

税法热点问题

国务院发文明确将落实完善企业兼并重组的税收政策

2014年3月7日，国务院发布了《关于进一步优化企业兼并重组市场环境的意见》（国发[2014]14号，以下简称“14号文”）。14号文针对当前企业兼并重组过程中的诸多障碍和难题，如审批多、融资难、税负重、服务体系不健全、机制不完善等提出了多项解决措施，包括落实完善有关企业兼并重组的税收政策的意见，旨在优化企业兼并重组市场环境。

一、有关落实完善企业兼并重组的税收政策的意见

14号文有关落实和完善税收政策的具体意见如下：

(1) 完善企业所得税、土地增值税政策。修订完善兼并重组企业所得税特殊性税务处理的政策，降低收购股权（资产）占被收购企业全部股权（资产）的比例限制，扩大特殊性税务处理政策的适用范围。抓紧研究并完善非货币性资产投资交易的企业所得税、企业改制重组涉及的土地增值税等相关政策。

(2) 落实增值税、营业税等政策。企业通过合并、分立、出售、置换等方式，转让全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、债务和劳动力的，不属于增值税和营业税征收范围，不应视同销售而征收增值税或营业税。税务部门要加强跟踪管理，企业兼并重组工作牵头部门要积极协助财税部门做好相关税收政策的落实。

二、现有相关税收政策

企业在兼并重组的过程中不可避免会涉及到税务处理。现行有关兼并重组的税收优惠政策大致如下：

1、 流转税

(i) 增值税。根据《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告[2011]第13号）规定，纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，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给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税。

(ii) 营业税。根据《国家税务总局关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告》（国家税务总局公告[2011]第51号）规定，纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人的行为，不属于营业税征收范围，其中涉及的不动产、土地使用权转让，不征收营业税。

2、 土地增值税

根据《财政部、国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字[1995]48号）规定，在企业兼并中，对被兼并企业将房地产转让到兼并

企业中的，暂免征收土地增值税。

3、 企业所得税

根据《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)，企业重组要适用特殊性税务处理规定，需满足以下条件：

(一) 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。

(二) 被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合通知规定的比例(例如，在股权收购和资产收购的情形，被收购的资产或股权比例不低于75%)。

(三) 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。

(四) 重组交易对价中涉及股权支付金额符合通知规定比例(即不低于85%)。

(五) 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。

属于跨境重组的，除满足上述条件以外，还需要满足额外的条件。

4、 其他税种

(i) 契税。根据《关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》(财税[2012]4号)，针对公司股权转让、合并、分立的情况，房屋权属不发生转移的或由存续方或新设方承受的，免征契税。

(ii) 印花税。根据《财政部、国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税政策的通知》(财税[2003]183号)规定，以合并或分立方式成立的新企业，其新启用的资金账簿记载的资金，凡原已贴花的部分可不再贴花，未贴花的部分和以后新增加的资金按规定贴花。

三、我们的观察

尽管现有税收政策为企业重组提供了享受税收优惠的依据，但实践中，由于各税种的优惠政策适用范围不尽相同，有些税收优惠的条件比较严格，且各地税务机关在执行税收优惠政策时对政策的理解和实际做法不一致，导致现实中企业实际和及时地享受兼并重组的税收优惠存在难度。此外，《财政部国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字〔1995〕48号)是否还适用，总局主管土地增值税官员的解释与各地地方税务局的执行也不一致，给纳税义务人造成很大困惑。

为解决上述问题，14号文提出落实和完善税收政策的意见。尤其值得关注的是，14号文明确要求修订完善兼并重组企业所得税特殊性税务处理的政策，降低收购股权(资产)占被收购企业全部股权(资产)的比例限制，扩大所得税特殊性税务处理政策的适用范围。这意味着，财税部门将对2009年4月30日出台的《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》进行修订或发布补充规定，放宽所得税特殊性税务处理政策的适用条件。

14号文有关完善企业所得税、土地增值税政策的意见，有待财税部门出台具体规定。自14号文发文至今，我们尚未看到财税部门针对14号文的意见发布的具体税收规定。有关兼并重组的企业所得税、土地增值税政策能在多大程度上予以完善和扩大适用范围，仍有待观察。

刘定发 合伙人 电话：86-021 2208 6230 邮箱地址：liudf@junhe.com
程虹 合伙人 电话：86-021 2208 6309 邮箱地址：chengh@junhe.com
杨后鲁 律师 电话：86-010 8519 2183 邮箱地址：yanghl@junhe.com
齐霖 律师 电话：86-021 2208 6251 邮箱地址：qil@junhe.com