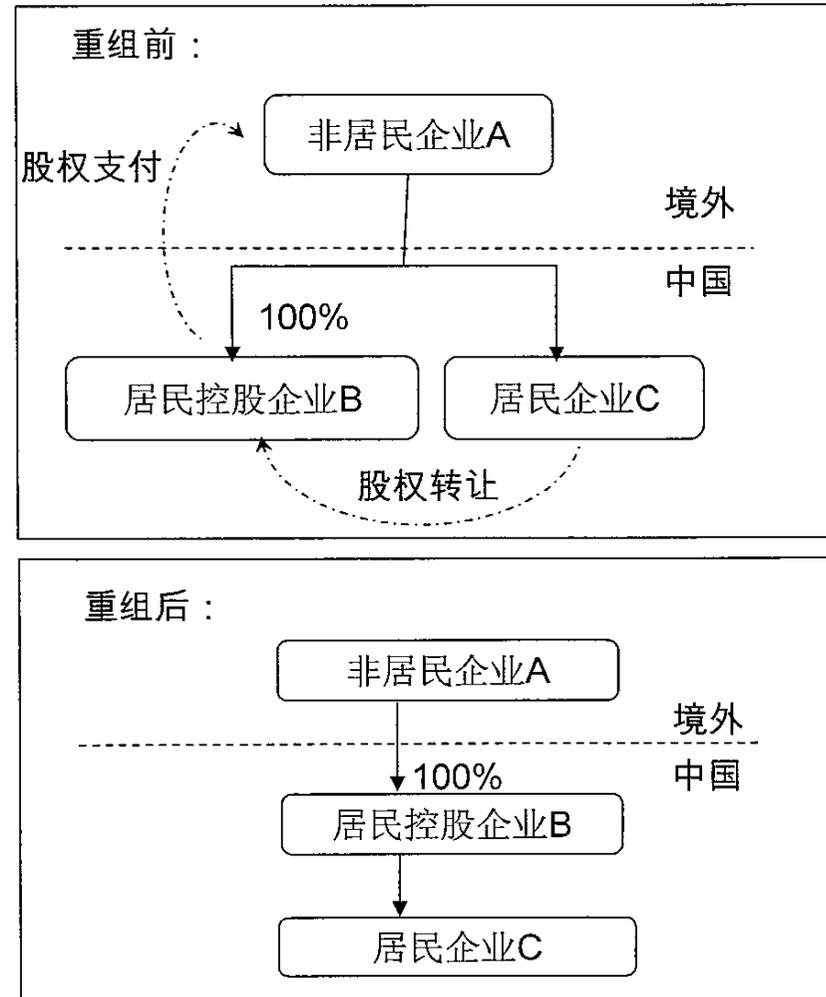


# 跨境重组的特殊税务处理规定

## 跨境重组特定情形2: ( 非居民企业 - 居民企业模式 )

适用特殊性税务处理的要求:

- 交易需符合五项特殊税务处理的条件
- 其他



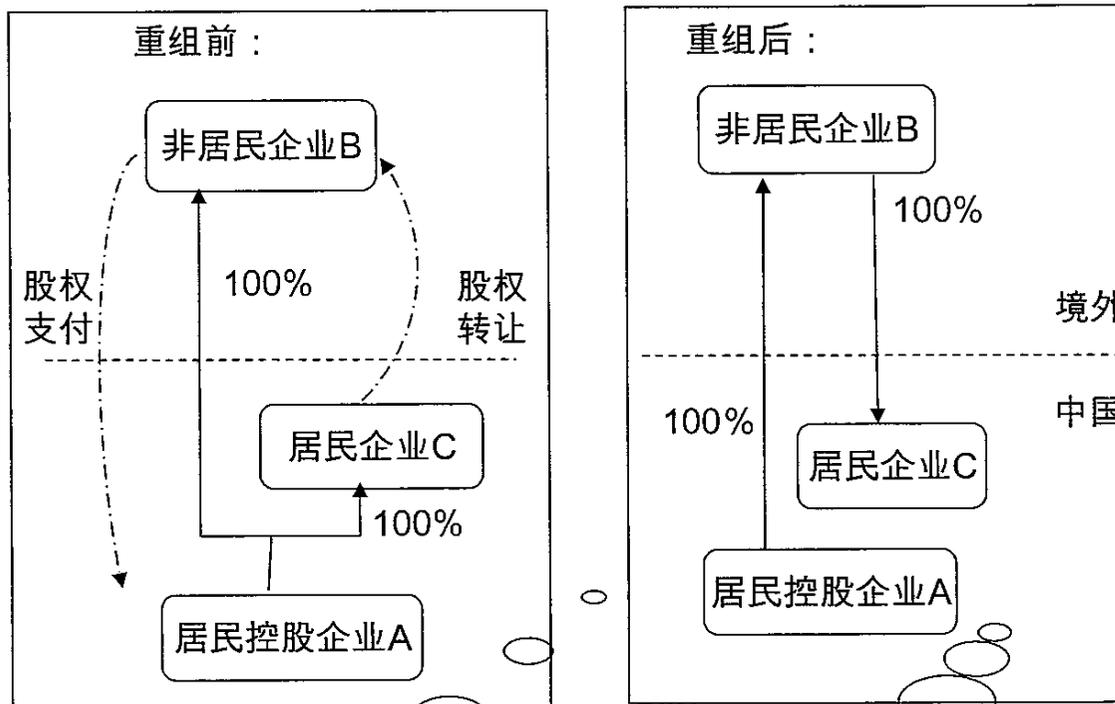
2009年6月25日

# 跨境重组的特殊税务处理规定

## 跨境重组特定情形3: (居民企业 - 非居民企业模式)

### 特殊性税务处理:

- 交易需符合五项特殊税务处理的条件;
- 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



这个特定情形用意何在?

其实59号文也允许财政部和国税总局核准其他特定情形。请问会是什么情形?以什么标准来决定?

# 中国企业重组税务新法规研讨会

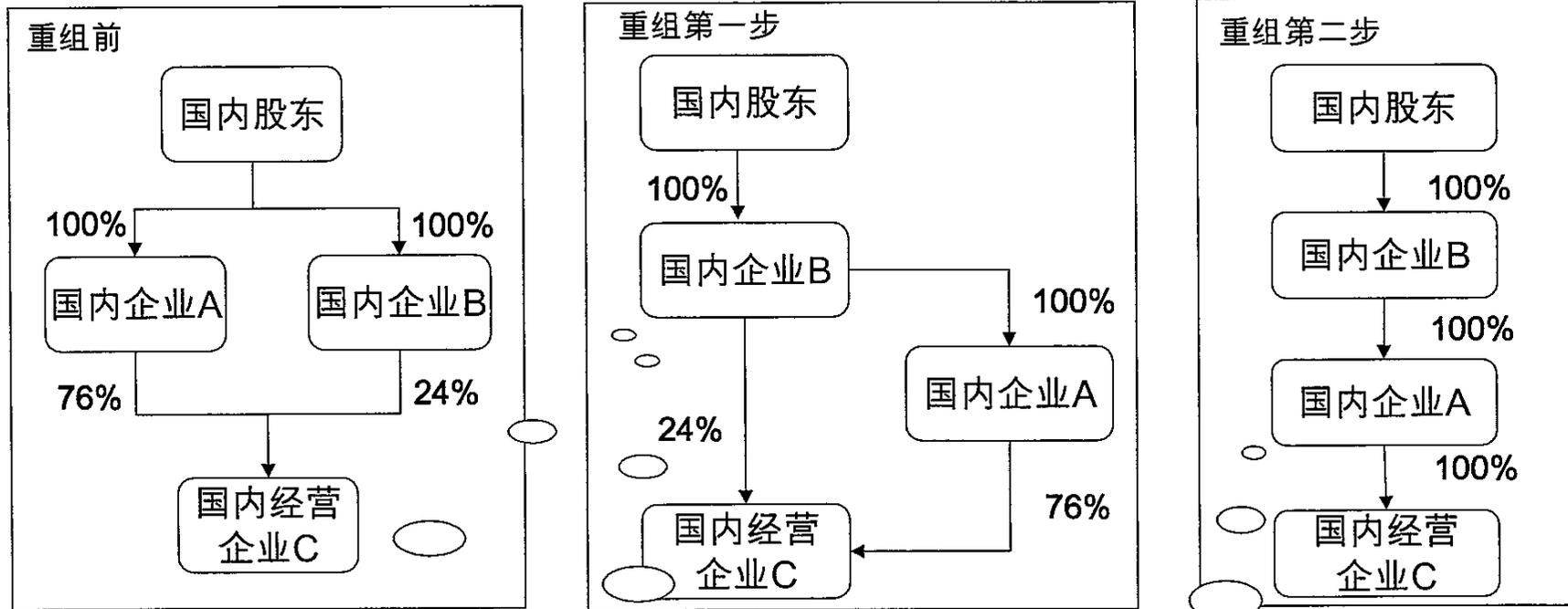
一：企业重组税务新法规概览

二：企业重组税务新法规的理解

**三：企业重组税务新法规的案例分析**

四：答疑

# 案例 1：同一集团下的重组



公司B在重组第一步是否不能适用特殊性税务处理规定？

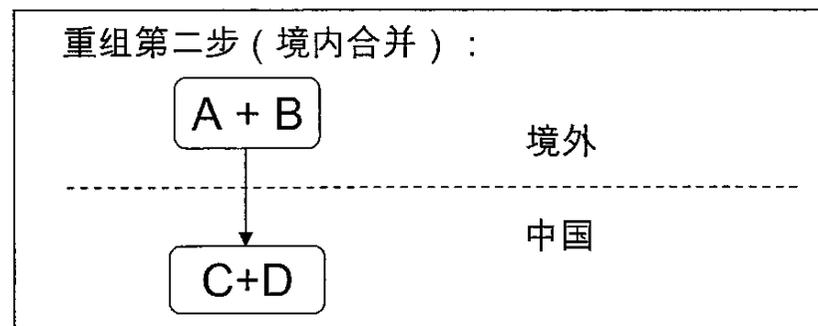
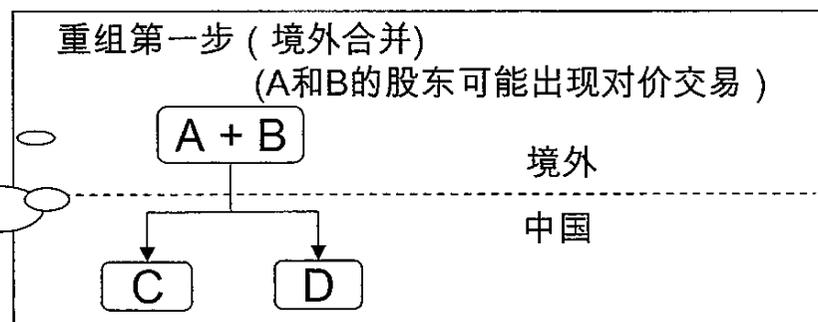
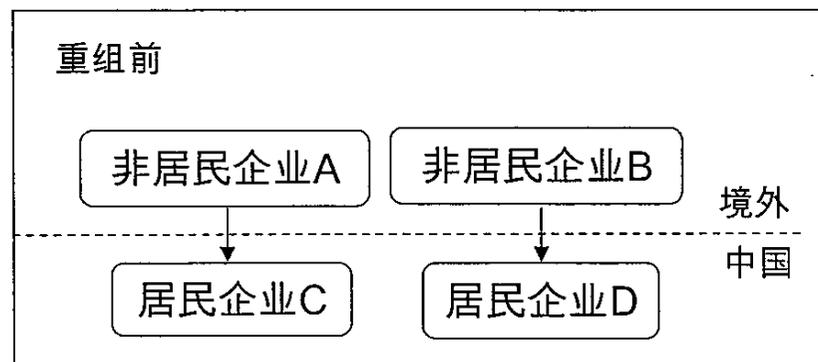
公司A和公司B都是在同一个国内股东控股下，也不成吗？

那么公司A在重组第二步又可否适用特殊性税务处理规定？

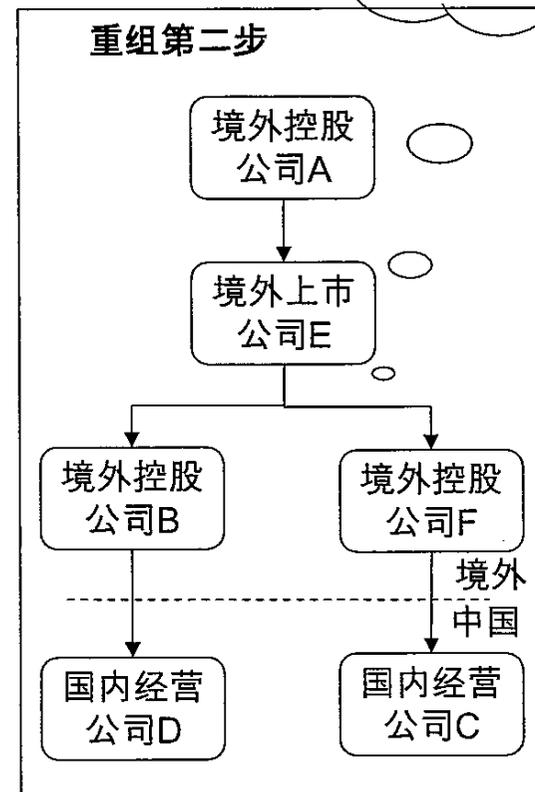
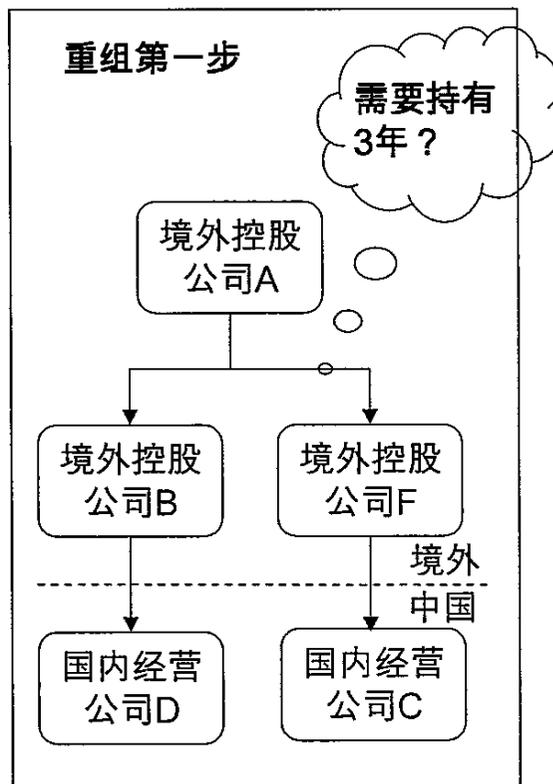
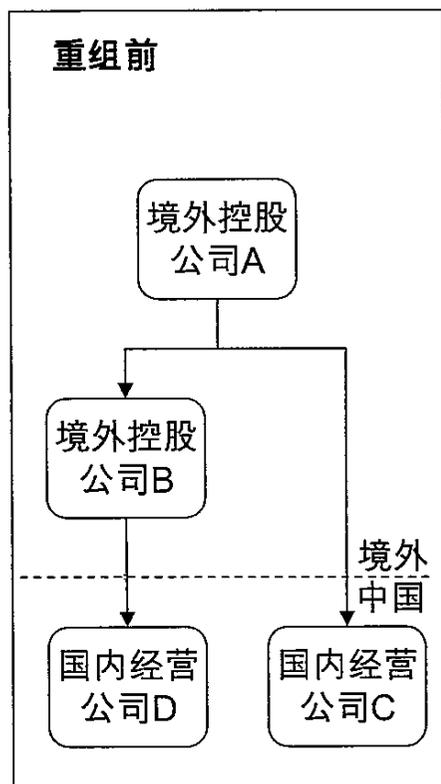
## 案例 2：境外合并是否被视为跨境重组

由于案例的合并业务都涉及外国投资方，算不算“跨境重组”业务呢？

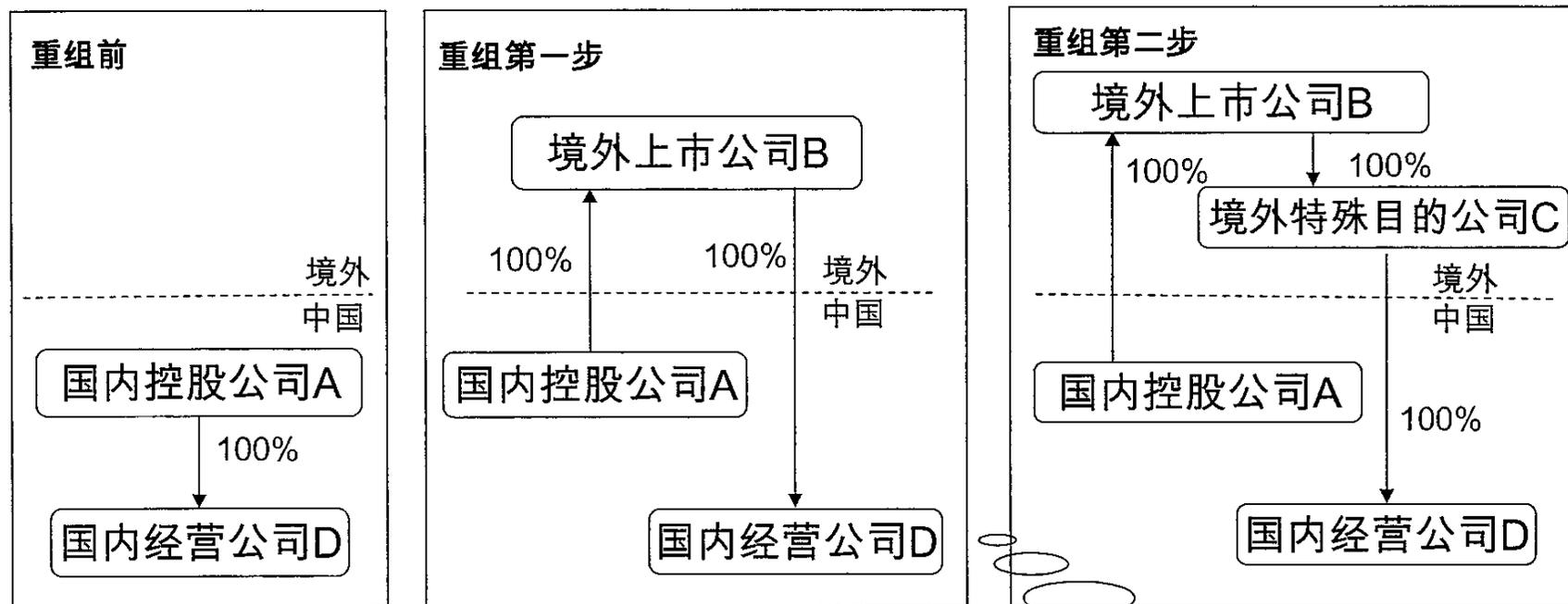
如果是跨境重组，由于59号文第7条的三种允许适用特殊性税务处理的跨境重组不包括上述合并的情形，企业是否可以向财政部和税总申请上述业务适用特殊性税务处理？



# 案例 3: 以上市为目的的海外重组



# 案例 4: 国内集团准备境外上市



要求：

- 交易需符合五项特殊税务处理的条件；
- 转让须以公允价值为基础及资本收益所产生的税款在十个纳税年度内均匀计入各年度应纳税所得额

两步骤都分别符合跨境重组的第三种和第一种情形。是否不必要在12个月内完成以满足多步骤重组的要求？

如果境外上市公司B在12个月内上市，会否违反12个月不得转让的规定？

不算转让

# 中国企业重组税务新法规研讨会

一：企业重组税务新法规概览

二：企业重组税务新法规的理解

三：企业重组税务新法规的案例分析

**四：答疑**

# 谢谢

本研讨会的内容仅作为一般参考之用,既不可视为详尽的说明也不构成法律或税务建议。法律法规的解释和影响在很大程度上取决于有关个案的事实。读者在未向普华永道客户服务组或其它税务顾问取得针对读者情况之专业意见前,请勿依据本研讨会所载的资料采取或不采取任何行动。

本研讨会的内容是根据截至2009年6月25日的资料以及于当时实施的法律而编制的。