中国上海市陆家嘴环路 1000 号恒生银行大厦 29 层
29F, Hang Seng Bank Tower, 1000 Lujiazui Ring Road, Shanghai, China
Tel (86-21) 68411098 Fax (86-21) 68411099 Postal Code 200120

外商投资企业合并、分立涉税事项的简要分析

外商投資企業の合併、分割過程で発生する税務事項についての簡潔な分析

■ 企业合并、分立的定义

根据中国法律规定，以及政府部门实务管理要求，企业合并、分立通常是指：

序号	名称	定义
1	合并	- 一家或者多家企业（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者新设企业（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，实现两个或两个企业的依法合并。 - 如果合并企业为现存企业，则该合并为吸收合并；如果合并企业为新设企业，则该合并为新设合并。
2	分立	- 分立，是指一家企业（以下简称“被分立企业”）将部分或全部资产分离转让给现存或新设的企业（以下简称“分立企业”），被分立企业股东换取分立企业的股权或非股权支付，实现企业的依法分立。 - 如果被分立企业不再存续，则该分立为新设分立；如果被分立企业仍存续，则该分立为存续分立。

■ **企業合併、企業分割の定義**

中国の法律規定及び政府部門による実務管理上の要求によると、企業合併、企業分割の定義は、通常、以下のとおりである。

番号	名称	定義
1	合併	- 1 社又は複数の企業（以下「被合併企業」という」がすべての資産及び負債を別の現存し又は新設する企業（以下「合併企業」という）に譲渡し、被合併企業の出資者が合併企業の持分又は出資以外の資産による支払いを受け、2 社以上の企業が法に準拠した合併を実現させること。 - 合併企業が現存企業の場合、当該合併は吸収合併であり、合併企業が新設企業の場合、当該合併は新設合併である。
2	分割	- 企業分割とは、ある企業（以下「分割企業」という）が、資産の一部又はすべてを分離独立させ、現存し又は新設する企業（以下「分割継承企業」という）に譲渡し、分割企業の出資者が分割継承企業の持分又は出資以外の資産による支払いを受け、企業が法に準拠した分割を実現させること。 - 分割企業が消滅する場合、当該分割は新設分割であり、分割企業が存続する場合、当該分割は存続分割である。

■ 企业合并、分立涉税概要

企业合并、分立业务，理论上可以分为如下两个层次的业务（实践中，相关政府手续通常可以同时办理），其相关涉税情况，简要列表分析如下：

序号	业务	涉税概要
1	资产转移	- 资产（例如存货、固定资产、无形资产等）由被合并企业转入合并企业，或者由被分立企业转入分立企业。 - 该项资产转移通常为概括转让（权利和义务均转让），且通常无需支付对价。 - 中国税法目前对该项资产的概括转

■ **企業合併、企業分割において発生する税務事項の概要**

企業の合併、分割業務は、理論的には以下のとおり 2 つの次元の業務に分けることができ（実務上かかる政府手続は、通常、並行して進めることができる）、かかる税務事項の状況を下表にて簡潔に分析する。

番号	業務	税務事項の概要
1	資産移転	- 資産（例えば、在庫、固定資産、無形資産等）は被合併企業から合併企業に移転し、又は分割企業から分割継承企業に移転する。 - 当該資産移転は、通常、包括的に譲渡（権利と義務の両方の譲渡）するものであり、しかも通常は、対価を支払う必要がな

		让，通常免予（不予）征税。 -
2	股权变动	- 在企业合并、分立过程中，还可能会发生股权变动，即，部分股东可能会转让其在被合并企业、被分立企业中的股权。 - 如因股权变动而取得相关所得，则股东通常应当缴纳企业所得税、印花税（请参见备注）。

备注：

1. 企业所得税=（股权转让金—股权成本价）×企业所得税税率（通常税率为 25%；外国企业税率为 10%）
   值得注意的是，企业（外国企业除外）股权转让所得，通常应当纳入全年所得计算缴纳所得税。
2. 印花税=股权转让金×0.05%

■ 企业合并、分立后以往年度亏损弥补

关于外商投资企业合并、分立后以往年度亏损弥补（本文所述“亏损弥补”均指税前利润弥补亏损，税后利润弥补亏损通常并无限制），根据国家税务总局《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》（1997 年 01 月 01 日起施行）：

1. 合并前各被合并企业尚未弥补的亏损，可以在法定亏损弥补年限（5 年；下同）的剩余期限内，由合并企业逐年延续弥补；
2. 分立前被分立企业尚未弥补的亏损，按照分立协议的约定由各分立企业分担的数额，可以在法定亏损弥补年限的剩余期限内，由各分立企业逐年延续弥补。

即，根据上述规定，外商投资企业合并、分立后，相关亏损可以由合并企业、分立企业逐年延续弥补亏损。在《中华人民共和国企业所得税法》（2008 年 01 月 01 日起施行；以下简称“新《企业所得税法》”）颁布后，国家税务总局又在 2009 年 04 月 30 日颁布了配套规定，即《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（该通知追溯至 2008 年 01 月 01 日起施行；以下简称“《通知》”）。

根据《通知》规定，通常情况下，企业（包括外商投资企业）合并后，被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补；企业（包括外商投资企业）分立后，相关企业的亏损不得互相结转弥补。只有在符合如下法定条件的前提下，才能按照法定的限额/方式结转弥补亏损：

		い。 - 中国税法では、現在、当該資産の包括的な譲渡に対し、通常、徴税を免除する（徴税しない）。
2	持分の変動	- 企業合併、企業分割の過程において、持分の変動が生じることもあり、 即ち、一部の出資者は、自己の被合併企業、分割企業における持分を譲渡することがある。 - 持分の変動により、かかる収入を得た場合、出資者は通常、企業所得税、印紙税を納付しなければならない（備考を参照）。

備考：

1. 企業所得税=（持分譲渡金－持分原価）×企業所得税税率（通常、税率は 25%であり、外国企業の税率は 10%である。）
   注意すべき点として、企業（外国企業を除く）持分譲渡益は、通常、年間収益に計上して納付する企業所得税を計算することになる。
2. 印紙税=持分譲渡金×0.05%

■ **企業合併、企業分割後における繰越欠損金の補填**

外商投資企業の合併、分割後における繰越欠損金の補填につき（本文にいう「欠損金の補填」はいずれも税引前利益による欠損金補填をいい、税引後利益による欠損金補填は通常制限はない）、国家税務総局による「外資投資企業の合併、分割、持分再編、資産譲渡等の再編業務の所得税処理に関する暫定規定」（1997 年 1 月 1 日より施行）によると次のとおりである。

1. 合併前の各被合併企業が補填を終えていない欠損金は、法で定められた欠損金補填年限（5 年であり、以下同じ）の残りの期間内で、合併企業が年を追って補填を延長することができる。
2. 分割前の分割企業が補填を終えていない欠損金は、分割合意書の約定に基づき各分割継承企業が分担する金額は、法で定められた欠損金補填年限の残りの期限内で、各分割継承企業が年を追って補填を延長することができる。

即ち、上述の規定によると、外商投資企業の合併、分割後、かかる欠損金は、合併企業、分割継承企業が年を追って欠損金の補填を延長することができる。「中華人民共和国企業所得税法」（2008 年 1 月 1 日から施行。以下、新「企業所得税法」という）の発布後、国家税務総局は、2009 年 4 月 30 日に関連規定である「企業再編業務の企業所得税を処理するにあたっての若干事項についての通知」（当該通知は 2008 年 1 月 1 日に遡って施行する。以下「通知」という）を新たに発布した。

「通知」の規定によると、通常の状況においては、企業（外商投資企業を含む）合併後、被合併企業の欠損金は、合併企業において繰越補填をしてはならない。企業（外商投資企業を含む）分割後、関係する企業の欠損金は、相互に繰越補填をしてはならない。下記の法定条件に適合する場合に限り、法定の限度額/方法に

序号	名称	适用条件	弥补限额/方式
1	合并	- 企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，以及同一控制下且不需要支付对价的企业合并； - 在法定亏损弥补年限的剩余期限内； - 其它法定条件。	- 可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额=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<u>最长期限</u>的国债利率。
2	分立	- 被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权，分立企业和被分立企业均不改变原来的实质经营活动，且被分立企业股东在该企业分立发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%； - 在法定亏损弥补年限的剩余期限内； - 其它法定条件。	- 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。

由此可见，根据《通知》规定，外商投资企业合并、分立后，在亏损弥补方面有了较大的变化，即，对亏损弥补方面作出了一定的限制。

■ 企业合并、分立后税收优惠处理

中国新《企业所得税法》施行后，对原外商投资企业所得税优惠政策作出了调整，其中对优惠税率的适用规定了一定的优惠过渡期、从 2008 年即开始计算“两免三减半”优惠期等。

在企业合并、分立后税收优惠处理方面，《通知》也作出了如下限制：

序号	名称	限制
1	合并	- 在企业吸收合并中，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

て欠損金の繰越補填を行うことができる。

番号	名称	適用条件	補填限度額/方法
1	合併	- 企業出資者が当該企業合併発生時に取得する持分支払金額がその取引支払い総額の 85%を下回らず、同一支配下であり尚且つ対価を支払う必要のない企業合併である。 - 法定欠損金補填年限の残りの期限内である。 - その他法定条件。	- 合併企業が補填することができる被合併企業の欠損金の限度額＝被合併企業の純資産の公正価値×合併業務発生時の当期末において国家が発行する**<u>最長期間</u>**の国債の利率。
2	分割	- 分割企業のすべての出資者はもとの持株の比率にて分割企業の持分を取得し、分割継承企業と分割企業はいずれももとの実質的経営活動を変更せず、尚且つ分割企業出資者の当該企業分割発生時に取得する持分支払金額が当該取引支払総額の 85%を下回らない場合。 - 法で定められた欠損金補填年限の残りの期限内である。 - その他法定条件。	- 分割資産は総資産に占める割合にて分配し、分割継承企業が補填を継承する。

以上から、「通知」の規定によると、外商投資企業の合併、分割後において、欠損金の補填について大きな変化が生じており、つまり、欠損金の補填については一定の制限が設けられていることが分かる。

■ **企業合併、企業分割後の租税優遇措置の取扱い**

中国の新「企業所得税法」が施行された後、従来の外商投資企業所得税の優遇措置が調整され、優遇税率の適用については、一定の移行措置期間を設けること、2008 年から「二免三減半」の優遇措置期間を計算することなどが規定された。

企業合併、分割後の租税優遇措置の取扱いにおいて、「通知」は以下の制限を設けている。

番号	名称	制限
1	合併	- 企業吸収合併において、合併後の存続企業の性質及び租税優遇措置の条件適用に変化がない場合、合併前の企業の残余期間の租税優遇措置を継承して

		（亏损计为零）计算。
2	分立	- 在企业存续分立中，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，其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。

根据《通知》的上述规定可见，只有吸收合并、存续分立时，才可以在上述法定限制范围内，继续享受原税收优惠；新设合并、新设分立，不得享受原税收优惠。当然合并、分立后形成的合并企业、分立企业如果符合享受新的税收优惠的条件，则可由该合并企业、分立企业以自己名义单独申请并享受新的税收优惠政策。

综上所述，中国新《企业所得税法》以及相关配套规定的颁布和施行，改变了内、外资企业在所得税方面不统一的局面，在一定程度上，逐步取消或者减少了外商投资企业的税收优惠政策，其中也不可避免地影响了企业合并、分立的税收政策。虽然如此，外商投资企业在企业合并、分立过程中，仍可以结合业务需要，根据实际情况，选择节税的模式。

备注：请点击以下网址，查看相关法令的全文内容：
《中华人民共和国企业所得税法》
http://www.gov.cn/flfg/2007-03/19/content_554243.htm
《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》
http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/n480979/n554169/998613.html
《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》
http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/9037699.html

（里兆律师事务所 2009 年 06 月 11 日整理编写）

		受けることができ、その優遇金額は存続企業の合併前一年間の課税所得額（欠損を0とする）にて計算する。
2	分割	- 企業存続分割において、分割後の存続企業の性質及び租税優遇措置の条件適用に変化がない場合、分割前の企業の残余期限の租税優遇措置を継承して受けることができ、その優遇金額は、当該企業分割前の一年間の課税所得額（欠損を 0 とする）に分割後の存続企業の資産が分割前の当該企業の全資産に占める比率を掛けて計算する。

「通知」の上述の規定からは、吸収合併、存続分割の場合にのみ、上述した法で定められた制限範囲内にて、もとの租税優遇措置を継承して受けられるということがわかる。新設合併、新設分割は、もとの租税優遇措置を継承することができない。勿論、合併、分割後に形成された合併企業、分割企業が新たな租税優遇措置享受条件に適合する場合は、当該合併企業、分割企業は、自己の名義にて個別に申請し、新たな租税優遇措置を受けることができる。

以上から、中国の新「企業所得税法」及びかかる関連規定が発布、施行されたことにより、内資、外資企業の所得税が一本化されていなかったという状況が改められ、大なり小なり、外商投資企業の租税優遇措置が段階的に取消し又は制限され、企業合併、分割の租税優遇措置にも影響が及ぶこととなった。しかしながら、外商投資企業の企業合併、分割の過程においては、従来通り、業務上の必要に応じ、実情に照らして、節税パターンを選択することができる。

備考：法令の全文をご覧になる場合は、下記の URL をクリックして下さい。
「中華人民共和国企業所得税法」
http://www.gov.cn/flfg/2007-03/19/content_554243.htm
「外資投資企業の合併、分割、持分の再編、資産譲渡等の再編業務の所得税の処理に関する暫定規定」
http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/n480979/n554169/998613.html
「企業再編業務の企業所得税を処理するにあたっての若干事項についての通知」
http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/9037699.html

（里兆法律事務所が 2009 年 6 月 11 日付で作成）