

税务评论

法院判决境外合并不得适用 特殊性税务处理

2015 年 12 月，山东省烟台市芝罘区人民法院作出一例判决¹，判定一起因两家意大利公司的境外合并而引起的中国企业股权转让不得适用特殊性税务处理，因此税务局对该笔股权转让所得征收企业所得税的主张得到了法院的支持。

根据中国现行与重组有关的企业所得税规定（参见财税[2009]59 号文件，以下简称“59 号文”），重组业务的企业所得税处理可以分为一般性税务处理和特殊性税务处理。适用一般性税务处理的，相关股权或资产在重组交易当时即确认其转让所得或损失，计入转让方的应纳税所得。与之不同的是，若符合一定条件适用特殊性税务处理的，在重组交易当时则不予确认相关股权或资产的转让所得或损失，通过计税基础延续的方式实现征税递延的效果。需要注意的是，对于跨境重组业务，特殊性税务处理的适用还需符合一些额外条件。

案例简介

该案例涉及两家意大利法人公司，其中原告意大利意迩瓦萨隆诺控股股份公司（以下简称“意大利母公司”）原持有意大利意迩瓦萨隆诺投资有限公司（以下简称“意大利子公司”）的全部股份。2012 年 7 月，意大利母公司通过股东大会决议对意大利子公司实施吸收合并。在合并吸收之后，意大利子公司依法注销了公司登记，意大利母公司接受了意大利子公司的全部资产与负债，其中包括一家中国居民企业——烟台张裕集团有限公司的 33% 股权。税务局认为上述合并交易导致了中国居民企业 33% 的股权被直接转让，且其转让价格不符合独立交易原则。因此，税务局以被转让中国居民企业 2012 年 6 月 30 日的账面净资产数额为基准确定转让收入，并课征了相应的企业所得税。原告则认为相关交易可根据 59 号文的规定适用特殊性税务处理，并援引了中国和意大利税收协定中的无差别待遇条款。原告的观点经行政复议后仍未得到税务局的认可，故提起行政诉讼。

芝罘区人民法院判定：

- 此次吸收合并，实质上导致意大利子公司持有的中国居民企业 33% 的股份被转让。
- 根据 59 号文有关跨境重组的具体规定，相关纳税人无法适用特殊性税务处理。
- 适用于非居民企业的税务规则并不存在歧视，原告对征税决定有疑义的，可以启动协定中的税收协商程序寻求救济。

作者：

香港

张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

电子邮件：ryanchang@deloitte.com

上海

朱正萃

总监

电话：+86 21 6141 1262

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

吴青伦

经理

电话：+86 21 2316 6376

电子邮件：moywu@deloitte.com.cn

¹ 该判决于 2016 年 4 月发布于中国裁判文书网 (<http://wenshu.court.gov.cn>)。

59号文的第五条列示了重组业务适用特殊性税务处理需要满足的五项基础条件。根据这些相关规定，母公司吸收合并子公司在具备合理商业目的的情况下通常可适用特殊性税务处理。然而，根据59号文第七条，如果企业发生涉及“中国境内与境外之间的股权和资产收购交易”，则企业还需满足额外条件才能适用特殊性税务处理。因此，第七条的规定实质上将上述可适用特殊性税务处理的“中国境内与境外之间的股权和资产收购交易”限于以下三款情形：

- (一) 非居民企业向其100%直接控股的另一非居民企业转让其拥有的居民企业股权；在该情形下，转让方须至少在后续三年内不转让其拥有的受让方非居民企业的股权。
- (二) 非居民企业向与其具有100%直接控股关系的居民企业转让其拥有的另一居民企业股权。
- (三) 居民企业以其拥有的资产或股权向其100%直接控股的非居民企业进行投资。

对于因中国居民企业的境外直接股东被吸收合并至另一家境外企业而引起的中国居民企业股东变更，其企业所得税处理向来存有一定争议。尤其在判断特殊性税务处理的适用性时，应仅仅考虑59号文的第五条，还是应同时结合第七条有关跨境重组业务的规定，实务中较常出现不同的看法。59号文在定义不同的重组类型时（如资产收购、股权收购、合并、分立等），统一使用了“企业”的表述，并未将“居民企业”和“非居民企业”加以区分，因此从字面含义来看，境外非居民企业的合并交易也应适用于第五条对合并重组的相应规定。同时，由于59号文将“股权收购”和“合并”作为两种不同的重组类型进行定义，所以基于对第七条中“中国境内与境外之间的股权和资产收购交易”的字面理解，有观点认为第七条应不能适用于合并交易。本案中原告的主张也在一定程度上体现了这一观点。

但国家税务总局在2013年发布的72号公告似乎指向了另一种不同的理解——因为72号公告明确，59号文第七条第（一）款情形包括了因境外企业分立、合并导致中国居民企业股权被转让的情形。根据业界普遍的解读，这一规定似乎意在允许因中国居民企业的中国境外直接股东被该股东的中国境外子公司吸收合并而引起的中国居民企业股权转让适用特殊性税务处理。尽管如此，也有观点认为，即使是在这一情形下，随着境外直接股东在吸收合并后被注销，某种意义上可视为将其持有的境外子公司（即中国居民企业股权的受让方）的股权转让给了再上层股东，由此可能导致无法满足三年持股期限的要求，特殊性税务处理是否适用仍然会存在疑问。综上所述，72号公告的发布并未彻底解决业界的争议，同时也可能带来一些新的疑问。

在本案中，原被告双方围绕上述争议事项展开了辩论。法院的判决支持了税务局的观点，即由于中国居民企业的境外直接股东被吸收合并至另一家境外企业的情形所导致的前述居民企业的股东变更，应属于第七条所述的企业发生涉及“中国境内与境外之间的股权和资产收购交易”。因此，根据第七条的规定，本案中的纳税人将无法适用特殊性税务处理。

同时，税务局亦在本案中引用了72号公告以佐证其观点——根据税务局对72号公告的理解，因中国居民企业的中国境外直接股东被该股东的中国境外子公司吸收合并而引起的中国居民企业股权转让属于59号文第七条第（一）款情形。对此原告辩称72号公告发布时间晚于合并行为而不能适用。在这一点上法院同样支持了税务局的观点，并未接受原告的主张。

如欲垂询更多信息，请联络：

并购重组税务服务

全国领导人

上海

王鲲

合伙人

电话：+86 21 6141 1035

电子邮件：vicwang@deloitte.com.cn

华北区

北京

张慧

合伙人

电话：+86 10 8520 7638

电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

华东区

上海

叶红

合伙人

电话：+86 21 6141 1171

电子邮件：hoye@deloitte.com.cn

华南区

香港

傅振煌

合伙人

电话：+852 2238 7333

电子邮件：dannpo@deloitte.com.cn

华西区

重庆

张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1216

电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

特殊性税务处理的引入意在鼓励兼并收购业务的开展，国务院在 2014 年发布的国发[2014]14 号文件中也提出了扩大特殊性税务处理政策适用范围的目标。但结合实践经验来看，特殊性税务处理的推广适用可能仍然面临一定的难度，这在涉及跨境的重组业务中尤为明显。一方面，根据 59 号文第七条的规定，可适用特殊性税务处理的跨境重组业务范围较为有限，目前实践中较为常见的一些跨境重组业务（如本案例中的情形）未得到充分的覆盖；另一方面，现行的文件指引亦不排除存在一些表意含混之处，从而增加了政策理解和执行的不确定性。未来政府如果希望进一步发挥特殊性税务处理的作用以促进重组业务尤其是跨境重组的活跃程度，相关决策者可以考虑对现行的 59 号文第七条等有关规定进行重新审视，在对现行规定以及实践疑点作出规范和澄清的基础上，进一步研究适当扩大可适用特殊性税务处理的跨境重组业务范围的可行性，这对于提升税制环境的公平性和税法适用的确定性将产生积极的作用。

此外值得注意的是，在实践中各地税务机关对于和本案类似情况的处理并不完全一致。根据我们的观察，部分纳税人在类似情况下也曾取得主管税务机关关于同意适用特殊性税务处理的意见（例如通过申请事先裁定方式²等），并据此实际享受到了特殊性税务处理待遇。虽然中国并非判例法国家，但对于那些发生类似案情却已经取得税务机关同意适用特殊性税务处理意见的纳税人而言，本起判决将具有何种意义以及带来哪些实际影响，应该是值得思考的问题。假设某一纳税人的实际情况与另一起案例完全相同，但该纳税人已取得的事先裁定结果与后来另一起案例的法院判决意见相左，此时应如何看待事先裁定的效力，纳税人因基于裁定而获得的税务利益是否可以被追回，若被追回则是否与法律的确信精神相悖等等。随着税收征管法修订工作的展开，税收事先裁定制度已经进入财税部门和公众的视野；对上述这些问题的探究将为这一制度的建立和完善积累有益的思辨基础，因此值得列为下一步各方需要审慎研究的财税课题之一。

² 虽然目前国内尚未正式建立有关事先裁定制度的统一规范，但据报道部分地区已在一些范围的纳税人中（例如大企业）进行了试点性探索。

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

朱梭

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：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

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

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

济南

蒋晓华

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：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
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

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：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

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

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

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

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

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

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

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

主管合伙人

张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

传真：+852 2851 8005

电子邮件：ryanchang@deloitte.com

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

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

华南区(香港)

殷国焯

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：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

华西區

张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：tonzhang@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) 或传真至+852 2541 1911。

Deloitte.

德勤

关于德勤全球

Deloitte (“德勤”)泛指一家或多家德勤有限公司(即根据英国法律组成的私人担保有限公司,以下简称“德勤有限公司”),及其成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司与其每一家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 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所更为详细的描述。

德勤透过遍及全球逾 150 个国家的成员所网络为财富全球 500 强企业中的 80% 企业提供专业服务。凭借其世界一流和高质量的专业服务,协助客户应对极为复杂的商业挑战。如欲进一步了解全球大约 225,000 名德勤专业人员如何致力成就不凡,欢迎浏览我们的 Facebook、LinkedIn 或 Twitter 专页。

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 24 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、长沙、成都、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、合肥、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

德勤于 1917 年在上海设立办事处,德勤品牌由此进入中国。如今,德勤中国的事务所网络在德勤全球网络的支持下,为中国本地和在华的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。德勤在中国市场拥有丰富经验,同时致力于中国会计准则、税务制度及培养本地专业会计师方面的发展做出重要贡献。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media, 通过德勤中国的社交媒体平台,了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息,任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构(统称为“德勤网络”)并不因此构成提供任何专业建议或服务。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。