

企业重组所得税政策运用与纳税筹划

孙雪梅

【摘要】 本文针对企业重组业务涉及的所得税处理问题,运用案例说明企业在重组过程中选择免税重组未必是最优的策略,并指出在重组过程中需要注意的问题,以期对企业重组实践提供可行性参考。

【关键词】 企业重组; 所得税; 纳税筹划

【中图分类号】 DF432

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)01-0056-3

一、企业重组业务企业所得税政策梳理

按照国家税务总局公告2010年第4号《企业重组业务企业所得税管理办法》(简称“2010年第4号公告”)和财政部、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)的规定,企业重组的所得税处理分为一般性税务处理与特殊性税务处理,具体区别如表1所示。

表1 企业重组的一般性和特殊性税务处理规定

类型	具体规定
一般性税务处理	按公允价值确认资产的转让所得或损失; 按公允价值确认资产或负债的计税基础
特殊性税务处理	非股权支付部分 暂不确认有关资产的转让所得或损失,按原计税基础确认新资产或负债的计税基础
	股权支付部分 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)

从表1可以看出,一般性税务处理的关键在于“公允价值”,而特殊性税务处理的关键是“不确认所得或损失”、“不改变资产的计税基础”。适用特殊性税务处理的具体条件:对于股权收购和资产收购,收购企业购买的股权(资产)不低于被收购企业全部股权(资产)的50%,且收购企业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%。

二、纳税筹划策略选择与应用

(一)拓宽思路,设计多种资产转让方案

例1:位于北京市的森达公司是增值税一般纳税人,2015年3月将自建的厂房及生产线一起出售,有关情况如下:厂房2000年建造并投入使用,原值3200万元,已提折旧2700万元,账面净值500万元;生产线为2008年购入,固定资产原值1800万元,已提折旧820万元,账面净值980万元。

森达公司出售前聘请具有资质的房地产评估事务所对

厂房进行了评估,建造同样的厂房需要5200万元,该厂房4成新。经协商,森达公司按4000万元的市场价格,将厂房与生产线一并出售给大同公司,分别签订生产线销售合同和厂房销售合同,合同中注明厂房售价3600万元,生产线含税价400万元。森达公司应该如何进行纳税筹划?

(1)处置生产线的税务处理:

税法规定自2014年7月1日起一般纳税人销售使用过的、不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产,依照3%征收率减按2%征收增值税,同时不得开具增值税专用发票。

应纳增值税=400÷(1+3%)×2%=7.77(万元)

应纳城建税及教育费附加=7.77×(7%+3%+2%)=0.93(万元)

应纳印花税=400×0.3‰=0.12(万元)

(2)处置厂房的税务处理:

应纳营业税=3600×5%=180(万元)

应纳城建税及教育费附加=180×(7%+3%+2%)=21.6(万元)

应纳印花税=3600×0.5‰=1.8(万元)

土地增值税允许扣除的金额=5200×40%+180+21.6+1.8=2283.4(万元)

增值额=3600-2283.4=1316.6(万元)

增值率=1316.6÷2283.4×100%=57.66%(适用税率40%,速算扣除率5%)

应纳土地增值税=1316.6×40%-2283.4×5%=412.47(万元)

(3)企业所得税:

处置上述资产的利润=3600+(400-7.77)-500-980-0.93-0.12-180-21.6-1.8-412.47=1895.31(万元)

应纳企业所得税=1895.31×25%=473.83(万元)

净利润=1895.33-473.83=1421.5(万元)

(4) 纳税分析与筹划。在实际交易中, 实物资产的转让会产生较大的税收成本, 不仅仅是森达公司需要缴纳大量税费, 大同公司签订购入生产线的合同时, 也需要按照购销合同缴纳印花税, 而且获得生产线时不能抵扣进项税额, 因为森达公司按照简易计税办法缴纳增值税, 不得开具增值税专用发票, 大同公司获得厂房时需要缴纳契税及印花税。而股权转让不需要缴纳营业税, 也不会产生城市维护建设税、教育费附加、契税等, 如果股权有增值, 仅需要缴纳企业所得税。所以, 如果将资产转让转化为股权转让, 就可以避免实物资产转移下的各种流转税负担, 还能实现企业所得税递延纳税的好处。因为按照《关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》(财税[2014]116号)的规定, 企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得, 可以在不超过5年的期限内, 分期均匀计入相应年度的应纳税所得额。

森达公司与大同公司进行上述交易时, 如果森达公司最主要的资产是厂房及生产线, 应优先采用股权转让、企业合并等方式, 另外还可以考虑采用资产重组方式。相关税务处理如表2所示。

表2 可供选择的纳税筹划方案及相关税收政策

	资产重组	股权转让	合并
操作的关键点	将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让	由森达公司股东将持有的森达公司股权转让给大同公司, 此时资产仍旧在森达公司名下, 但实际控制人发生了变化	将森达公司并入大同公司, 森达公司股东获得新公司股权或其他对价, 如银行存款、实物资产等
增值税	生产线的转让不征收增值税	不征收增值税	不征收增值税
营业税	不动产的转让不征收营业税	不征收营业税	不征收营业税
土地增值税	森达公司按规定缴纳土地增值税	房地产权未发生变化, 不缴纳土地增值税	被兼并企业将房地产权转让给兼并企业中的, 暂免征土地增值税
契税	大同公司取得产权缴纳契税	房地产权未发生变化, 不缴纳契税	原投资主体存续的, 对其合并后的公司承受原合并各方的土地、房屋权属, 免征契税
企业所得税	大同公司收购的资产不低于森达公司全部资产的50%, 且大同公司资产收购的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%, 可以采用特殊性税务处理, 否则采用一般性税务处理	大同公司收购的资产不低于森达公司全部资产的50%, 且大同公司资产收购的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%, 可以采用特殊性税务处理, 否则采用一般性税务处理	森达企业股东在企业合并中取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%, 以及同一控制下不需要支付对价, 可以采用特殊性税务处理, 否则采用一般性税务处理

如果采用股权转让方式, 可设计方案如下: 森达公司先

对土地及生产线进行评估, 评估价值4000万元, 然后再用土地、生产线投资新注册一家公司C, 森达公司持有C公司100%股权。过一段时间后, 森达公司将其所持有C公司的100%股权全部转让给大同公司, 转让价格为4000万元。这样, 大同公司就能通过拥有C公司100%股权方式取得土地和生产线的控制权。

森达公司用土地投资时, 产生非货币性资产投资所得3100万元(3600-500)能够在未来的五年确认投资所得, 享受递延纳税的好处, 投资当年需要缴纳的企业所得税为155万元(3100÷5×25%); 而土地直接转让时, 资产转让所得2484.13万元(3600-500-180-21.6-1.8-412.47)需要全额缴纳企业所得税621.03万元(2484.13×25%), 同时还可以避开土地交易产生的营业税和土地增值税。但是, 国家税务总局明确规定, 房地产开发企业采用此种方式土地增值税照征不误。

(二) 选择合理的企业所得税处理方式

选择企业所得税处理方式时, 要注意以下问题: ①企业重组符合特殊性税务处理条件, 各方可以选择采用特殊性税务处理, 也可以选择采用一般性税务处理, 而非必须选择特殊性税务处理。②同一重组业务的当事各方应采取一致税务处理原则, 即统一按一般性或特殊性税务处理, 而不能采用不同的税务处理。③无论采用哪种税务处理方式, 都需要按照2010年第4号公告的要求, 向主管税务机关报送相应的资料。④一般性税务处理方式和特殊性税务处理方式没有绝对优劣之分, 需要根据交易各方的实际情况进行选择。⑤并购过程中支付对价的方式主要有四种, 现金、股票、承担债权债务和发行综合证券, 要根据实际情况选择整体税负最轻的。

例2: 大华公司吸收合并三水公司, 合并日三水公司资产的账面价值为2000万元, 公允价值为3600万元, 负债的账面价值与公允价值均为600万元, 三水公司没有税前尚未弥补的亏损。如果支付对价全部采用股权支付方式, 且符合特殊性税务重组的条件, 双方企业所得税税率均为25%, 请问采用哪种税务处理方式更有利?

一般性税务处理的关键点在于公允价值, 采用一般性税务处理对合并各方企业所得税的影响如表3所示。

表3 一般性税务处理方式对合并各方的影响

合并企业: 大华公司	被合并企业: 三水公司
大华公司资产的计税基础为3600万元	资产转让所得为: 3600-2000=1600(万元)
负债的计税基础为600万元	应纳企业所得税为: 1600×25%=400(万元)

特殊性税务处理的关键点是不确认所得或损失, 不调整资产或负债的计税基础。如果双方协商采用特殊性税务处理方式, 则对合并各方企业所得税的影响如表4所示。

将一般性税务处理方式与特殊性税务处理方式的结果放在一起进行比较与选择, 如表5所示。

表4 特殊性税务处理方式对合并各方的影响

合并企业: 大华公司	被合并企业: 三水公司
大华公司资产的计税基础为2000万元	暂不确认资产或负债的转让所得
负债的计税基础为600万元	无需缴纳企业所得税

表5 两种税务处理方式的比较与选择

		一般性税务处理	特殊性税务处理	比较
合并企业: 大华公司	资产	计税基础3600万元	计税基础2000万元	特殊性税务处理方式下,合并企业资产计税基础减少1600万元,未来多缴纳企业所得税400万元
	负债	计税基础600万元	计税基础600万元	无差异
被合并企业: 三水公司		缴纳企业所得税400万元	无需缴纳企业所得税	特殊性税务处理方式下,被合并企业少缴纳企业所得税400万元
选择		如果不考虑税款的时间价值,两种处理方式对企业的最终影响是相同的,在考虑税款时间价值的条件下,应该选择特殊性税务处理方式		

例3:假设其他条件相同,但三水公司存在尚未弥补的亏损80万元,截至合并业务发生当年,国家发行的最长期限的国债利率为6%,请问采用哪种税务处理方式更为有利?

一般性税务处理方式下,被合并企业的亏损可以全额由被合并企业的所得额弥补。特殊性税务处理方式下,被合并企业合并前的亏损可由合并企业弥补,补亏限额=被合并企业净资产公允价值×截至合并业务发生当年国家发行的最长期限的国债利率=(3600-600)×6%=180(万元)。可见,在长期国债利率不变的前提下,选择特殊性税务处理方式,则企业可弥补的亏损由被并购企业净资产的公允价值决定。两种税务处理方式对合并各方的影响如表6所示。

表6 两种税务处理方式对合并各方的影响及比较

		一般性税务处理	特殊性税务处理	比较
合并企业: 大华公司	资产	计税基础3600万元	计税基础2000万元	特殊性税务处理方式下,合并企业资产计税基础减少1600万元,未来多缴纳企业所得税400万元
	负债	计税基础600万元	计税基础600万元	无差异
	可以弥补的亏损	亏损不得结转弥补	可以由大华公司弥补的亏损为80万元	特殊性税务处理方式下,未来可以少缴纳企业所得税20万元
被合并企业: 三水公司		缴纳企业所得税380万元	无需缴纳企业所得税	特殊性税务处理方式下,被合并企业少缴纳企业所得税380万元
选择		如果不考虑税款的时间价值,两种处理方式对企业的最终影响是相同的,在考虑税款时间价值的条件下,应该选择特殊性税务处理方式		

例4:假设其他条件相同,但三水公司存在尚未弥补的亏损400万元,截至合并业务发生当年,国家发行的最长期限的国债利率为6%,请问采用哪种税务处理方式更为有利?

特殊性税务处理方式下,被合并企业合并前的亏损可由合并企业弥补,补亏限额为180万元。两种税务处理方式对合并各方的影响如表7所示。

表7 两种税务处理方式对合并各方的影响及比较

		一般性税务处理	特殊性税务处理	比较
合并企业: 大华公司	资产	计税基础3600万元	计税基础2000万元	特殊性税务处理方式下,合并企业资产计税基础减少1600万元,未来多缴纳企业所得税400万元
	负债	计税基础600万元	计税基础600万元	无差异
	可以弥补的亏损	亏损不得结转弥补	可以由大华公司弥补的亏损为180万元	特殊性税务处理方式下,未来可少缴纳企业所得税45万元
被合并企业: 三水公司		缴纳企业所得税300万元[(3600-2000-400)×25%]	无需缴纳企业所得税	特殊性税务处理方式下,被合并企业少缴纳企业所得税300万元
选择		采用一般性税务处理方式,三水公司尚未弥补的400万元亏损可以全部用其清算所得弥补;而采用特殊性税务处理方式,三水公司尚未弥补的400万元亏损只能由大华公司弥补180万元,造成特殊性税务处理方式下多缴纳企业所得税55万元,因此应该选择一般性税务处理方式		

三、小结

企业合并重组时,应当选择有利于合并后企业的所得税抵扣的合并方式(见例4),同时通过股权对价支付方式,降低重组后合并企业的所得税税收负担,延迟被合并企业原股东缴纳所得税的时间。

企业重要资产重组时,利益的分配可优先采用股息、红利模式。但投资方纳税负担明显低于被投资方时,应反其道而行之,尽量不采用股息、红利模式,转而采用成本、费用分摊模式。无论企业是进行股权转让还是清算被投资企业,都应事先对被投资企业进行利润分配,且尽力做到在法律允许的范围内分光分净或先转增资本再转让股权,避免股息、红利收入变成资产处置收入,被动缴纳企业所得税。

主要参考文献:

林松彬.企业并购纳税筹划的作用点与实务分析[J].会计之友,2010(5).

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).

作者单位:北京工商大学嘉华学院,北京101118