企业分立的所得税实务处理

北京中税网科技有限公司　王学军

一、企业分立涉及的所得税问题

依据《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)的规定,企业重组的税务处理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。企业分立亦是如此。为了方便起见,本文将适用一般性税务处理规定的分立称为一般分立,适用特殊性税务处理规定的分立称为特殊分立。

企业发生分立业务时,涉及的所得税问题主要有以下四个方面:①分立出去的资产是否确认转让过程中的转让所得或损失,并计入企业当年损益,计算缴纳企业所得税;②分立企业得到被分立企业的资产如何确定其计税基础;③被分立企业存在的以前年度尚未弥补的税前亏损,在分立后如何弥补;④被分立企业的股东取得的分立企业的股权和原持有股权的成本如何确定。

依据财税[2009]59号文件的规定,特殊分立不享受税收优惠,其实质是给予分立当事人一个延期纳税的机会,这样的分立要求当事人必须保持"经营的连续性"和"权益的连续性",同时符合五个条件。财税[2009]59号文件出台后,税务机关不再对企业分立进行事先审核确认,企业发生符合规定的特殊分立条件并选择特殊性税务处理的,当事各方应在该分立业务完成当年企业所得税年度申报时,向主管税务机关提交书面备案资料,证明其符合各项特殊分立规定的条件。企业未按规定书面备案的,一律不得按特殊分立业务进行税务处理。对于特殊性税务处理,税法不强制企业必须选择,如果企业认为特殊性税务处理并非明智之选,亦可自行放弃。

如果企业分立业务不符合特殊分立规定的条件,或者分立业务的当事各方未选择申请按特殊分立处理,则作为一般分立进行所得税处理,正常计税。被分立企业对分立出去的资产应按公允价值确认资产转让所得或损失。分立企业应按公允价值确认接受资产的计税基础。如果被分立企业继续存在,则其股东取得的对价应视同被分立企业分配进行处理。被分立企业不再继续存在时,被分立企业及其股东都应按清算进行所得税处理。企业分立,相关企业的亏损不得相互结转弥补,即企业的未超过法定弥补期限的亏损额只能由本企业继续弥补。被分立企业的股东取得的分立企业的股权,在被分立企业累计未分配利润和盈余公积范围内视为股息分配(符合条件的推定为免税收入)。

在判断企业分立是否适用特殊性税务处理规定时,需要厘清一对关键概念——股权支付与非股权支付。股权支付,是指企业重组中购买、换取资产的一方支付的对价中,以本企业或其控股企业的股权、股份作为支付的形式;非股权支付,是指以本企业的现金、银行存款、应收款项、存货、固定资产、其他资产、本企业或其控股企业股权和股份以外的有价证券以及承担债务等作为支付的形式。

二、特殊分立的所得税处理

1. 分立企业接受被分立企业资产和负债的计税基础,以被分立企业的原有计税基础确定。

例:淮安公司由五个投资者(甲、乙、丙、丁、戊)分别投资200万元,各占股份的20%,共计1 000万元组成。2007年,该公司有亏损100万元未在税前弥补。2008年1月,该公司决定分立成为两个公司,分立时其资产负债如表1所示(假定账面价值与计税基础一致):

表1　　单位:万元

资产			负债和所有者权益	
种　类	账面价值	公允价值	种　类	账面价值
存　货	450	584	流动负债	400
固定资产	700	950	长期负债	600
无形资产	850	1 300	股　本	1 000
合　计	2 000	2 834	合　计	2 000

淮安公司分立出去成立的宿迁公司的资产如表2所示:

表2　　单位:万元

种　类	账面价值	公允价值
存　货	50	150
固定资产	100	250
无形资产	450	700
合　计	600	1 100

淮安公司所保留的资产与负债如表3所示:

表3　　单位:万元

资产			负债和所有者权益	
种　类	账面价值	公允价值	种　类	账面价值
存　货	400	434	流动负债	400
固定资产	600	700	长期负债	600
无形资产	400	600	股　本	400
合　计	1 400	1 734	合　计	1 400

经了解,此次分拆出去的宿迁公司实际上是原淮安公司

的软件分公司，分立的目的是以此软件业务为基础组建新的公司，在创业板市场上市。可以认为，企业分立不具有避税目的，而具有合理商业目的。如果宿迁公司支付给淮安公司股东的是宿迁公司100%的股份，不存在非股权支付，在同时满足其他条件的情况下，可以选择适用特殊性税务处理规定。按照特殊分立处理时，宿迁公司在分立过程中取得的存货、固定资产、无形资产都按其在淮安公司的原有计税基础即账面价值确定，分别为50万元、100万元和450万元。淮安公司不计算分立过程中产生的财产转让所得或损失。

2. 被分立企业已分立出去资产相应的所得税事项由分立企业承继。

在上例中，分立给宿迁公司的有关资产由宿迁公司继续计提折旧并在税前扣除。如果有关资产享受投资抵免等所得税优惠政策，则宿迁公司可以继续享受该优惠政策。

3. 被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额可按分立资产占全部资产的比例进行分配，由分立企业继续弥补。

这种按照比例分配亏损额的方法被称为“资产比较测试”。从法理上讲，在企业分立业务中，亏损的结转应该与经营资产的转让相联系。在上例中，假定淮安公司继续原有的基本经营活动，而宿迁公司得到资产后从事其他完全不同的经营活动，此时淮安公司的分立前亏损不能分配给宿迁公司。

但是，财税[2009]59号文件并未明确在计算上述比例时依据的是分立资产的计税基础还是公允价值。在上例中，如果依据公允价值计算上述比例，则宿迁公司分得的亏损额=100×[1 100÷(2 834−1 000)]=60(万元)，可以用以后年度的盈利弥补；余下的40万元由淮安公司用以后年度的盈利弥补。如为新设分立，则由新成立的公司用以后年度的盈利弥补。

4. 被分立企业的股东取得分立企业的股权(简称“新股”)，如需部分或全部放弃原持有的被分立企业的股权(简称“旧股”)，“新股”的计税基础应以放弃“旧股”的计税基础确定。如不需放弃“旧股”，则取得“新股”的计税基础可从以下两种方法中选择确定：①直接将“新股”的计税基础确定为零；②以被分立企业分立出去的净资产占被分立企业全部净资产的比例先调减原持有的“旧股”的计税基础，再将调减的计税基础平均分配到“新股”上。

笔者结合企业分立的三种不同技术方式，分别按以下方法处理：①让产分股式分立。由于所有股东都不放弃“旧股”，因此可以直接将“新股”的总投资成本确定为零。或者，以被分立企业分立出去的净资产占被分立企业全部净资产的比例先调减原持有的“旧股”的成本，再将调减的成本平均分配到“新股”上。“新股”的成本=被分立企业股东持有“旧股”的总成本×被分立企业分立出去的净资产的公允价值÷被分立企业全部净资产的公允价值。②让产赎股式分立。由于有部分股东放弃“旧股”，所以这部分股东取得的“新股”的成本应以放弃的“旧股”的成本为基础确定；持有“旧股”股东的成本不变。③股本分割式分立。被分立企业的股东无论是按原持股比例取得全部新设企业的股票，还是部分股东取得一个分立企业的股权，另外的股东取得另一个分立企业的股权，由于“旧股”注销，所有股东取得的“新股”的成本都应以放弃的“旧股”的成本为基础确定。

在上例中，五位股东取得“新股”与放弃“旧股”成本的确定，也需要视不同的分立方式而定：

在让产分股式分立下，由于所有股东都不放弃“淮安股”，因此可以直接将“宿迁股”的总投资成本确定为零，每个股东的“淮安股”成本仍为200万元。或者，先调减“淮安股”的成本，再将调减的成本平均分配到“宿迁股”上。“宿迁股”的成本=200×1 100÷(2 834−1 000)=120(万元)，“淮安股”的成本为80万元。

在让产赎股式分立下，丙、丁、戊三位股东以放弃“淮安股”为代价，各自取得的“宿迁股”的成本为200万元；甲、乙两位股东持有“淮安股”的成本不变。

在股本分割式分立下，由于“淮安股”注销，五位股东若平均分配“宿迁股”、“淮海股”，则其成本分别为120万元、80万元。若甲、乙两位股东持有“淮海股”，丙、丁、戊三位股东持有“宿迁股”，则其成本均为200万元。

5. 分立交易各方按上述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，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。

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)

6. 在存续分立下，分立后的存续企业性质及适用税收优惠的条件未发生改变的，可以继续享受分立前该企业剩余期限的税收优惠，优惠金额按该企业分立前一年的应纳税所得额(亏损计为零)乘以分立后存续企业资产占分立前该企业全部资产的比例计算。

在上例中，假设淮安公司2007年实现盈利100万元，并按国家有关规定享受企业所得税两免三减半的定期优惠(2007年为第一年)。分立后的存续企业淮安公司可以依据法定比例计算出可以享受的优惠金额=100×[1 100÷(2 834−1 000)]=60(万元)。也就是说，即使分立后存续公司的实际盈利高于60万元，其享受税收减免优惠的金额仍以60万元为限。比如，分立后2008年淮安公司实现盈利70万元，其2008年继续享受免税优惠，但该免税优惠只适用于其中的60万元，其余的10万元不享受免税优惠。○