

特殊重组下收购公司税收待遇及相关问题解析

孙占辉

(福建泉州中瑞税务师事务所有限公司, 福建泉州 362000)

【摘要】税法上关于企业重组特殊性税务处理规定体现了国家对企业必要重组活动所给予的政策支持,重组当事人身份不同其享受的税收待遇也不同。本文结合相关税收文件的规定,对特殊重组业务中收购方的税收待遇进行解析,并对其中有待进一步明确的问题提出笔者个人的建议。

【关键词】企业重组; 特殊税务处理; 税收待遇

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)将企业的重组业务分为法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等六种形式,由于其交易架构的复杂性往往使得股权收购、资产收购、合并及分立的税收处理相比其他重组方式更为复杂。本文拟结合财税[2009]59号文件,对特殊性税务处理规定下涉及股权收购、资产收购及企业合并业务(简称“特殊重组”)中收购公司层面(股权收购业务中指收购企业,资产收购业务中指受让企业,企业合并业务中指合并企业,以下统称为“收购公司”)的税收待遇规则做出解析,同时对财税[2009]59号文件涉及收购公司层面的税收规则中需要进一步予以明确的问题提出笔者个人的建议。

一、收购公司税收待遇

正如笔者在《特殊重组中目标公司股东税收待遇及其问题解析》(《财会月刊》2015年第3期)一文中提到的,企业重组业务涉及税收待遇的核心问题是重组当事方对相关资产转让所得或损失是否予以确认,并由此衍生出重组当事方对在重组中所取得资产的计税基础确定规则及重组当事方税收属性转移处理的问题。由于税收属性转移的复杂性,本文仅对特殊重组中收购公司损益确认和取得资产的计税基础确定规则两个涉税问题进行探讨。

二、重组损益确认的税收待遇

(一)重组损益确认的一般税收待遇

重组损益是指在企业重组过程中重组各方应确认的资产转让所得或损失,根据《企业所得税法实施条例》第七十五条规定,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,重组各方应当在重组业务发生时确认有关资产的转让所得或损失。所以,重组当事各方在企业重组过程中的重组损益确认应遵照一般规则,而非例外规则。

根据企业资产处置税收规则,企业在资产转让过程中应当确认的转让所得或损失计算公式如下:

资产转让所得或损失=转让资产所取得的收入-所转让资产的计税基础

其中,转让资产所取得的收入一般以所转让资产的公平市场价值为基础确定,否则税务机关可以根据反避税的规则要求企业对转让收入进行必要的纳税调整。

(二)特殊重组中收购公司的重组损益确认

企业重组业务在满足特殊性税务处理规定时,允许目标公司历史股东(股权收购业务中是指被收购企业的原股东,资产收购业务中是指转让企业,企业合并业务中是指被合并企业原股东)对于取得的适格对价部分(适格对价在重组过程中一般表现为股权对价)所对应的资产转让所得或损失给予递延确认的税收待遇。其理论基础是在特殊性税务处理规定下,目标公司历史股东通过满足特殊性税务处理规定的一般要件可以实现其对控股企业投资者利益的继续享有权,所以对于取得适格对价部分的资产转让所得并不视为其对所转让资产的利益的放弃,而仅仅是其所持有该部分利益在重组后公司继续下去的一种形式上的改变,在税收上的表现即为对该部分蕴含在投资者利益继续中的资产转让所得或损失可以予以递延确认。

从投资者利益连续的角度来看,在特殊性税务处理规定下并不存在作为支付对价的资产的利益连续问题,不应存在递延确认重组损益的情况。因此在特殊性税务处理规定中,收购公司应当根据其支付对价的形式分别做如下的处理:

1. 适格对价支付部分。对收购公司以适格对价支付重组对价的,且满足股东利益连续规则的,不存在资产转让所得或损失,因此适格对价支付的部分不存在重组损益的确认问题。

2. 非适格对价支付部分。收购公司以非适格对价作为重组对价支付形式的,需要根据该非适格对价具体类型的不同区别对待,收购公司的非适格对价支付形式主要包括:

(1) 现金支付。这里的现金包括收购公司持有的库存现金及银行存款,收购公司以现金作为支付对价的不应确认重组损益,因为以现金取得资产的交易本身不属于应税行为;从另一个角度看,即使将其视为处置现金的行为,由于现金的计税基础即为其公允价值,因此也不存在重组损益。

(2) 承担债务支付。这里的承担债务是指收购公司以承担目标公司股东债务的方式(包括承担所取得的收购资产本身所存在的债务)作为支付对价方式,对于该部分对价也不应当确认重组损益,因为以承担债务取得资产的交易本身也不属于应税行为。

(3) 其他证券支付。其他证券支付是指收购公司以适格对价以外的证券资产支付,这些证券资产可以是收购公司发行的债券、不满足股东利益连续条件的股份等,对于收购公司以发行的其他证券作为支付对价的由于交易本身不属于应税行为,所以也不存在重组损益确认的问题。

(4) 其他资产支付。其他资产是指收购公司以其持有的应收款项、存货、固定资产、无形资产及其他增值或减值资产作为重组对价支付。

对于收购公司以其他资产作为重组对价支付方式的,应当按照资产处置税收规则的要求确认相应资产转让所得或损失,即:

资产转让所得或损失=所转让资产的公允价值-所转让资产的计税基础

(三) 财税[2009]59号文件规定

财税[2009]59号文件在第六条第(六)项规定:“重组交易各方按本条第(一)至(五)项规定对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失的,其非股权支付仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失,并调整相应资产的计税基础。”

计算公式为:

非股权支付对应的资产转让所得或损失=(被转让资产的公允价值-被转让资产的计税基础)×(非股权支付金额÷被转让资产的公允价值)

从行文上看,财税[2009]59号文件并未对特殊重组中收购公司以资产作为支付对价时的重组损益确认问题作出单独的规定,而是与目标公司历史股东对于重组损益确认的问题予以合并规定。就财税[2009]59号文件的“重组交易各方”而言,收购公司对于非股权支付部分好像也需要按照上述公式确认重组损益,其中存在的问题笔者将在下文论述。

三、计税基础确定的税收待遇

(一) 特殊重组中收购公司税基确定的一般规则

企业重组业务中重组当事方对所取得资产的计税基础(也称为“税基”)确定的一般规则主要包括成本税基规则、替代税基规则和转移规则。其中:成本税基规则是指以所取得资产的公允价值作为其税基确定基础,该规则主要适用于一般性税务处理规定中的资产税基确定;替代税基规则是指以所放弃资产的调整后价值作为所取得资产的税基的确定基础,该规则主要适用于特殊性税务处理规定中的目标公司历史股东对所取得资产税基的确定;在各国税收规定中对于特殊性税务处理中的收购公司所取得的资产税基确定方法基本都作出了明确规定,多适用转移税基规则,即以所取得资产的原有调整后税基作为其在收购公司层面的税基确定基础。

1. 转移税基规则的原理及作用。企业重组业务适用特殊性税务处理规定的理论依据为特殊重组中的目标公司历史股东对控股企业投资者利益在重组后公司中的继续存在,所以在重组过程中对满足股东利益连续条件的资产转让所得或损失不予确认。由于在特殊重组过程中目标公司历史股东对所转让资产(股权收购是指所收购股权,资产收购是指所收购资产,企业合并是指被合并企业的净资产)上的投资者利益得以继续,因此在该资产上所表现的税收属性也应当由目标公司转移至收购公司。而资产的计税基础是资产的一个重要税收属性,所以转移税基规则的原理也是由特殊重组的原理引申而来,换言之,税基转移规则实质上是重组过程中税收属性转移的一个应用方面。

收购公司通过转移税基规则可以保存所取得资产上目标公司历史股东未确认的资产转让所得或损失,从而将该资产转让所得或损失递延至收购公司最终处置资产时确认,所以转移税基规则起到了损益暂存的作用。

2. 转移税基规则的应用。由于转移税基规则的依据是重组中资产税收属性的转移,所以收购公司对于在企业重组中所取得资产的税基应当以该资产在目标公司的原有税基为基础,同时根据税基调整规则。若目标公司历史股东在企业重组中确认了相应的资产转让所得或损失,对于已确认的资产转让所得或损失应当调整相应资产的税基。

由于目标公司历史股东对所转让资产的所得或损失的确认取决于收购公司支付对价的具体方式,所以转移税基规则的具体应用也应当根据收购公司不同的对价支付方式分别确定。

(1) 完全适格对价支付。对于收购公司完全以适格对价作为重组对价支付方式的,由于目标公司历史股东并未确认重组过程中的资产转让所得或损失,因此应当以重组中所取得的目标公司历史股东原有的资产进行调整

后的税基作为该项资产在收购公司的税基,即:

取得资产的计税基础=原有资产调整后的计税基础

(2)不完全适格对价支付。收购公司以适格对价和非适格对价混合作为重组对价支付方式并且满足特殊性税务处理规定一般要件的,由于目标公司对其中非适格对价部分已经按照规定确认了相应的资产转让所得或损失,所以对这部分已经确认的资产转让所得或损失应当调整收购公司取得资产的计税基础,即:

取得资产的计税基础=原有资产调整后的计税基础+目标公司历史股东确认的资产转让所得-目标公司历史股东确认的资产转让损失

(二)财税[2009]59号文件规定

财税[2009]59号文件对于特殊重组中收购公司取得资产的计税基础原则上采用了转移税基规则,具体分析如下:

1. 基本规定。财税[2009]59号文件在第六条中对不同形式的特殊重组中收购公司取得被收购资产的计税基础按照转移税基规则做了具体的规定,如:股权收购中收购企业取得被收购企业股权的计税基础以被收购股权的原有计税基础确定,资产收购中受让企业取得转让企业的资产的计税基础以被转让资产的原有计税基础确定,企业合并中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. 非适格对价支付。前文已述财税[2009]59号文件对于企业重组过程中涉及非适格对价支付方式的有关资产转让所得或损失的处理规定,财税[2009]59号文件对于重组对价中存在非股权支付对价并且目标公司历史股东需要确认相应资产转让所得或损失的应将该已确认的资产转让所得或损失调整收购公司所取得资产的计税基础。需要注意的是,此处用于调整所取得资产计税基础的“资产转让所得或损失”并非收购公司确认的金额,而是指目标公司历史股东所确认的金额,即存在非股权支付的情况下,收购公司取得资产的计税基础为:

取得资产的计税基础=原有资产调整后的计税基础+(目标公司历史股东所转让资产的公允价值-目标公司历史股东所转让资产的计税基础)×(非股权支付金额÷目标公司历史股东所转让资产的公允价值)

四、案例说明

为了便于理解特殊重组中收购公司的税收待遇,分别针对股权收购和资产收购中收购公司税收待遇举例说明如下:

(一)股权收购

例1:A公司以其增发的400 000股普通股(每股市价23.75元)及公平市场价值为500 000元的短期投资(计税基础为300 000元)收购B公司持有的M公司90%的普通股(公平市场价值为10 000 000元,计税基础为7 000 000

元),M公司为B公司的全资子公司,收购完成后M公司变为A公司的控股子公司,其他条件满足特殊性税务处理规定的一般要件。

解析如下:

特殊性税务处理规定测试:在该股权收购中收购对价总金额为10 000 000元,其中股权支付对价(适格对价支付)为9 500 000元(400 000×23.75),占交易支付总额的95%>85%,非股权支付(短期投资支付)金额为500 000元,占交易支付总额的5%;收购股权占M公司全部股权的90%>50%。所以该股权收购交易可以适用特殊性税务处理规定。

A公司重组损益确认:在该重组业务中,A公司支付收购对价的方式包括适格对价也包括非适格对价,对于适格对价部分不存在重组损益确认问题。而对于非适格对价部分由于是非现金资产,A公司应当确认资产转让所得或损失,该资产的公平市场价值为500 000元,计税基础为300 000元,因此应确认的资产转让所得为200 000元。

A公司取得的股权的计税基础的确定:A公司在股权收购中所取得股权的原有计税基础为7 000 000元,而B公司在此次股权收购中实现的股权转让所得为3 000 000元(10 000 000-7 000 000),但当期确认的资产转让所得为150 000元[(10 000 000-7 000 000)×(500 000÷10 000 000)],当期未确认而予以递延确认的资产转让所得为2 850 000元(3 000 000-150 000)。所以A公司取得的股权的计税基础为7 150 000元(7 000 000+150 000)。

重组税收待遇对比:

若A公司适用一般性税务处理规定,其在股权收购中的非股权支付对价应当确认的资产转让所得为200 000元,其所取得股权的计税基础为10 000 000元,待A公司在日后转让所取得的股权时(假定该股权的公允价值不变)应当确认的股权转让所得为0,所以A公司于一般性税务处理规定下在整个交易所确认的资产转让所得为200 000元。

若A公司适用特殊性税务处理规定,其重组业务发生时由于非股权支付部分所应当确认的资产转让所得为200 000元,其所取得股权的计税基础为7 150 000元,待A公司在日后转让所取得的股权时(假定该股权的公允价值不变)应当确认的股权转让所得为2 850 000元(10 000 000-7 150 000),即A公司于特殊性税务处理规定下在整个交易所确认的资产转让所得为3 050 000元(200 000+2 850 000)。

由此可见,在特殊性税务处理规定下,就整个交易而言收购公司A公司所确认的资产转让所得比一般性税务处理规定下所确认的资产转让所得多出2 850 000元,该金额恰恰为在转移税基规则理论下目标公司历史股东递

延确认的资产转让所得。所以对于收购公司来说,在特殊性税务处理规定中存在对目标公司历史股东所递延确认的资产转让所得重复确认的税收事实。

(二) 资产收购

例2:A公司以其增发的400 000股普通股(每股市价23.75元)及公平市场价值为500 000元的短期投资(计税基础为300 000元)收购B公司的下列实质性经营资产(如下表所示)。已知B公司收购日的资产总额的公平市场价值为12 000 000元,其他条件满足特殊性税务处理规定的一般要件。

B公司资产价值与损益处理			单位:元
资产类别	公允价值	计税基础	处置损益
存货	2 000 000	1 800 000	200 000
固定资产	6 000 000	4 200 000	1 800 000
无形资产	2 000 000	500 000	1 500 000
合计	10 000 000	6 500 000	3 500 000

解析如下:

特殊性税务处理规定测试:在该资产收购中收购对价总金额为10 000 000元,其中股权支付对价(适格对价支付)为9 500 000元,占交易支付总额的95%>85%,非股权支付(短期投资支付)金额为500 000元,占交易支付总额的5%;收购资产占B公司全部资产的83.33%>50%。所以该收购交易可以适用特殊性税务处理。

A公司重组损益确认:在该重组业务中,A公司支付收购对价的方式既包括适格对价也包括非适格对价。对于适格对价部分不存在重组损益确认问题,而对于非适格对价部分,由于是非现金资产,A公司应当确认资产转让所得或损失。该资产的公平市场价值为500 000元,计税基础为300 000元,因此应确认资产的转让所得为200 000元。

A公司取得收购资产计税基础的确定:A公司在资产收购中所取得的资产的原有计税基础为6 500 000元,而B公司在本次资产收购中实现的资产转让所得为3 500 000元(10 000 000-6 500 000),但当期确认的资产转让所得为175 000元 $[(10 000 000-6 500 000) \times (500 000 \div 10 000 000)]$,当期未确认而予以递延确认的资产转让所得为3 325 000元(3 500 000-175 000)。所以A公司取得资产的计税基础为6 675 000元(6 500 000+175 000)。

重组税收待遇对比:

若A公司适用一般性税务处理规定,其在资产收购中的非股权支付对价应当确认的资产转让所得为200 000元,其所取得资产的计税基础为10 000 000元,待A公司日后转让所取得的资产时(假定A公司未计提折旧且该资产的公允价值不变,不影响分析结果)应当确认的资产转让所得为0,所以A公司于一般性税务处理规定下在整个

交易所确认的资产转让所得为200 000元。

若A公司适用特殊性税务处理规定,其重组业务发生时由于非股权支付所应当确认的资产转让所得为200 000元,其所取得资产的计税基础为6 675 000元,待A公司在日后转让所取得的资产时(假定A公司未计提折旧且该资产的公允价值不变,不影响分析结果)应当确认的资产转让所得为3 325 000元(10 000 000-6 675 000),即A公司于特殊性税务处理规定下在整个交易所确认的资产转让所得为3 525 000元(200 000+3 325 000)。

由此可见,在特殊性税务处理规定下,从整个交易角度来看收购公司A公司所确认的资产转让所得比一般性税务处理规定下所确认的资产转让所得多出3 325 000元,该金额恰恰为在转移税基规则下目标公司历史股东所递延确认的资产转让所得。所以就收购公司而言,在特殊性税务处理规定下存在对目标公司历史股东递延确认的资产转让所得重复确认的税收事实。

五、需进一步明确的内容

财税[2009]59号文件以及后续的国家税务总局《关于发布〈企业重组业务企业所得税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2010年第4号,简称“第4号公告”)是我国目前关于企业重组业务企业所得税处理办法的纲领性文件,分别对企业重组业务的实体内容及程序作了多角度多方面的规定,但笔者认为其在某些方面的规定仍不尽合理或不够明晰,现试对其中某些方面提出个人建议。

(一) 重组损益确认税收待遇问题

财税[2009]59号文件对特殊重组中重组当方的重组损益统一在第六条第(六)项进行了规定,但并未就重组各方分别进行规定,笔者认为这一规定显得过于简单化,并不符合重组损益确认的实际情况,主要体现在:

1. 重组损益确认规则不清。重组损益确认规则不清主要是指收购公司资产转让所得或损失确认的规则在财税[2009]59号文件中的表述不够清晰,主要体现在:

(1) 资产转让损益确认的一般规则不清。在特殊重组中,对目标公司历史股东而言,由于其在被投资企业中享有的投资者利益通过股东利益连续规则在重组后的公司中得以继续,所以对于其取得的适格对价部分所对应的资产转让所得或损失不予当期确认,仅对其取得非适格对价部分所对应的资产转让所得或损失予以确认,这即是目标公司历史股东在重组中的损益确认规则。

但对于收购公司而言,以非适格对价作为重组对价支付方式的,并不存在其对所转让资产的投资者利益连续问题,所以对于该部分的重组损益应当按照一般的资产处置税收规则确认相应的资产转让所得或损失,即:

资产转让所得或损失=被转让资产的公允价值-被转让资产的计税基础

财税[2009]59号文件尽管对重组业务所得税的税收

规则做了较为详细的说明,但并未明确规定收购公司对于非适格对价资产转让所得或损失是否应当采用上述的一般资产处置损益确认规则,这就使得在实务中收购公司在资产转让时是采用一般资产处置税收规则还是按照财税[2009]59号文件中的公式计算确定资产转让所得或损失存在争议。

(2)公式本身问题。财税[2009]59号文件在第六条第(六)项中使用了“重组交易各方”的词语,在实务中很容易将其理解为适用于重组各方当事人,即对于收购公司而言在确认非适格对价所对应的资产转让所得或损失时也应按照上述公式予以计算确定。

若收购公司在非适格对价支付时全部采用资产支付,由于此时就收购公司而言非适格对价的金额与所转让资产的公允价值相等,这种情况下财税[2009]59号文件中的资产转让所得或损失的计算公式遵照了一般资产处置损益确认规则。但当收购公司在非适格对价支付中除了资产支付方式外,还伴有承担债务支付方式和发行适格对价以外的其他证券支付方式的,财税[2009]59号文件公式的适用性将存在如下的问题:

首先,在承担债务或者发行其他证券支付方式中的支付对价本身不属于收购公司的资产,所以不应存在所谓的转让所得或损失的确认问题。其次,以承担债务或者发行证券方式支付的,由于该类支付属于非适格对价支付,因此支付对价应当计入公式中的非股权支付金额。但其并不构成被转让资产,从而不能计入公式中的被转让资产的公允价值。所以这将导致公式中的“非股权支付金额”大于“被转让资产的公允价值”,也就是说按照财税[2009]59号文件的公式计算将使得收购公司的重组损益确认存在“乘数”效应,这也不符合资产处置损益确认的一般税收规则。

所以,财税[2009]59号文件对于收购公司重组损益确认的规则并未进行清晰的解释,建议区分收购公司和目标公司历史股东及其他重组当事方,对他们在重组业务中应当确认的重组损益分别进行规定。

2. 重组损益存在重复征税的问题。尽管重组业务中的特殊性税务处理规定使得目标公司历史股东享受了递延确认资产转让所得或损失的税收待遇,但是对于收购公司而言,由于采用了转移税基规则将使得目标公司历史股东在重组中递延确认的重组损益在收购公司最终处置所取得的资产时再次被确认,所以就重组交易当事方整体的税收待遇而言存在对同一所得的明显重复征税现象,这一点可以从例1、例2中得到验证。

笔者建议可以在收购公司层面适当地引入成本税基规则,这样可以综合考虑税收属性结转中的净经营亏损及税收利益。虽然有可能使得国家税收利益在时间价值上遭受损失,但可以使得目标公司历史股东享受到

切实的递延纳税的优惠政策,同时也不会因为收购公司的重组纳税阻碍重组业务的开展,真正体现了重组税制对必要重组活动的政策扶持。

(二)计税基础确定税收待遇

虽然财税[2009]59号文件规定在特殊性税务处理中对收购公司所取得资产的计税基础采用税基转移规则,但在具体内容上以及实务处理过程中仍然存在如下的不合理或者不清晰之处:

1. 转移税基规则的价值取向。从重组税制的理论依据可知,重组税制为了避免对企业必要的、有效率的重组活动的阻碍,对目标公司历史股东在重组业务中的资产转让所得给予了递延确认的税收待遇,即在满足投资者利益连续的情况下其资产转让所得或损失无须在重组业务发生时予以确认,而是留待其最终处置重组中的适格对价时再确认相应的资产转让所得或损失。

正是基于投资者利益连续规则,财税[2009]59号文件对于收购公司在重组业务中取得的资产采用了转移税基规则,但转移税基规则通过税基的不变或者有限调整将目标公司历史股东未确认或未全部确认的资产转让所得或损失予以保留,并留待收购公司使用或最终处置所取得资产时再行确认,这将导致目标公司历史股东递延确认的资产转让所得或损失在最终处置所取得资产时的重复确认问题。通常,具体反映在以下两个方面:①若目标公司存在递延确认相关的资产转让所得的,收购公司也会再次确认该递延所得,这将导致对同一所得的重复征税;②若目标公司存在递延确认的相关资产转让损失的,收购公司也会再次确认该递延损失,这将导致国家税收利益的流失。

所以,笔者认为这种转移税基规则既不满足税收中性要求,也不利于对企业开展必要重组活动的鼓励,违背了税法对重组活动加强指引的立法初衷,建议考虑对特殊性税务处理规定中的收购公司税基确认问题适用成本税基规则。

2. 控股公司股权支付税基确定规则。财税[2009]59号文件规定,股份支付是指企业重组过程中购买、换取资产的一方以本企业或其控股企业的股权、股份作为支付对价的一种支付形式。所以根据财税[2009]59号文件规定控股企业的股权属于特殊重组中的适格对价,但国家税务总局第4号公告将“控股企业”解释为由本企业直接持有股份的企业,也即收购公司的子公司。

在收购公司以控股企业的股份作为支付对价并取得资产时,其所取得资产的计税基础应当如何确定呢?

依据财税[2009]59号文件的规定应当按照所取得资产的“原有计税基础确定”,即按照转移税基规则确定所取得资产的计税基础。财税[2009]59号文件中规定,收购企业取得被收购企业股权的计税基础,以被收购股

权的原有计税基础确定(股权收购);受让企业取得转让企业资产的计税基础,以被转让资产的原有计税基础确定(资产收购);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(企业合并)。

但笔者认为尽管转移税基规则存在如上文所述的重复征税或者税基减少的问题,但在同一税收事项中应当采用统一的税收待遇而非不同的税收待遇,否则将违背税收公平原则。所以财税[2009]59号文件中关于以控股企业股份作为支付对价时税基确认规则的规定没有错误,但收购企业以其控股企业的股权作为支付对价,实质上是以其所持有的非货币性资产作为支付对价,对比其他的非适格对价支付形式,此时的企业重组业务将转变为非货币资产交换而非财税[2009]59号文件所规定的六种形式中的任意一种企业重组方式,所以其不应当再适用重组规则。

另外,对于非货币性资产交换业务明显不符合重组实质中的投资者利益连续规则的,即使采用类似美国税制中的同类资产交换的损益不确认规则,对所取得资产税基的确定也不应当再适用转移税基规则,而应当采用替代税基规则,否则将造成企业滥用税基转移规则以逃避纳税义务的行为。

因此,笔者建议修改国家税务总局第4号公告中控股公司的定义,或者重新修订财税[2009]59号文件中以控股企业股份作为支付对价的计税基础确定规则。

3. 取得资产的税基分摊。如前所述,收购公司在特殊重组中取得资产的税基按照其原有计税基础确定,如果存在非股权支付并且目标公司历史股东确认了相应的资产转让所得或损失的,应当根据该已确认的资产转让所得或损失调整收购公司已取得资产的计税基础。

在收购公司存在非股权支付的情况下,对于如何根据目标公司历史股东确认的资产转让所得或损失调整收购公司取得资产的计税基础以及如何在所取得的资产之间进行分摊,财税[2009]59号文件及国家税务总局第4号公告均未作出明确规定。实务中在以下两个方面会存在争议,笔者试对其进行分析。

(1)分摊方式。分摊方式是指对于所取得的资产既有增值资产也有减值资产的情况下,是按照资产转让净所得或净损失计算分摊还是将资产转让所得或损失分别予以计算分摊?

笔者认为既然财税[2009]59号文件允许重组交易当事方确认资产转让损失(即重组损失),应当对转让所得或损失分类计算分摊,即将资产转让所得在所取得的增值资产之间进行分摊,而资产转让损失应当在所取得的减值资产之间进行分摊,这样一来所取得资产的调整后的税基将会比较接近于其理论税基。

(2)分摊方法。分摊方法是指对于所确认的资产转让所得(或损失)如何在增值资产(或减值资产)之间进行分摊。常见的分摊方法包括:按照所取得资产的公平市场价值比例计算分摊、按照所取得资产的原有计税基础比例计算分摊及按照所取得资产的转让所得(或损失)比例计算分摊。

笔者认为应当按照所取得资产的转让所得(或损失)比例计算分摊,主要理由是调增(调减)计税基础的资产转让所得(损失)会影响收购公司在重组完成后再次转让所取得资产时的转让所得(损失),所以对已实现的资产转让所得或损失对原有计税基础的分摊从另一个角度看,是对未确认的资产转让所得或损失的分摊,对于这部分未确认的资产转让所得或损失分摊若按照资产的公平市场价值或者原有计税基础分摊均会导致经分摊调整后的计税基础背离合理数额。

其实无论采用哪一种方式分摊上述的资产转让所得或损失对收购公司整体而言并没有影响,但是如果对于该分摊方法并不予以统一可能会导致企业选择性的分摊行为,同时在分期转让所取得资产时也会导致不同的税后待遇,这将违背税法的公平原则。

主要参考文献

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,2009-04-30.

国家税务总局.关于发布《企业重组业务企业所得税管理办法》的公告.国家税务总局公告2010年第4号,2010-07-26.

孙占辉.特殊重组中目标公司股东税收待遇及相关问题[J].财会月刊,2015(9).

吴仁祥.对居民企业资产划转所得税处理的看法[J].财会月刊,2015(28).

申屠新飞.特殊交易在合并财务报表中的处理[J].财会月刊,2015(19).

骆剑华.股权投资转换业务的递延所得税处理[J].财会月刊,2015(19).