



境外合并税务案件案情简介

一、事实

2005年9月29日，意大利意迩瓦萨隆诺投资有限公司（以下简称“意大利投资公司”）经山东省对外贸易经济合作厅批准，以人民币481,424,260元的对价取得烟台张裕集团有限公司（以下简称“烟台张裕公司”）33%股权。2012年7月17日，意大利意迩瓦萨隆诺控股股份公司（以下简称“意大利控股公司”）与意大利投资公司分别通过股东大会决议，决定对意大利投资公司实施吸收合并，意大利控股公司接受意大利投资公司的全部资产与负债，其中包括烟台张裕公司的33%股权，在合并吸收之后，意大利投资公司已于2012年11月21日依法注销了公司登记，由意大利控股公司直接持有烟台张裕公司的33%股权。2012年7月17日，意大利控股公司将两公司的合并吸收情况，致函告知了烟台张裕公司。

意大利控股公司认为本次交易符合财政部、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号文）¹的相关规定，应按该通知的有关合并²的特殊重组一般条件享有特殊性税务处理的待遇，故本次交易不应被征税。

¹ 财税〔2009〕59号文第五条：企业重组同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定：

- （一）具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。
- （二）被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例。
- （三）企业重组后的连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。
- （四）重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例。
- （五）企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续12个月内，不得转让所取得的股权。

² 财税〔2009〕59号文第一条：本通知所称企业重组，是指企业在日常经营活动以外发生的法律结构或经济结构重大改变的交易，包括企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等。

（三）股权收购，是指一家企业（以下称为收购企业）购买另一家企业（以下称为被收购企业）的股权，以实现对被收购企业控制的交易。收购企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合。

（五）合并，是指一家或多家企业（以下称为被合并企业）将其全部资产和负债转让给另一家现存或新设企业（以下称为合并企业），被合并企业股东换取合并企业的股权或非股权支付，实现两个或两个以上企业的依法合并。

山东省烟台市芝罘国家税务局（以下简称“芝罘国税局”）认为上述吸收合并，实质上应当认定为直接股权转让，且转让价格不符合独立交易原则，应当按照中华人民共和国的现行税收法律规定予以征税。于 2013 年 9 月 9 日作出烟芝国税外通（2013）002 号税务事项通知书，依据国税函（2009）698 号文件第七条³之规定，进行纳税调整，以烟台张裕公司 2012 年 6 月 30 日账面净资产数额 2,863,169,524.88 元为基准，要求意大利控股公司应缴纳企业所得税 46,342,168.32 元，于 2013 年 9 月 25 日前进行纳税申报。2013 年 9 月 22 日，原告实际缴纳了上述税款。

关于烟芝国税外通（2013）002 号税务事项通知书，意大利控股公司不服，于 2013 年 11 月 20 日向山东省烟台市国家税务局（以下简称“烟台市国税局”）提起了行政复议，要求撤销芝罘国税局作出的税务事项通知书。经复议，烟台市国税局维持了芝罘国税局作出的烟芝国税外通（2013）002 号税务事项通知书。

意大利控股公司对烟台市国税局的行政复议决定仍然不服，于 2014 年 4 月 24 日向山东省烟台市芝罘区人民法院（以下简称“芝罘区法院”）提起行政诉讼，请求撤销芝罘国税局作出的烟芝国税外通（2013）002 号税务事项通知书，并退还已缴纳的所得税款。

二、判决要旨

芝罘区法院认为此次案件争议焦点有三个方面：第一，此次重组交易是合并还是股权转让；第二，此次重组交易是否符合财税（2009）59 号文的享受待遇的规定；第三，原告是否应当根据中意税收协定、中意投资协定、中芬投资协定的最惠国待遇规定而在本次交易中享受特殊性税务处理⁴。

法院经审理后认为，对于案件第一个争议焦点，根据原告意大利控股公司于 2013 年 3

³ 国税函（2009）698 号文件第七条：非居民企业向其关联方转让中国居民企业股权，其转让价格不符合独立交易原则而减少应纳税所得额的，税务机关有权按照合理方法进行调整。

⁴ 根据中意投资协定第 3 条第 1 款：缔约一方的国民或公司在缔约另一方领土内的投资所享受的待遇，不应低于任何第三国国民或公司的投资所享受的待遇。中芬投资协定第 3 条第 2 款：对已作出投资的运营、管理、维持、使用、享有、扩张、出售或处分方面，缔约一方给予缔约另一方投资者的投资的待遇应不低于其给予本国投资者的投资的待遇。在此处，意大利控股公司主张自己应享有不低于芬兰（第三国）公司在中国投资的待遇，即不低于中国投资者的待遇，因而主张可以适用特殊性税务处理的规定。

月 4 日向烟台市国税局企业管理科提交的相关证据可以看出，①原告的子公司意大利投资公司仅持有烟台张裕公司一家股份，意大利投资公司的主要资产就是对烟台张裕公司的股权投资，此次吸收合并直接导致了烟台张裕公司的股东由意大利投资公司变更为原告，实现了原告意大利控股公司对烟台张裕公司的直接控制，所以被告芝罘国税局认定为股权转让并无不当。②在 2013 年 12 月 12 日国家税务总局 72 号文⁴所载明的境外企业合并导致中国居民企业股权被转让属于非居民企业股权转让的规定，也进一步作证了被告这一认定的合法性。

对于案件的第二个争议焦点，原告的此次境外股权交易虽然符合财税（2009）59 号文第五条的适用特殊性税务处理规定，但财税（2009）59 号文第七条还规定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，除应符合本通知第五条规定的条件外，还应同时符合下列条件才可选择适用特殊性税务处理规定，即非居民企业向其 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的，也就是“母转子公司”的情形，而原告的此次交易是“子转母公司”的情形⁵，因此本案原告意大利控股公司不应当享受财税（2009）59 号文规定的待遇，芝罘国税局根据国税函（2009）698 号文制作的纳税通知符合法律规定。

关于本案的第三个争议焦点，根据《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国企业所得税法实施细则》以及国税函（2009）698 号文的规定，对于股权转让行为的征税，境内居民企业和境外非居民企业的适用，以及境外各国非居民企业之间的适用都是一致的，并不存在任何歧视。在中国企业所得税法的制度体系中，对境外非居民企业按照其独有特点制定专门的征收管理规定，不能认为这就是对作为非居民企业的原告的歧视，这也是目前世界惯例。

⁴ 《国家税务总局关于非居民企业股权转让适用特殊性税务处理有关问题的公告》（国家税务总局 72 号文）第一条：本公告所称股权转让是指非居民企业发生《通知》（财税〔2009〕59 号文）第七条第（一）、（二）项规定的情形；其中《通知》第七条第（一）项规定的情形包括因境外企业分立、合并导致中国居民企业股权被转让的情形。

⁵ 要注意选择特殊性税务处理应满足的条件，是否均可以享受财税（2009）59 号文关于企业重组特殊性税务处理的规定，不能一概而论，需要区分对待，特别是需要看是否满足财税（2009）59 号文第七条的规定。在涉及中国境内与境外之间的股权和资产收购交易，属于转让方和受让方均为非居民企业情形下相关股权转让涉及的税务处理，只有同时满足财税（2009）59 号文第五条和第七条第（一）项的相关规定时，才可以选择适用特殊性税务处理的规定；同时，对于第七条第（一）项需要重点关注，该条规定要求受让方需为转让方 100%直接控股的子公司，仅指母公司向子公司转让股权的情形，不包含子公司向母公司转让股权的情形。对于本案的情形，属于子公司意大利投资公司向母公司意大利控股公司转让股权的情形，不满足 59 号文第七条第（一）项的规定，因此不能选择适用特殊性税务处理的规定。

综上，芝罘区法院认为被告芝罘国税局对原告意大利控股公司作出的烟芝国税外通（2013）002号税务事项通知书行政行为事实清楚，适用法律正确，程序合法，原告请求撤销，不能得到支持，应当予以驳回。其请求返还已交纳税款没有事实和法律依据，法院依法一并不能支持。

关于本案，目前意大利控股公司是否提起上诉尚不清楚，建议保持持续关注。

三、讲解

本案首先在意大利根据意大利公司法相关法令进行吸收合并⁶，关于中国境内企业投资方发生变化的情况，也会根据意大利税法进行处理。其次，在中国，从中国公司法相关法令的角度看，根据1997年《外商投资企业投资者股权变更的若干规定》，“企业投资者合并”是“外商投资企业投资者股权变更”多种类型的一种，明确区别于“转让股权”，其合并后的承继者依法承继原投资者股权，进行投资人变更手续。该案件的争议点在于境外企业投资者合并后的境外企业承继人依法承继境外企业原投资人持有的中国子公司的股权时的中国企业重组税制上的处理，具体来说就是是否属于享有特殊性税务处理待遇的问题。本文就此次重组交易是中国企业重组税制上的合并还是股权转让这一争议点进行讲解。

财税（2009）59号文对跨境股权收购规定了特别的规则。但是，未明确规定境外企业投资者合并，其合并后的境外企业承继人依法承继境外企业原投资人持有的中国子公司的股权时的规则。虽然制定明确的规则为众所期待，但是就实际问题而言期待完全明确的规则很困难。基于各国的外国法律制度的境外企业投资者合并虽然与基于中国法律制度的中国企业的合并有类似性，却不是完全一致的。例如，有的国家认可以比中国灵活的形式进行合并。税法不仅重视形式也重视实质所以就更难。在这样一种没有明确规则的情况下，对于是否享有特殊性税务处理的待遇，各地的地方税务当局理解不同，对境外企业的疑问也未进行合理的说明。境外企业在境外实行合并后，也将处于无法确定针对中国子公司的投资人变更在中国的税收关系这样一种不稳定的状况之中。

⁶ 在中国对于根据意大利公司法相关法令进行了吸收合并这件事本身不会发生争议。中国企业重组税制上以认定为这是股权转让为前提，可以想见对境内企业股权的受让人意大利控股公司征税也是以因吸收合并承继了让渡人意大利投资公司的纳税义务一事为前提。

在本案中，作为原告的境外企业主张这是财税（2009）59号文中的合并。为了享受例外的处理——享有特殊性税务处理的待遇，只有主张这属于明文认可的企业重组，只有主张这是合并。本案的企业重组不是明文认可的情形，就意味着不能主张应该享有特殊性税务处理的待遇。主张财税（2009）59号文规定的合并不仅是中国企业的合并，也包含境外企业的合并。法院支持了地方税务当局做出的这不是合并而是股权转让的认定。

认定为这是股权转让的主要理由是：境外被合并方仅持有境内企业股权并且不从事其他经营活动，因此其实质是一种股权转让。也就是说，合并是以承继业务涉及的全部资产和负债为本质特征，而本案的承继对象仅为中国子公司的股权，因此即便法律形式是合并，也被认为实质是股权转让。

认定为股权转让的次要理由是本案中合并后公布并施行的新规定。国家税务总局发布国家税务总局公告2013年第72号文是为了明确财税（2009）59号文第七条第（一）、（二）项规定的情形（即，跨境股权转让）如何适用特殊性税务处理而制定的。第一条明确规定：财税（2009）59号文第七条第（一）项规定的情形（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的）包括因境外企业分立、合并导致中国居民企业股权被转让的情形⁸。依据该新规定，就意味着明文认可了存在对境外企业合并导致中国居民企业投资者变更的情形不作为财税（2009）59号文的合并而是被作为股权收购处理的情形。但是，该新规定对于①境外企业合并导致中国居民企业投资者变更的情形是否全都不作为合并而必须作为股权收购处理（即，财税（2009）59号文的合并是否限于解释境内企业的合并），②假如存在境外企业合并导致中国居民企业投资者变更的情形作为合并处理和作为股权收购处理这2种情形，应该怎样区别这一点依然未明确。例如，不同于本案的情节，对于境外被合并方不仅持有境内企业的股权而且在境外从事其他经营活动（即，不仅是中国子公司的股权，还使其在外国承继与业务相关的诸多全部资产和负债。）的情形，并未明确应该怎样处理。本判决如上所述，以本案重组的实质不是合并而是股权转让为主要理由导出了这是股权转让这一结论，因而并未对新规定的这种不明确的

⁸ 关于国家税务总局公告2013年第72号文的时间适用问题。根据国家税务总局72号文第十条规定，本公告自发布之日起施行。对实施之前发生的非居民企业股权转让适用特殊性税务处理尚未处理的相关事项，可依据本公告规定执行。虽然意大利控股公司的吸收合并行为发生在2012年，但至2013年案件尚未处理结束，故可以适用72号文的规定。

适用范围作出解释。即使新规定实施后，进行合并的境外企业是否将被征税依然处于一种不稳定的状态下。

但是，鉴于存在不作为财税（2009）59号文的合并而作为股权收购处理的情形一事得到了明文认可，因而地方的税务当局存在对并不明确的适用范围加以宽泛地解释更加强化不认可享有特殊性税务处理的待遇这一倾向。享有特殊性税务处理的待遇不是作为权利理所应当被赋予，而是因为例外的政策性理由而被特别赋予。从地方的税务当局来看，如果认可征税的延期税收就会延期。对境外企业征税比对中国国内企业征税更烦杂，就会考虑在确认股权转让收益时切实征税。这种境内重组和境外重组的区别就像案例中也谈到的那样是一种在境外也被认可的思路。另外，即使是境外被合并方不仅持有境内企业的股权而且在境外从事其他经营活动（即，不仅是中国子公司的股权，还使其在境外承继与业务相关的诸多全部资产和负债的情形），从中国的地方税务当局来看，在中国成为对非居民课税对象的来源于中国境内的所得中，因境外合并在中国被作为主要课税对象讨论的也就是股权，容易被视为股权转让。需要持续关注今后会基于一种怎样的理解来处理，不过有待中央税务当局给出一种统一各地不同地方税务当局理解的解释（即使还留有部分缺憾）。

如您对本内容有任何疑问，敬请联系：info@shiminlaw.com

本资料的著作权归世民律师事务所（以下简称“世民”）所有，请勿擅自引用、更改、转印或复印本资料。

本资料是仅供理解中国法律法规内容而制作的，不包括对于中国法律法规的解释、说明或解读等。