

**简析企业合并业务相关所得税处理**

中国财政部、国税总局 2009 年颁布的《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; 以下简称“59 号文”), 中国国税总局 2010 年颁布的《企业重组业务企业所得税管理办法》(国家税务总局公告 2010 年 4 号; 以下简称“4 号文”), 统一了内、外资企业重组业务所得税处理方法, 对中国《企业所得税法》起到了补充作用。

企业合并业务, 即, 一家或多家企业(以下简称“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(以下简称“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的业务, 根据上述 59 号文和 4 号文规定, 应当区分不同条件, 分别适用一般性税务处理规定和特殊性税务处理规定。

企业合并的一般性税务处理

对于一般性税务处理的适用条件, 法律只是作出了除外性的规定。即, 除符合法定适用特殊性税务处理条件外, 其余情况均应当按照一般性税务处理方法进行处理。

一般性税务处理方法的总体要求为: 交易方应在交易时确认所得和损失, 并进行相关的税务处理。对于合并业务, 其具体处理要求如下:

法定处理要求	简要提示
合并企业应按公允价值确定接受被合并企业各项资产和负债的计税基础。	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 公允价值, 通常是指熟悉情况的买卖双方在公平交易的条件下, 或无关联的双方在公平交易的条件下所确定的价格。</li> <li>- 合并企业应当按照公允价值(而非非合并企业的历史成本价值)确定接受被合并企业各项资产和负债的金额, 并作为计税基础。</li> <li>- 接受被合并企业的资产和负债之后, 合并企业可以根据其公允价值计算处理损益、计提折旧、进行摊销等, 并据此进行所得税处理。</li> </ul>
被合并企业及其股东都应按	- 具体要求请参见《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)(以下简称

**企業の合併業務に係る所得税の取扱いについての簡潔な分析**

中国财政部、国税总局が 2009 年に公布した「企業再編業務企業所得税処理の若干事項についての通知」(财税[2009]59 号。以下「59 号文」という)、中国国税总局が 2010 年に公布した「企業再編業務企業所得税管理弁法」(国家稅務總局公告 2010 年 4 号。以下「4 号文」という)は、内資、外資企業の再編業務における所得税取扱方法を一本化し、中国「企業所得税法」について補足的な役割を果たすものである。

企業合併業務とは、つまり、1 社又は複数の企業(以下「被合併企業」という)が自己の全部の資産と負債を別の現存の又は新設の企業(以下「合併企業」という)に譲渡し、その対価として被合併企業の株主が合併企業の持分又は持分以外の支払を取得し、2 つ又は 2 つ以上の企業の適法な合併を実現させる業務であり、上述の 59 号文及び 4 号文の規定によると、異なる条件に応じて、一般的な税務処理規定と特殊な税務処理規定を適用することになる。

企業合併の一般的な税務処理

一般的な税務処理の適用条件については、法律では除外的な規定を行っているだけである。つまり、法で定められた特殊な税務処理を適用する条件を満たす場合を除き、その他の状況はいずれも、一般的な税務処理方法に基づき処理を行うことになる。

一般的な税務処理方法の全体的な要求は、取引当事者が取引を行う際に所得と損失を確認し、且つ関係する税務処理を行うというものである。合併業務について、その具体的な処理上の要求は以下のとおりである。

法で定められる処理の要求	簡潔なコメント
合併企業は公正価値に基づき被合併企業の諸資産と負債を引受ける場合の税金計算ベースを確定しなければならない。	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 公正価値とは、通常、状況を熟知する売買両当事者が公平な取引の条件のもと、又は関連性のない両者が公平な取引の条件のもとで確定した価格をいう。</li> <li>- 合併企業は、公正価値(合併企業の取得原価価値ではない)に基づき被合併企業の諸資産及び負債を引受ける金額を確定し、且つ税金の計算ベースとしなければならない</li> <li>- 被合併企業の資産と負債を引受けた後、合併企業はその公正価値に基づき損益を計算し処理し、減価償却を計上し、償却し、且つこれをもとに所得税の処理を行うことができる。</li> </ul>
被合併企業及びその株主は、い	- 具体的な要求は、「企業清算業務企業所得税処理若干问题的通知」(财税[2009]60 号)(以下

清算进行所得税处理。	“60号文”：总体上而言，应当对清算所得、清算所得税、股息分配等事项进行处理。
被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补。	- 根据60号文规定，被合并企业在清算时的所得税处理包括“依法弥补亏损，确定清算所得”，即，被合并企业的亏损不能再结转至合并后的企业进行弥补。企业可根据实际情况，考虑以亏损企业合并营利企业方式进行操作。

いずれも清算手順に従い、所得税を処理しなければならない。	「60号文」というを参照することができる。全体的に見た場合、清算所得、清算所得税、配当金の配当等の事項について、処理しなければならない。
被合併企業の欠損は合併企業に繰越補填してはならない。	- 60号文の規定によると、被合併企業の清算時の所得税処理には「法に照らして欠損を補填し、清算所得を確定する」ことが含まれ、つまり、被合併企業の欠損は、合併後の企業に繰り越して補填することはできない。企業は、実際の状況に応じて、赤字企業をもって黒字企業を合併する方式によりオペレーションを検討することができる。

### 企业合并的特殊性税务处理

对于特殊性税务处理的适用条件，结合59号文第五条、六条，4号文第六、十八条等规定，简要列表说明如下：

法定适用条件	简要提示
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。	- 通常情况下，合理商业目的包括，提高企业的生产效率，增强竞争能力，整合企业的资源等；4号文第十八条对合理商业目的，从6个方面提供了参考标准。
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。	- 实践中，通常理解，对主要资产进行基于原有功能的重新优化组合、改扩建等通常并不认为改变了实质性经营活动，而对外销售、出租等则通常属于改变其实质性的经营活动。
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。	- 4号文第二十条规定，原主要股东，是指原持有转让企业或被收购企业20%以上股权的股东。 - 股份支付是指以本企业或其控股企业的股权、股份作为支付的形式（控股企业是指由本企业直接持有股份的企业）。 - 企业可考虑将本项以及上一项“不改变重组资产原来的实质性经营活动”体现在合并协议或相关安排中。
企业合并，企业股东在该企业合并发生时取得的股权支	- 目前计算基础（非股份支付占总体交易金额的比例）和比例要求（85%），较以往的相关规定已有所改变。

### 企業の合併の特殊な税務処理

特殊な税務処理の適用条件については、59号文の第五条、第六条、4号文の第六条、第十八条等の規定とあわせ、下表に簡潔に説明する。

法で定められる適用条件	簡潔なコメント
合理的な商業目的を有し、また税金を削減、免除又は納付を延期するなど主たる目的としないこと。	- 通常、合理的な商業目的には、企業の生産効率の向上、競争力の増強、企業の資源の見直し等が含まれ、4号文第十八条は合理的な商業目的について、6つの方面から参考基準を提供している。
企業を再編してから連続して12ヶ月以内において、再編資産のものと実質的な経営活動を変更しないこと。	- 実践においては、通常、次のように理解する。主要な資産について実施する、従来の機能に基づく組合せ最適化、改増築等は、通常、実質的な経営活動を変更したとは認識せず、対外的な販売、リース等は、通常、その実質的な経営活動を変更したと見なす。
企業の再編において持分による支払いを受けた原主要株主は、再編後の連続した12ヶ月間以内に、取得した持分を譲渡してはならないこと。	- 4号文第二十条では、原主要株主とは、譲渡企業又は被合併企業の20%以上の持分をもととも保有する株主をいう。 - 持分による支払とは、本企业又はその支配企業の持分、株式を支払の形式とすることをいう（支配企業とは、本企业が直接に持分を保有する企業をいう）。 - 企業は、本項及び前項の「再編資産を変更しない従来の実質的な経営活動」を、合併協議又はかかる手配にて具現化するとよい。
企業の合併において、企業の株主が当該企業合併発生時	- 現在の計算ベース（持分以外による支払が全体の取引金額に占める比率）と比率の要求（85%）は、従来の関係規定と

付金額不低于其交易支付总额的 85%，或者同一控制下且不需要支付对价的企业合并。	- 原规定，如果企业整体资产转让交易的接受企业支付的交换额中，非股权支付额不高于所支付的股权的票面价值（或股本的账面价值）20%的，通常可以免税。
--	---

に取得した持分支払金額がその取引支払総額の 85%を下回らず、又は同一の支配下で且つ対価の支払を必要としない企業の合併であること。	比較すると変更が生じている。 - 原規定では、もしも企業の全体資産譲渡取引の引受企業が支払う対価において、持分以外による支払額が支払う持分の簿価（又は資本の簿価）の 20%を上回らない場合、通常、免税とすることができる。
---	---

特殊性税务处理方法的总体要求为：重组涉及的交易方可不确认相关所得和损失，从而将相关的税收负担进行递延。对于合并业务，其具体处理方法如下：

特殊な税務処理方法の全体的な要求は、再編に関与する取引当事者が、関係する所得と損失を確認せずに、関係する税収負担を繰り延べすることができる。合併業務については、その具体的な処理方法は次のとおりである。

法定处理方法	簡要提示
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。	- 被合并企业不确认资产和负债的所得和损失，即资产和负债的计税基础未发生变化。 - 对非股权支付部分，应当按照 59 号文第六条第(六)款的方式进行处理，按照公允价值在交易当期确认相应的资产转让所得或损失。
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。	- 被合并企业的资产、负债以及股东权益的计税基础向合并后的企业平移（基本可以理解为简单相加）。
被合并企业股东取得合并企业股权的计税基础，以其原持有的被合并企业股权的计税基础确定。	- 被合并企业的股东仍应该按照相关法律规定和合同的约定，确定其在合并企业中的股权的比例或股份的份额等。
被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继。	- 企业可采用吸收合并替代新设合并，并尽量以尚未使用的税收优惠较多的一方作为存续的企业。
在限额内可由合并企业弥补被合并企业亏损。	- 限额 = 被合并企业净资产公允价值 × 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。

法で定められる処理方法	簡潔なコメント
取引における持分による支払は、ひとまず関係する資産の譲渡所得又は損失を確認できない場合、その持分以外による支払は、取引当期にかかる資産譲渡所得又は損失を確認し、且つかかる資産の税金計算ベースを調整しなければならない。	- 被合併企業が資産と負債の所得と損失を確認せず、つまり、資産と負債の税金計算ベースは変化が生じていない。 - 持分以外による支払部分については、59 号文第六条第(六)項の方式に基づき処理し、公正価値に基づき、取引当期においてかかる資産の譲渡の所得又は損失を確認しなければならない。
合併企業は被合併企業の資産と負債の税金計算ベースを引き受け、被合併企業のもとの税金計算ベースをもって確定する。	- 被合併企業の資産、負債及び株主の権益の税金計算ベースは、合併後の企業に移動する（基本的に、単純な合算と理解してよい）。
被合併企業の株主は合併企業の持分を取得する税金計算ベースは、そのもともと保有する被合併企業の持分の税金計算ベースにより確定する。	- 被合併企業の株主は、依然として、関係する法律の規定と契約の約定に基づき、その合併企業における持分比率又は持株比率を確定しなければならない。
被合併企業の合併前の所得税関係事項は、合併企業が継承する。	- 企業は吸収合併により新設合併に代替し、且つ可能な限り未使用の税収優遇の多く残っている一方を存続企業とすることができる。
限度額内、合併企業は被合併企業の欠損を補填することができる。	- 限度額 = 被合併企業の純資産公正価値 × 合併業務が発生した当年年末までに国が発行した最長期間の国债利率。

## 合并中的税收优惠政策

对合并后企业（无论其是否选择适用特殊性税务处理）继续享受税收优惠的问题，59号文第九条进行了规定。

条文内容	简要提示
合并后的存续企业性质及适用税收优惠的条件未发生改变的，可以继续享受合并前该企业剩余期限的税收优惠，其优惠金额按存续企业合并前一年的应纳税所得额（亏损计为零）计算。	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 合并后企业可享受的税收优惠，不考虑企业合并后的每个财务年度的实际经营结果或应纳税所得额，总括性地以存续企业合并前一年的应纳税所得额（亏损计为零）为限额。</li> <li>- 存续企业合并前一年，通常是指合并之前的一个财务年度，而非之前的12个自然月；原因在于，企业只有在财务年度的基础上进行所得税申报。</li> </ul>

2009年开始颁布的59、4、60号文，对企业重组业务所得税问题进行了统一的规定，相关内容与以往的规定和税务实务操作惯例相比，存在较大的差异。总体而言，目前的规定，税收优惠（例如弥补以往年度亏损、享受税收优惠政策等方面）有所降低；虽然如此，企业仍可以在重组业务中予以筹划，在合法的基础上，尽量争取获得相关优惠政策。

备注：

请点击以下网址，查看相关法令的全文内容：

《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）

<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8946067/n8951069/9231023.html>

《企业重组业务企业所得税管理办法》（国家税务总局公告2010年第4号）

<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/9821151.html>

《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）

<http://202.108.90.178/quoshui/action/GetArticleView1.do?id=25899&flag=1>

（里兆律师事务所2010年10月15日整理编写）

## 合并における税收優遇政策

合併後の企業（特殊な税務処理の適用を選択するかどうかを問わず）が引き続き税収優遇を受けることについて、59号文第九条で規定が設けられている。

条文の内容	簡潔なコメント
合併後の存续企業の性質及び適用する税収優遇の条件に変更が生じていない場合、合併前の当該企業の残余期間の税収優遇を引き続き受けることができ、その優遇金額は、存续企業の合併する前年の課税所得額（欠損はゼロとする）に基づき計算する。	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 合併後の企業が受けられる税収優遇は、企業合併後の各財務年度の実際の経営結果又は課税所得額を考慮せず、包括的に、存续企業の合併の前年の課税所得額（欠損はゼロとする）を限度額とする。</li> <li>- 存续企業の合併の前年とは、通常、合併前の1財務年度をいい、それ以前の12ヶ月の自然月をいうのではない。その理由は、企業は財務年度だけをベースに所得税を申告するためである。</li> </ul>

2009年から公布され始めた59号、4号、60号文は、企業の再編業務の所得税問題について統一的な規定を行っており、関係する内容は従来の規定及び税務実践取扱慣習と比較すると、大きな違いがある。全体的に見た場合、現在の規定は、税収優遇（たとえば、過年度の欠損の補填、税収優遇政策等の方面など）が引き下げられている。しかしながら、企業は依然として再編業務において画策し、適法な範囲で、関係する優遇の取得に尽力することができる。

備考：

関係する法令の全文の内容をご覧になる場合は、以下のURLをクリックしてください。

「企業再編業務企業所得税処理の若干事項についての通知」（财税[2009]59号）

<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8946067/n8951069/9231023.html>

「企業再編業務企業所得税管理弁法」（国家稅務總局公告2010年第4号）

<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/9821151.html>

「企業清算業務企業所得税処理若干事項についての通知」（财税[2009]60号）

<http://202.108.90.178/quoshui/action/GetArticleView1.do?id=25899&flag=1>

（里兆法律事務所が2010年10月15日付で作成）