

关于外商投资企业合并、分立、股权重组、资产转让等重组业务所得税处理的暂行规定

(1995年 9月 8日国家税务总局发布)

根据《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》(以下称税法)及其实施细则的有关规定,对外商投资企业(以下简称企业)合并、分立、股权重组、资产转让等重组业务中有关营业活动延续性认定、资产计价、税收优惠和亏损结转等税务处理问题,规定如下:

一、合并的税务处理

合并是指两个或两个以上的企业,依照有关法律、法规的规定,合并为一个企业。其中,合并各方解散而共同设立为新的企业,为新设合并(也称解散合并);合并一方存续,其他各方解散而并入存续一方,为吸收合并(也称存续合并)。企业无论采取何种方式合并,均不须经清算程序,合并前企业的股东(投资者)除要求退股的以外,将继续成为合并后企业的股东;合并前企业的债权和债务,通过法律规定的程序,由合并后的企业承继。

对企业在合并前后的营业活动应作为延续的营业活动进行税务处理。凡合并后的企业依据有关法律规定仍为外商投资企业的,其有关税务事项按以下规定处理:

(一)资产计价的处理

合并后企业的各项资产、负债和股东权益,应按合并前企业的账面历史成本计价,不得以企业为实现合并而对有关资产等项目进行评估的价值调整其原账面价值。凡合并后的企业在会计损益核算中,按评估价调整了有关资产账面价值并据此计提折旧或摊销的,应在计算申报年度应纳税所得额时,按下述方法之一进行调

整：

■按实逐年调整。对因改变资产价值，每一纳税年度通过折旧、摊销等方式实际多计或少计当期成本、费用的数额，在年度纳税申报的成本费用项目中予以调整，相应调增或调减当期应纳税所得额。

■综合调整。对资产价值变动的数额，不分资产项目，平均分十年，在年度纳税申报的成本、费用项目中予以调整，相应调增或调减每一纳税年度的应纳税所得额。

以上调整方法的选用，由企业申请，报主管税务机关批准。企业在办理年度纳税申报时，应将有关计算资料一并附送主管税务机关审核。

（二）定期减免税优惠的处理

合并后企业的生产经营业务符合税法规定的定期减免税优惠适用范围的，应承续合并前的税收待遇，具体税务处理按以下方法进行：

■合并前各企业应享受的定期减免税优惠已享受期满的，合并后的企业不再重新享受。

■合并前各企业应享受的定期减免税优惠未享受期满且剩余期限一致的，合并后的企业继续享受优惠至期满。

■合并前各企业剩余的定期减免税期限不一致的，或者其中有不适用定期减免税优惠的，合并后的企业应按本款第（五）项的规定，划分计算相应的应纳税所得额。对其中剩余减免税期限不一致的业务相应部分的应纳税所得额，分别继续享受优惠至期满；对不适用税收优惠的业务的应纳税所得额，不享受优惠。

（三）减低税率的处理

对合并后的企业及其各营业机构，应根据其实际生产经营情况，依照税法及其实施细则及有关规定，确定适用有关地区性或行业性减低税率，并按本款第（五）项的规定，划分计算相应的应纳税所得额计算纳税。

（四）前期亏损的处理

合并前各企业尚未弥补的经营亏损，可在税法第十一条规定的亏损弥补年限的剩余期限内，由合并后的企业逐年延续弥补。如果合并后的企业在适用不同税率的地区设有营业机构，或者兼有适用不同税率或不同定期减免税期限的生产经营业务的，应按

本款第(五)项的规定,划分计算相应的所得额。合并前企业的上述经营亏损,应在与该合并前企业相同税收待遇的所得中弥补,具体应比照税法实施细则第九十一条第二款规定的方法进行。

(五)应纳税所得额的划分计算

从事适用不同税率的业务或者剩余的定期减免税期限不一致的企业进行合并,合并后的企业按以上款项规定,须对其应纳税所得总额进行划分以适用不同税务处理的,依据税法实施细则第九十一条、九十二条和九十三条的规定,对其应纳税所得额的划分计算,按以下方法进行:

■合并前的企业在合并后仍分设为相应的营业机构,延续合并前的生产经营业务,凡合并后的企业能够分别设立账册,准确地计算其各营业机构的应纳税所得额的,可采取据实核算的方法分别计算各营业机构的应纳税所得额。

■合并前的企业在合并后未分设为相应的营业机构,或者虽分设为营业机构,但经主管税务机关认定,合并后的企业未能准确合理的计算其各营业机构的应纳税所得额的,应以该企业中适用不同税务处理的各营业机构或各类业务间的年度营业收入比例、成本和费用比例、资产比例、职工人数或者工资数额比例中的一种比例或多种比例的平均比例,对其当年度应纳税所得总额进行划分计算。上述比例中涉及合并后年度的有关项目数额不易确定的,可以按合并前最后一个完整纳税年度或其他合理期间的有关项目数额确定上述比例。

二、分立的税务处理

分立是指:一个企业,依照有关法律、法规的规定,分立为两个或两个以上的企业。其中,原企业解散,分立出的各方分别设立为新的企业,为新设分立(也称解散分立);原企业存续,而其一部分分出设立为一个或数个新的企业,为派生分立(也称存续分立)。企业不论采取何种方式分立,均不须经清算程序,分立前企业的股东(投资者)可以决定继续全部或部分作为各分立后企业的股东;分立前企业的债权和债务,按法律规定的程序和分立协议的约定,由分立后的企业承继。

对企业 在分立前后的营业活动应作为延续的营业活动进行税务处理。凡分立后的企业依据有关法律规定仍为外商投资企业的,其有关税务事项按以下规定处理:

（一）资产计价的处理

分立后各企业的资产、负债和股东权益，应按分立前企业的账面历史成本计价，不得以企业为实现分立而对有关资产等项目进行评估的价值调整其原账面价值。凡分立后的企业在会计损益核算中，按评估价调整了有关资产账面价值并据此计提折旧或摊销的，应在计算申报年度应纳税所得额时，按照本规定第一条有关企业合并的‘资产计价的处理’款项中规定的方法予以调整。

（二）税收优惠的处理

对分立后的各企业，应分别根据其生产经营情况，依照税法及其实施细则及有关规定，确定适用减低税率及承续享受分立前企业的定期减免税优惠待遇。

■分立后企业的生产经营业务符合税法规定的有关税收优惠的适用范围的：凡分立前享受有关税收优惠尚未期满的，分立后的企业可继续享受至期满；凡分立前已享受有关税收优惠期满的，分立后的企业均不得重新享受该项税收优惠；凡属分立前企业的生产经营业务不适用有关税收优惠，而分立后的企业改变为适用优惠业务的，该分立后的企业可享受自分立前企业获利年度起计算的税收优惠年限中剩余年限的优惠。

■分立后企业的生产经营业务不符合税法规定的有关税收优惠的适用范围的，均不得享受或继续享受有关税收优惠。

（三）前期亏损的处理

分立前企业尚未弥补的经营亏损，按分立协议的约定由分立后的各企业分担的数额，可在税法第十一条规定的亏损弥补年限的剩余期限内，由分立后的各企业逐年延续弥补。

三、股权重组的税务处理

股权重组是指：企业的股东（投资者）或股东持有的股份金额或比例发生变更，具体包括，（员）股权转让，即企业的股东将其拥有的股权或股份，部分或全部转让给他人；（圆）增资扩股，即企业向社会募集股份、发行股票，新股东投资入股或原股东增加投资扩大股权，从而增加企业的资本。企业的股权重组，是其股东的投资或交易行为，属于企业股权结构的重组，不影响企业的存续性；企业不须经清算程序；企业的债权和债务关系，在股权重组后继续有效。

对股权重组涉及的有关税务事项，按以下规定处理：

（一）股权转让收益的处理

外商投资企业和外国企业，转让其拥有的企业的股权或股份所取得的收益，应依照税法及其实施细则有关规定，计算缴纳或扣缴所得税。中国境内企业转让股权或股份的损失，可在其当期应纳税所得额中扣除。

股权转让收益或损失是指，股权转让价减除股权成本价后的差额。

股权转让价是指，股权转让人就转让的股权所收取的包括现金、非货币资产或者权益等形式的金额。如被持股企业有未分配利润或税后提存的各项基金等股东留存收益的，股权转让人随转让股权一并转让该股东留存收益权的金额（以不超过被持股企业账面的分属为股权转让人的实有金额为限），属于该股权转让人的投资收益额，不计为股权转让价。

股权成本价是指，股东（投资者）投资入股时向企业实际交付的出资金额，或收购该项股权时向该股权的原转让人实际支付的股权转让价金额。

（二）股票发行溢价的处理

企业发行股票，其发行价格高于股票面值的溢价部分，为企业的股东权益，不作为营业利润征收所得税。企业清算时，亦不计入应纳税清算所得。

（三）以利润（股息）购买股票适用再投资退税优惠的限定

外国投资者将从企业分取的利润（股息）购买本企业股票（包括配股）或其他企业股票，不适用税法有关再投资退税的优惠规定。

（四）股权重组的企业有关税务事项的处理

对企业在股权重组前后的营业活动应作为延续的营业活动进行税务处理。企业在股权重组后，依有关法律规定仍为外商投资企业的或仍适用外商投资企业有关税收法律、法规的，对其有关事项进行以下税务处理：

企业不得按为实现股权重组而对有关资产等项目进行评估的价值，调整其各项资产、负债及股东权益的账面价值。凡企业在会计损益核算中，按评估价调整了有关资产账面价值并据此计提折旧或摊销的，应在计算申报年度应纳税所得额时，按照本规定第一条有关企业合并的“资产计价的处理”款项中规定的方法予

以调整。

■企业按照税法及其实施细则及有关规定可享受的各项税收优惠待遇,不因股权重组而改变。股权重组后,企业就其尚未享受期满的税收优惠继续享受至期满,不得重新享受有关税收优惠。

■企业在股权重组前尚未弥补的经营亏损,可在税法第十一条规定的亏损弥补年限的剩余期限内,在股权重组后逐年延续弥补。

四、资产转让的税务处理

资产转让是指:企业转让本企业的或者受让另一企业的部分或全部资产(包括商誉、经营业务及清算资产)。企业转让、受让资产,不影响转让、受让双方企业的存续性。

对资产转让涉及的有关税务事项,按以下规定处理:

(一) 资产转让收益的处理

企业取得的资产转让收益或损失,应依照税法及其实施细则及有关规定,计入其当期应纳税所得额计算缴纳所得税。

(二) 受让资产计价的处理

受让方所受让的各项资产,可按该各项资产的实际受让价,计入受让方有关资产账目。如受让资产项目繁多或者与商誉或经营业务一并作价受让,不易分别计算各项资产受让价的,可按有关资产在转让方账面的净值,计入受让方有关资产账目;其实际受让总价与该有关资产账面净值的差额,可作为商誉或经营业务的受让价金额,单独列为受让方的无形资产,在资产受让之日起不少于十年的期限内平均摊销,资产受让后的企业剩余经营期不足十年的,在企业剩余经营期内平均摊销。

(三) 税收优惠的处理

资产转让和受让双方在资产转让后未改变其生产经营业务的,应承续其原税收待遇,其中享受定期减免税优惠的,不得因资产转让而重新计算减免税期。

资产转让或受让一方企业,在资产转让后改变了生产经营业务的,凡属原适用有关税收优惠的业务改变为非适用优惠业务的,在资产转让后不得继续享受该项税收优惠;凡属原不适用有关税收优惠的业务改变为适用优惠业务的,可享受自该企业获利年度起计算的税收优惠年限中剩余年限的优惠。

(四) 前期亏损的处理

资产转让和受让双方在资产转让前后发生的经营亏损,各自在税法第十一条规定的亏损弥补年限内逐年弥补。不论企业转让部分还是全部资产及业务,企业经营亏损均不得在资产转让和受让双方间相互结转。

五、合并、分立、股权重组后的企业,其内外资股权比例不符合有关外商投资企业法律规定比例的,除税收法律、法规、规章另有规定的以外,不再继续适用外商投资企业有关的所得税法律、法规,而应按照内资企业适用的所得税法律、法规进行税务处理。同时,对重组前的企业根据税法第八条规定已享受的定期减免税,应区分以下情况处理:

(一)凡重组前企业的外国投资者持有的股权,在企业重组业务中没有退出,而是已并入或分入合并、分立后的企业或者保留在股权重组后的企业的,不论重组前的企业经营期长短,均不适用税法第八条关于补缴已免征、减征的税款的规定。

(二)凡重组前企业的外国投资者在企业重组业务中,将其持有的股权退出或转让给国内投资者的,重组前的企业实际经营期不满适用定期减免税优惠的规定年限的,应依照税法第八条的规定,补缴已免征、减征的企业所得税税款。

六、在中国境内设立机构、场所从事生产经营的外国企业,发生合并、分立、股权重组、资产转让等重组业务,对其在中国境内的机构、场所有关税务事项的处理,比照本规定执行。

七、本规定自 1995 年度起施行。有关税务机关就以前年度事项做出的税务处理与本规定有不同的,应自 1995 年度起按本规定进行调整;凡 1995 年以前年度的处理结果会影响 1995 年及以后年度税务处理的,对 1995 年以前年度的处理结果,原则上也应按本规定进行调整。