

## 税务评论

香港税务

作者:

香港特别行政区

殷国炜

税务合伙人

电话: +852 2852 6538

电子邮件: [dyun@deloitte.com.hk](mailto:dyun@deloitte.com.hk)

威维之

高级经理

电话: +852 2852 6608

电子邮件: [dchik@deloitte.com.hk](mailto:dchik@deloitte.com.hk)

# 香港税务局初步澄清不经法院的公司合并的有关税务处理

香港税务局(以下简称“税务局”)于2015年12月30日出台了针对不经法院的公司合并的税务处理指引。另外,税务局亦于2016年1月18日公布了三宗有关不经法院的公司合并的事先裁定个案。但有些问题仍然需要当局进一步澄清。

2014年3月生效的新《公司条例》引入了不经法院的公司合并制度,为集团内公司合并提供了一个更简便、更节省成本的方法。在此制度下,2个或以上的公司可以依法合并为1个公司并继续经营。合并的公司必须是在香港成立的公司,并为同一集团的全资附属公司。

虽然新的《公司条例》引入不经法院的公司合并制度,但香港《税务条例》并没有同时修订以涵盖这些交易产生的税务影响,所以相关税务处理仍处于不确定状态。政府当局现正在考虑修订《税务条例》,就不经法院的公司合并所引致的税务事宜提供相应的法律框架,但并未有具体的实际行动。

在决定是否修订相关税法之前,税务局多次被要求提供指引以澄清相关税务影响。最近税务局出台了相关的税务指引,在修订有关条例之前,评税主任会按照该指引作出评税。该税务指引涵盖了三个主要方面的税务处理:存货、固定资产、税务亏损。

本文归纳了税务局就不经法院的公司合并个案所采取的税务处理方法,同时讨论了有关需要特别关注和考虑的问题。

### 税务局指引概览

税务指引中提出,如果该合并不是以获得税项利益为目的,从税务角度来看,合并后的公司(即在合并后延续的公司)会被视为合并的公司的延续。

税务局的有关规定归纳如下:

### 涉及资产买卖的合并

倘若在进行不经法院的合并,合并的公司以独立交易原则向合并后的公司出售其资产,《税务条例》下有关出售资产的条文会适用于该等交易(比如,被当作营业收入的款项、售出固定资产的折旧结余调整等)。

## 不涉及资产买卖的合并

大多数合并个案都没有发生实际资产买卖，这种情况涉及主要的相关税务影响归纳见下表：

	合并的公司	合并后的公司
框架	停止经营其业务	继承并继续经营合并的公司的业务
存货	视同在公开市场变现	-
固定资产（机械或工业装置，商业/工业建筑物或构筑物）	-	- 可获给每年免税额，按合并的公司在合并前未获扣减免税额的递减价值计算 - 在其后出售时，结余课税款额不会超出给予合并后的公司及合并的公司的免税额的总和
资本开支*	-	可获给予就合并的公司招致的资本开支的剩余免税额/扣减
扣减	-	可获给予假若没有进行合并，合并的公司应可容许的扣减
入息	-	已赚取假若没有进行合并，合并的公司应取得的入息或营业收入

\* 与研究和开发（《税务条例》第 16B 条）、知识产权（第 16E 条, 第 16EA 条）、建筑物翻修（第 16F 条）、订明固定资产（第 16G 条）和环保设施（第 16I 条）有关的支出。

## 税务亏损

一般情况下，税务亏损是归属于特定的一个公司，不能转移给其他集团公司。尤其是：

- 合并的公司与合并后的公司在已属同一集团的全资附属公司后，所招致的税务亏损才可用作抵消合并后的公司的利润；
- 承转自合并的公司的税务亏损只可用作抵消合并后的公司源自经营继承自合并的公司的业务而获得的利润；
- 如果税务亏损是承转自合并后的公司，该公司即使不进行合并，亦有足够的财力（不包括集团内部贷款）收购合并的公司所经营的业务，该亏损可以用来抵消合并后公司的利润。

## 征管程序

合并后的公司应该：

- 在合并生效日期起的一个月内将有关合并事宜以书面通知税务局；
- 就每一间合并的公司被视作停止营业的课税年度，提交利得税报税表；
- 承担合并的公司的所有责任（比如，备存业务记录、递交报税表、提交相关信息资料等）；并且
- 承担合并的公司在被视作停止营业的课税年度及过往所有课税年度的所有税款。

## 框架

在税务局发出指引之前，坊间一直争议着不经法院的公司合并从税务角度应被视为停止营业并转让商业资产的行为还是概括继承（即没有停止经营没有转让资产）。税务局的指引是基于这样的假设，即合并的公司停止经营业务，合并后的公司通过继承从而继续经营合并的公司的业务。根据以上假设，即使不存在出售资产的情况，合并也不是完全免税的。我们将会在下文深入探讨有关不涉及资产买卖的合并的税务影响。

## 存货

一旦合并，合并的公司的存货将被视作在公开市场以公允价格变现，合并的公司就需要负担相应的税款。这种规定似乎与《税务条例》第 15C(b)条规定的在公司停止经营时存货未被销售或转让的逻辑一致。换言之，合并的公司需要将存货的公允价值与成本之间的差额认定为应税收益，并在「停止经营」时提交的报税表中申报。实际操作中，因为没有收到实际的销售报酬，而且合并的公司的财务报表只体现其成本，所以纳税人在评估存货的公允价值并以此作为税务申报用途时可能会产生困难。

另一方面，税务局的指引中并没有提及合并后的公司所继承的存货的计税成本。由于合并的公司是被认为以公允价值将存货变现，因此以公允价值（或者任何税务局接受合并的公司用以计算存货利润的数额）作为存货的计税基础似乎有一定道理。但是会计的处理方法是把存货的成本反映在合并后的公司的财务报表中。假设税务局接受合并后的公司以公允价值作为承继的存货的计税基础，合并后的公司的账面记录与计税基础就会出现差异，合并后的公司将需要一直记录合并时存货的公允价值，在存货实际出售的时候再作税务调整。

简而言之，合并的公司在合并时会被以存货的公允价值课税，合并后的公司在实际销售时就以合并时的公允价值与实际销售收益之间差异确认课税收益。这就意味着即使存货在合并时并没有被真正销售，征税的时点被推前了。同时，这种方法会引起会计和税务账目的混乱并加重纳税人的行政负担。

基于以上提及的各种困难，我们建议税务局采取宽容的方法，即在合并时，让合并的公司以存货成本作为视同变现价值和合并后的公司的计税成本。否则，合并的公司可以考虑在合并之前将所有存货以某一价值转让，从而避免在合并后一直保留存货公允价值的记录至实际销售。

## 固定资产与资本支出

税务局的指引没有明确提出合并的公司固定资产的税务处理方法。因此，我们可以合理地假设就合并的公司而言，虽然被认为其停止经营，但不会产生有关税务影响（比如折旧的结余调整等）。另一方面，税务局的指引中说明合并后的公司会将承继的固定资产（包括机械或工业装置、商业和工业建筑物或构筑物）的递减价值作为计算每年折旧、免税额的计算基础。这种方法看似与《税务条例》第 39B（7）条就承继的机械或工业装置等固定资产的转移的规定保持一致，同时扩展到涵盖商业和工业建筑物或构筑物。

税务局提到合并后的公司出售该机械或工业装置时，需计算结余课税，而该结余课税款项不会超出给予合并后的公司及合并的公司的免税额的总和。另外，合并后的公司可获得合并的公司发生的研究和开发、知识产权开发、建筑物翻修、订明固定资产和环保设施投资等资本支出产生的剩余免税额和扣除。这些规定是在大家的合理预计中。

## 税务亏损的限制

就合并而言最具不确定的一个因素就是合并的公司发生的税务亏损是否能被承转至合并后的公司。根据税务局的指引，税务亏损基本上可以承转，但需符合某些反避税条件。虽然现有的《税务条例》第 61A 条和第 61B 条一般反避税条款已经为税务局提供了相关保护，税务局仍然就不经法院的公司合并特别制定了反避税条款以加强反避税控制。这些详细情况将在下文中探讨。

#### (i) 税务亏损发生的时间

税务局澄清在合并的公司与合并后的公司均已是同一集团的全资附属子公司之后，所招致的税务亏损才可以抵扣合并后的公司的利润。虽然《税务条例》第 61A 条和第 61B 条可能有效，税务局仍然制定上述条件以限制税务亏损的利用，防止一个集团通过收购一个税务亏损的公司，将之与集团内产生利润的公司合并，从而利用购入的税务亏损抵消合并后的公司的利润。

#### (ii) 相同的业务 (对于具有税务亏损的合并的公司)

承转自合并的公司的税务亏损只可用作抵消合并后的公司源自经营继承自合并的公司的业务而获得的利润。这是为了防止一个集团利用合并将一个业务的亏损用来抵消另一个业务所产生的盈利。这与香港税法的原则，即税务亏损不能转移至另外的集团公司保持一致。

从执行的角度分析，指引并未提供“同一业务”的相关定义。税务局就“同一业务”存在狭隘或灵活的认定方式，存在不确定性。比如，一个合并的公司在合并之前生产服装，合并之后扩大生产线，合并后的公司生产服装的同时还生产鞋类商品。生产服装的业务与生产鞋类的业务是否能够被认定为“同一业务”？合并的公司产生的税务亏损能否承转并抵消合并后的公司从鞋类业务产生的利润？再比如，一个合并的公司在合并之前从事生产电脑硬件产品。合并之后，合并后的公司改变公司营运模式而从事电脑硬件的相关贸易。就涉及同一产品的考虑，合并前后两种业务能否被认定为“同一业务”？为了提高效率和增强协同效应，合并之后公司改变其运营方式和所涉及的业务是很正常的事情。我们希望税务局就认定合并个案中“同一业务”问题时，能够不要太过限制性。

#### (iii) 财务资源 (对于有税务亏损承转的合并后的公司)

合并后的公司在合并之前存在税务亏损，如果该公司即使不进行合并，亦有足够的财力（不包括集团内部贷款）并购合并的公司所经营的业务，这些税务亏损可以用来抵消合并后的公司的利润。我们认为这样规定可能是为了防止一个集团利用公司合并将集团内一个公司的亏损与另一个公司的盈利进行抵消。根据上文“同一业务”的规定不适用于合并后的公司有税务亏损的承转，此处“财力”要求限制了合并后的公司税务亏损的利用，即如果合并后的公司存在严重的亏损，没有足够的财力去购买合并的公司的相关业务的情况，合并后的公司的亏损不能抵消合并的公司的利润。

税务局引入这种规定意图限制合并后的公司利用税务亏损抵消承继的合并的公司从事相关行业产生的利润，这样规定可以理解。但是，税务局在指引中的措辞似乎暗示合并后的公司产生的税务亏损不能承转抵消其自身原来业务在将来产生的利润。如果确实是这种情况，这种限制将是不公平和不合理的。可能税务局会进一步澄清这方面的情况。

类似的，从执行的角度分析，该指引没有提供“足够的财力（不包括集团内部贷款）”定义。就何种程度的财力才能被认定为“足够”存在不明确。比如，由控股公司担保的银行贷款会否被认定为“集团内部贷款”？

#### (iv) 实务操作的复杂性

假若合并的公司的税务亏损不能用来抵消合并后的公司所有业务产生的利润，不论由于这种亏损何时产生、是否为同一行业或财力限制，这将带来颇多复杂性。在这些情况下，纳税人可能需要保留在合并前每个业务产生的税务亏损、税务亏损产生的时间、合并后每个业务的财务账目，并分别计算应税利润或亏损。就一些通用的成本费用或不同业务共同使用的固定资产，还需要将这些按照一定的方法进行分配。可以预期的是合并后的公司在计算税款时会变得相当复杂，纳税人必须更好的保存相关资料以作税务用途。

### 事先裁定个案

税务局于 2016 年 1 月 18 日公布了三宗有关不经法院的公司合并的事先裁定个案。这三宗个案涉及承转自合并的公司的税务亏损去抵消合并后的利润、承转自合并后的公司在合并前的结转税务亏损去抵消合并后的利润，以及固定资产的

税务处理。在其中一个个案中，税务局引用了《税务条例》第 61A 条的一般反避税条款，拒绝合并的公司在合并前所蒙受及结转的亏损抵销其合并后的应评税利润。我们注意到税务局在公布以上三宗预先裁定个案时，特别强调了相关反避税措施。因此，除了要符合上述提及的有关税务亏损的特定条件，纳税人必须就合并存在合理的商业理由。

## 权利和责任

我们注意到，一方面，合并后的公司须就每一间合并的公司被视做停止营业的课税年度，提交利得税报税表。另一方面，合并的公司没有清税，合并后的公司将承担合并的公司过往的税负。纳税人必须留意上述的税务管理程序，并保留相关的记录以作税务申报用途。

## 外国税务问题

就香港公司在其他地区从事商业活动或持有资产而涉及的合并，可能在这些地区引起税务问题。尤其是合并的公司在其他地区从事经营或持有资产的，根据其所在地区的税收法律规定，这些合并可能涉及转让相关业务或资产给合并后的公司。比如，就中国大陆而言，如果合并的香港公司在大陆拥有子公司，根据实际情况，该项合并就可能涉及直接或间接转让这些中国子公司。因此必须根据相关地区的法规去分析香港公司的合并在该地所带来的税务影响。

## 结论

我们欢迎税务局就不经法院的公司合并出台的税务指引。税务局的某些做法是合理的，但本文探讨的一些问题还需要加以处理。税务局就税务亏损细心地制定了相关具体的反避税措施，即使可能在实务中比较复杂。总体而言，税务局的指引为纳税人提供了某程度的确定性，就纳税人策划集团重组计划时提供了帮助。我们期望政府修订《税务条例》以明确公司合并的相关税法，同时税务局会就本文分析的问题进一步加以澄清。

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

#### 北京

##### 朱校

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：[andzhu@deloitte.com.cn](mailto:andzhu@deloitte.com.cn)

#### 香港

##### 展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：[sachin@deloitte.com.hk](mailto:sachin@deloitte.com.hk)

#### 深圳

##### 李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：[vicli@deloitte.com.cn](mailto:vicli@deloitte.com.cn)

#### 重庆

##### 汤卫东

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：[ftang@deloitte.com.cn](mailto:ftang@deloitte.com.cn)

#### 济南

##### 蒋晓华

总监

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：[betjiang@deloitte.com.cn](mailto:betjiang@deloitte.com.cn)

#### 苏州

##### 许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：[frakxu@deloitte.com.cn](mailto:frakxu@deloitte.com.cn)  
[mliang@deloitte.com.cn](mailto:mliang@deloitte.com.cn)

#### 大连

##### 白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：[bilbai@deloitte.com.cn](mailto:bilbai@deloitte.com.cn)

#### 澳门

##### 邓伟文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：[raytang@deloitte.com.hk](mailto:raytang@deloitte.com.hk)

#### 天津

##### 苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：[jassu@deloitte.com.cn](mailto:jassu@deloitte.com.cn)

#### 广州

##### 李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：[vicli@deloitte.com.cn](mailto:vicli@deloitte.com.cn)

#### 南京

##### 许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：[frakxu@deloitte.com.cn](mailto:frakxu@deloitte.com.cn)

#### 武汉

##### 祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：[juszhu@deloitte.com.cn](mailto:juszhu@deloitte.com.cn)

#### 杭州

##### 卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：[qilu@deloitte.com.cn](mailto:qilu@deloitte.com.cn)

#### 上海

##### 郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：[eunicekuo@deloitte.com.cn](mailto:eunicekuo@deloitte.com.cn)

#### 厦门

##### 钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：[jichung@deloitte.com.cn](mailto:jichung@deloitte.com.cn)

#### 关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

#### 中国税务技术中心

电子邮件：[ntc@deloitte.com.cn](mailto:ntc@deloitte.com.cn)

#### 主管合伙人

##### 许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：[lkhaw@deloitte.com.cn](mailto:lkhaw@deloitte.com.cn)

#### 华北区

##### 张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：[juliezhang@deloitte.com.cn](mailto:juliezhang@deloitte.com.cn)

#### 华南区(香港)

##### 殷国炜

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：[dyun@deloitte.com.hk](mailto:dyun@deloitte.com.hk)

#### 华南区(内地/澳门)

##### 张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：[gercheung@deloitte.com.cn](mailto:gercheung@deloitte.com.cn)

#### 华东区

##### 朱正萃

总监

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：[kzhu@deloitte.com.cn](mailto:kzhu@deloitte.com.cn)

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk ([wanluk@deloitte.com.hk](mailto:wanluk@deloitte.com.hk)) 或传真至+852 2541 1911。

#### 关于德勤

Deloitte (“德勤”) 泛指德勤有限公司 (一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所和它们的关联机构。德勤有限公司与每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司 (又称“德勤全球”) 并不向客户提供服务。请参阅关于德勤中有关德勤有限公司及其成员所的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

#### 关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所，我们在大中华设有 22 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、成都、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工，按照当地适用法规以协作方式服务客户。

#### 关于德勤中国

德勤品牌随着在 1917 年设立上海办事处而首次进入中国。目前德勤中国的事务所网络，在德勤全球网络的支持下，为中国的本地、跨国及高增长企业客户提供全面的审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。在中国，我们拥有丰富的经验，一直为中国的会计准则、税务制度与本地专业会计师的发展贡献所长。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。