

特殊重组中目标公司股东 税收待遇及相关问题

孙占辉

(泉州中瑞税务师事务所有限公司, 福建泉州 362000)

【摘要】 财税59号文中企业重组业务的特殊性税务处理规定体现了国家对企业必要重组活动给予的鼓励,根据重组当事人的不同,其税收待遇也有所不同。本文结合财税59号文的规定对特殊重组业务中目标公司股东层面的税收待遇问题予以解析,并对其中有待进一步明确的地方提出个人看法。

【关键词】 重组业务; 特殊税务处理; 税收待遇

《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税若干问题的通知》(财税[2009]59号,以下简称“财税59号文”)将企业的重组业务分为法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等六种形式,而股权收购、资产收购、合并及分立由于其交易架构的复杂性,往往使得其税务处理相比其他重组方式而言更为复杂。本文拟结合财税59号文对股权收购、资产收购、合并及分立重组业务中目标公司股东的税收待遇做一解析,并对财税59号文中对相应的税收待遇需要进一步予以明确的内容提出笔者建议。

一、关于企业重组税收待遇的一般性问题

财税59号文将企业重组业务(以下若无特别说明,重组业务仅指企业股权收购、资产收购、合并及分立业务)根据不同条件分别适用一般性税务处理规定和特殊性税务处理规定。企业重组业务中各方当事人税收待遇的核心问题是重组当事方是否需要重组业务发生时确认相关资产的转让所得或损失(或重组损益),并由该问题衍生出重组当事方对在重组过程中取得的资产如何确定其计税基础以及重组过程中税收属性转移的问题。所以重组业务的涉税问题实质上仅包含以下三个方面:重组损益何时确认的涉税问题、重组资产计税基础确定的涉税问题以及重组业务中税收属性结转的涉税问题。由于税收属性结转涉税问题本身的复杂性,本文不对其进行探讨,仅对其中的前两个问题进行探讨。

本文中所提及的目标公司股东根据不同重组模式具体是指:股权收购中为被收购企业的原股东,即股权转让方;企业合并业务中指被合并企业的原股东;企业分立业务中指被分立企业的原股东。由于在资产收购中仅涉及转让企业与受让企业双方当事人,其中转让企业的税收待遇与上述的目标公司股东税收待遇极其类似,所以为

了便于本文的分析,本文特将资产收购中的转让企业也视为本文中的目标公司股东,以下统称为“目标公司股东”。

二、重组损益确认方面的税收待遇

(一)重组损益确认的一般规则

《企业所得税法实施条例》(国务院令 第512号,以下简称《实施条例》)第七十五条规定“除国务院财政、税务主管部门另有规定外,企业在重组过程中,应当在交易发生时确认有关资产的转让所得或损失”。所以在重组业务过程中一般情况下应当在重组交易发生的当期确认相关资产的转让所得或损失,这也是在税收上对所得课税的一般原则,即在所得实现时即予以确认并课税。

(二)特殊性税务处理规定中的重组损益确认

所得在实现时予以确认并课税是所得课税的一般原则,但是国家为了鼓励企业的某些行为也可以在所得实现时暂时不予以确认课税,待企业以后再次处置资产并实现所得时再予以确认,即为所得的递延纳税原理。

企业重组中递延纳税的理论依据为:重组业务本质是目标公司股东对营业企业的投资者利益(或称股东利益)在经过变化的公司形式下的继续存在,这种股东利益仅仅是重组前后形式上的改变而非实质改变。所以税制对目标公司股东在重组中收取的满足股东利益连续规则的对价所包含的重组损益并不立即予以确认,但对不满足股东利益连续规则的对价应当在损益实现的同时确认重组损益。

1. 收取的适格对价部分。所谓的适格对价,是指在重组业务中满足股东利益连续要件的对价,一般为收购公司或其控股公司的股份支付或者税务部门认可的其他形式的对价支付方式。对于目标公司股东收取的适格对价部分,由于其满足股东利益连续规则的要件,因此对

该部分所对应的目标公司股东资产转让所得或损失并不予以当期确认,而是给予递延确认的税收待遇。

2. 收取的非适格对价部分。非适格对价是指在重组过程中目标公司收取的除适格对价以外的对价支付方式,这一对价支付方式在美国联邦税制中又称为附带利益。对于目标公司收到非适格对价支付的,往往代表目标公司股东在对应该部分的营业资产的投资者利益并未在变更后的公司中得以继续,因此对应该部分的资产转让所得或损失应当在发生当期予以确认。对于非适格对价所对应的资产转让所得或损失确认的方法有两种:一种是将所取得非适格对价的公平市场价值确认为重组损益;另一种是按照非适格对价在重组对价总额中的比例确认重组当量方的资产转让所得或损失。

(三) 财税 59 号文的规定

财税 59 号文将企业重组的税收待遇根据适用条件的不同分为一般性税务处理规定和特殊性税务处理规定,其中特殊性税务处理规定即上述的递延纳税待遇。财税 59 号文中对目标公司股东确认资产转让所得或损失也分为适格对价和非适格对价两部分分别予以处理:

1. 收取的适格对价部分。财税 59 号文规定,特殊税务处理规定中的适格对价即为收购公司的股份支付,是指企业重组中购买、换取资产的一方支付的对价中以本企业或其控股企业的股权、股份作为支付的形式。对于目标公司收取的适格对价部分,财税 59 号文规定,对于重组交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失,可见其对于适格对价部分采取的是递延确认待遇。

2. 收取的非适格对价部分。财税 59 号文规定非股权支付是指收购企业的现金、银行存款、应收账款、股权支付以外的有价证券、存货、固定资产、其他资产以及承担债务等作为支付的形式。对于目标公司收取非适格对价的,根据财税 59 号文的规定应当在交易当期确认相应的资产转让所得或损失,具体为:非股权支付对应的资产转让所得或损失=(被转让资产的公允价值-被转让资产的计税基础)×(非股权支付金额÷被转让资产的公允价值)。

三、计税基础确定方面的税收待遇

计税基础,也称为税基。下文若无特别说明,计税基础与税基为相同意思。

(一) 重组中税基确定的一般规则

《实施条例》第七十五条规定“除国务院财政、税务主管部门另有规定外,企业在重组业务过程中……相关资产应当按照交易价格重新确定计税基础”。所以在重组业务中原则上应当按照资产的交易价格重新确定资产的计税基础,此即税基确定的成本税基规则。根据成本税基规则,一项资产的计税基础为企业取得该资产时实际发生的支出,该支出在非关联交易的情况下也即该资产的公平市场价值,所以成本税基规则即以取得资产的公平市

场价值为其计税基础的税基确定规则。

财税 59 号文对重组业务适用一般性税务处理规定时对交易各方在重组中所取得的资产税基确定规则即为成本税基规则。

(二) 特殊性税务处理规定中税基确定规则

在特殊性税务处理规定中,根据重组对价支付方式的不同以及不同重组当事方其税基规则也有所不同。

1. 成本税基规则。成本税基规则适用于特殊性税务处理规定中目标公司股东所取得的非适格支付对价部分,是指目标公司股东在重组交易中取得的非适格对价,应当以成本税基规则确定该非适格对价的税基。即:取得非适格对价的计税基础=非适格对价的公平市场价值。

2. 替代税基规则。替代税基规则属于资产处置收益不确认规则下税基确定的一种规则,主要是指在资产处置(如投资、置换或重组)损益适用不确认规则时,以所转让资产的原有计税基础作为所取得资产的计税基础。替代税基规则本质上属于成本计税基础的一个变形,成本计税基础可以理解为以所转让资产的公允价值作为所取得资产的计税基础,而替代税基规则则可以理解为以所转让资产的原有计税基础作为所取得资产的计税基础。

替代税基规则适用于特殊性税务处理规定中目标公司股东取得的适格对价,是指目标公司股东在重组交易中取得的适格对价,应当以其所转让资产的原有计税基础作为所取得适格对价的计税基础。对于目标公司股东在重组业务中既取得适格对价也取得非适格对价的,由于其对所取得的非适格对价已经按照重组损益确认规则确认了相应的资产转让所得或损失,因此对该部分资产转让所得或损失应当调整所对应的适格对价的计税基础。在特殊性税务处理规定中适格对价的计税基础应当按照如下的公式计算确定:取得适格对价计税基础=被转让资产原有计税基础+非适格对价确认的资产转让收益-非适格对价确认的资产转让损失-所取得非适格对价的计税基础。

3. 转移税基规则。转移税基规则也是资产处置收益不确认规则下税基确定的一种规则,是指在资产交换过程中,以所取得资产在原持有方的计税基础作为该资产在新持有方的计税基础。转移税基规则适用于特殊性税务处理规定中收购公司取得目标公司资产的情况,是指收购公司在重组中取得目标公司资产的计税基础应当以该资产在目标公司的原有计税基础确定。

同样,根据成本税基规则,若目标公司股东已经在企业重组过程中确认了其所转让资产上的全部或部分转让所得或损失的,该已经确认的资产转让所得或损失应当调整其依据转移税基规则所确定取得资产的计税基础。所以在特殊性税务处理规定中收购公司取得目标公司资产的计税基础应当按照如下公式计算确定:所收购资产

计税基础=该资产在资产出让方原有计税基础+资产出让方确认的资产转让收益-资产出让方确认的资产转让损失。

(三) 财税 59 号文的规定

财税 59 号文对于目标公司股东在重组中取得的适格对价计税基础确定采用替代税基规则,对于目标公司股东取得的非适格对价并按照规定确认相应的资产转让所得或损失的,目标公司股东应调整相应资产的计税基础。

1. 适格对价计税基础确定。财税 59 号文针对不同的重组方式中目标公司股东所取得的适格对价均采用了替代税基规则,如“股权收购……被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础,以被收购股权的原有计税基础确定”、“资产收购……转让企业取得收购企业股权的计税基础,以被转让资产的原有计税基础确定”、“企业合并……被合并企业股东取得合并企业股权的计税基础,以其原持有的被合并企业股权的计税基础确定”、“企业分立……被分立企业的股东取得分立企业的股权(以下简称‘新股’),如需部分或全部放弃原持有的被分立企业的股权(以下简称‘旧股’),‘新股’的计税基础应以放弃‘旧股’的计税基础确定”。

2. 非适格对价对计税基础的调整。财税 59 号文规定重组交易各方对其非股权支付仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失,并调整相应资产的计税基础。所以重组业务中若目标公司股东同时收到股权支付对价和非股权支付对价的,其中非股权支付对价应当按照该非股权支付对价的公平市场价值作为其计税基础,而股权支付对价应当按照如下公式计算确定计税基础:股权支付对价计税基础=被转让资产的计税基础+(被转让资产的公允价值-被转让资产的计税基础)×(非股权支付金额÷被转让资产的公允价值)-非股权支付对价计税基础。

四、重组案例说明

(一) 股权收购

例 1:A 公司以其增发的 400 000 股普通股(每股市价 23.75 元)及公平市场价值为 500 000 元的短期票据收购 B 公司持有的 M 公司 90% 的普通股(公平市场价值为 10 000 000 元、计税基础为 7 000 000 元),M 公司为 B 公司的全资子公司,收购完成后 M 公司变为 A 公司的控股子公司,其他条件满足特殊性税务处理规定的一般要件。

解析:特殊性税务处理规定测试:在该股权收购中收购对价总支付金额为 10 000 000 元,其中股权支付(适格对价支付)为 9 500 000 元(400 000×23.75),占交易支付总额的 95%>85%,非股权支付(票据支付)为 500 000 元,占交易支付总额的 5%;收购股权占 M 公司全部股权的 90%,大于 75%。所以该股权收购交易可以适用特殊性税务处理规定。

目标公司股东重组收益确认:在该重组业务中,由于

被转让资产的公允价值为 10 000 000 元,大于其计税基础 7 000 000 元,所以实现的资产转让收益为 3 000 000 元。但根据特殊性税务处理规定中资产转让收益确认的要求,上述已实现的资产转让收益中可以在重组交易发生时予以确认的金额为 150 000 元[(10 000 000-7 000 000)×(500 000÷10 000 000)],而其余的 2 850 000 元(3 000 000-150 000)不得在重组交易发生时予以确认,而应当予以递延确认。

收购对价计税基础确定:B 公司在本次股权收购中取得两种对价:股权支付对价和非股权支付对价。其所取得的非股权支付对价的计税基础应当根据成本税基规则确定,即以该支付对价的公平市场价值 500 000 元作为其计税基础;其所取得的股权支付对价的计税基础应当根据替代税基规则确定,同时对于非股权支付对价确认的损益应当调整股权支付对价的计税基础,所以该股权支付对价的计税基础为 6 650 000 元(7 000 000+150 000-500 000)。

税收待遇对比:若对 B 公司适用一般性税务处理规定,其在重组交易当期确认的资产转让所得为 3 000 000 元。在其他因素相同的情况下,B 公司在特殊性税务处理规定中确认的资产转让所得分为两部分:一部分是在重组交易当期确认的非股权支付对价的收益 150 000 元;另一部分是在 B 公司日后处置所取得的股权支付对价时确认的资产转让所得 2 850 000 元(9 500 000-6 650 000),B 公司在整个过程中确认的资产转让所得合计为 3 000 000 元。所以两种税务处理规定下 B 公司的税务结果相同,特殊性税务处理规定并未免除 B 公司自身的纳税义务,而仅仅是推迟了非股权支付对价所对应的资产转让所得确认时间,这也表明了特殊性税务处理规定并非是免税待遇而是递延纳税待遇。

(二) 资产收购

例 2:A 公司以其增发的 400 000 股普通股(每股市价 23.75 元)及公平市场价值为 500 000 元的短期票据收购 B 公司的下列实质性经营资产。已知 B 公司收购日的资产总额为 12 000 000 元,其他条件满足特殊性税务处理规定的一般要件。

金额单位:元

资产类别	公允价值	计税基础	处置损益
存货	2 000 000	1 800 000	200 000
固定资产	6 000 000	4 200 000	1 800 000
无形资产	2 000 000	500 000	1 500 000
合计	10 000 000	6 500 000	3 500 000

解析:特殊性税务处理规定测试:在该资产收购中收购对价总支付金额为 10 000 000 元,其中股权支付(适格对价支付)为 9 500 000 元,占交易支付总额的 95%,大于 85%,非股权支付(票据支付)为 500 000 元,占交易支付

总额的5%;收购资产占B公司全部资产的83.33%>75%。所以该资产收购交易可以适用特殊性税务处理。

B公司重组收益确认:在该重组业务中,由于被转让资产的公允价值10 000 000元大于其计税基础6 500 000元,所以实现的资产转让收益为3 500 000元。但根据特殊性税务处理规定收益确认的要求,上述实现的资产转让收益中可以在重组交易发生时予以确认的金额为175 000元 $[(10\,000\,000 - 6\,500\,000) \times (500\,000 \div 10\,000\,000)]$,而其余的3 325 000元 $(3\,500\,000 - 175\,000)$ 不得在重组交易发生时予以确认,而应当予以递延确认。

收购对价计税基础确定:B公司在本次资产收购中取得两种对价:股权支付对价和非股权支付对价,其所取得的非股权支付对价的计税基础应当根据成本基规则确定,即以该对价的公平市场价值500 000元作为其计税基础;其所取得的股权支付对价的计税基础应当根据替代税基规则确定,同时对于非股权支付确认的损益应当调整股权支付对价的计税基础,所以该股权支付对价的计税基础为6 175 000元 $(6\,500\,000 + 175\,000 - 500\,000)$ 。

税收待遇对比:若对B公司适用一般性税务处理规定,其确认的资产转让所得为3 500 000元;在其他因素相同的情况下,B公司在特殊性税务处理规定中确认的资产转让所得分为两部分:一部分是在重组交易当期确认的非股权支付对价的收益175 000元,另一部分是在日后处置所取得的股权支付对价时确认的资产转让所得3 325 000元 $(9\,500\,000 - 6\,175\,000)$,其合计确认的资产转让所得为3 500 000元。所以两种税务处理规定下B公司的税务结果相同,特殊性税务处理规定并未免除B公司自身的纳税义务,而仅仅是推迟了非股权支付对价所对应的资产转让所得确认时间,这也表明了特殊性税务处理规定并非是免税待遇而是递延纳税待遇。

五、财税59号文需进一步明确的内容

在企业重组适用特殊性税务处理规定时,财税59号文规定目标公司股东取得适格对价采用替代税基规则,但对于替代税基规则确认的详细情况在财税59号文以及后来的《国家税务总局关于发布〈企业重组业务企业所得税管理办法〉的公告》(国税总局公告2010年第4号,以下简称“4号公告”)均未作出具体的说明,在现行的企业所得税法中也未对计税基础规则作出系统性的规定。

(一)以控股企业股权作出支付对价的计税基础确定

财税59号文中的股权支付包括收购企业自身的股权也包括其控股企业的股权,4号公告将“控股企业”解释为“是指由本企业直接持有股份的企业”,也就是说收购公司以其子公司的股权作为支付对价的也属于财税59号文中的适格对价。

对于收购公司以其子公司股权作为支付对价时,目标公司股东对于其所取得的适格对价部分采用替代税基

规则确定其计税基础这一点是没有争议的。但是对于收购公司在确定所取得目标公司或目标公司股东收购资产的计税基础时是采用转移税基规则还是采用替代税基规则在实务中有所争议。按照财税59号文的字面解释应当采用转移税基规则。但笔者认为,根据股权权益连续规则应当采用替代税基规则,这一点笔者将在特殊重组中收购公司层面的税收待遇解析中详细说明。

(二)仍持有目标公司股权的计税基础确定

在股权收购和企业分立业务中,重组完成后目标公司股东还有可能继续持有目标公司的部分股权。对于目标公司仍持有的这部分股权计税基础如何确定,财税59号文仅对企业分立业务中的剩余股权税基确定规则中作了详细的说明,但在股权收购业务中并未详细说明。财税59号文在股权收购适用特殊性税务处理规定时规定“被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础,以被收购股权的原有计税基础确定”,但对其中的“被收购股权”概念未作清晰解释,这导致在实务中计算目标公司股东仍持有的目标公司股权计税基础时有两种不同的观点。

1. 原股权不参与计算及分摊。该种观点认为财税59号文中的“被收购股权”仅仅是指收购公司在股权收购中实际收购的股权部分而非目标公司的全部股权,其原理为收购过程中目标公司股东转让的仅仅是其一部分的财产,其以该部分股权为代价换取了收购公司的股权支付或者股权支付与非股权支付两者的结合。所以在这种情况下,目标公司股东持有的股权将被划分为“被收购的股权”和“未被收购的股权”两部分,在使用替代税基规则确定取得支付对价的计税基础时仅应以“被收购的股权”的计税基础作为计算的依据,而“未被收购的股权”的计税基础仍独立存在。

上述的例1处理方式采用的即为该观点,此时B公司在收购完成后持有400 000股A公司普通股,其调整后的计税基础为6 650 000元,由此计算的每股计税基础为16.625元;而B公司仍持有的M公司剩余10%股权的计税基础仍按照其原有的计税基础确定,即: $7\,000\,000 - 90\% \times 10\% = 777\,777.78$ (元)。

2. 原股权参与计算及分摊。该种观点认为财税59号文中的“被收购股权”是指目标公司股东持有的目标公司全部股权而非仅指在重组业务中被收购的部分股权。其原理为特殊性税务处理规定下的重组业务实质上是目标公司历史股东在营业企业的投资者利益在重组后公司形式下的一种继续,重组本身并非是资产的交换,所以不应以部分股权的计税基础来计算所取得对价的计税基础。

在这种观点下计算所取得收购对价计税基础时应分两步予以计算:①以目标公司股东持有的全部股权的计税基础作为替代税基计算的依据,以此计算出重组后目标公司股东在营业企业投资者利益上的计税基础,该

计税基础体现为两部分的股权:一部分是通过持剩余的未被收购股权而体现的直接利益,另一部分是通过持有收购企业适格对价而体现的间接利益。^②将重组后确定的计税基础在上述两部分股权之间按照两者的公平市场价值比例进行分摊,以此计算出所取得适格对价的计税基础以及仍持有的目标公司剩余股权的计税基础。

在该观点下仍就例1进行说明,首先以替代税基计算重组后对营业企业投资者利益的整体计税基础为:7 000 000=90%+150 000- 500 000=7 427 777.78(元)。其次将该计税基础在所取得的股权支付对价与剩余的股权之间进行分摊,所取得的股权支付对价的公平市场价值为9 500 000元,仍持有的M公司10%股权的公平市场价值为:10 000 000=90%×10%=1 111 111.11(元)。由此计算的股权支付对价的分摊比例为89.53%,分摊金额为6 650 089.45元,持有的M公司剩余10%股权的分摊比例为10.47%,分摊金额为777 688.33元。

笔者认为,根据企业重组业务的实质仅仅是目标公司历史股东对目标公司营业资产投资者利益的一种形式改变,目标公司历史股东对于目标公司的历史投资计税基础也应当是在重组后的公司中得以继续,所以其历史基础不应当被人为地分割为两部分,也即观点2应当比较符合重组业务的经济实质。但是在财税59号文未作明确规定的情况下,观点1有其自身的合理依据,并且计算过程较为简单,因此在实务中的应用较为广泛。

(三)两种以上适格对价计税基础的分摊

财税59号文规定收购公司以其自身或控股公司股权、股份作为支付对价的均可视为适格对价,但并未明确在特定重组业务中是否允许同时以上述两种适格对价的组合作为支付对价。笔者认为从4号公告对控股公司的解释而言,若以此组合作为重组对价支付的,将导致交易本身不满足股东权益连续性的要求,从而导致其不满足特殊性税务处理规定的一般要件,所以在目前的政策规定下不应允许这种混合支付方式存在。

财税59号文未能对股权支付方式中的股权是否包含优先股作出明确规定,特别是证监会于2014年3月21日通过了《优先股试点管理办法》之后,使得不同种类股份的存在变为为了现实。笔者认为由于重组的特殊性税务处理在原理上并未要求目标公司股东在获取适格对价后能够形成对收购公司的控制要件要求,所以这种情况下以优先股作为支付对价的也能够实现股东利益的连续要求,即应当允许优先股作为适格对价支付方式。

对于目标公司股东在重组中取得两种以上适格对价的,笔者认为应当区分以下两种情况予以处理:

1. 目标公司股东仅持有目标公司的普通股。对于目标公司股东在重组前仅持有目标公司的普通股,但在重组过程中同时取得了收购公司普通股和优先股组合作为

支付对价的,此时目标公司股东仍然采用替代税基规则确定所取得适格对价的计税基础。若在取得适格对价的同时存在非适格对价的,对于非适格对价确认的资产转让所得或损失同样调整适格对价的计税基础。按照上述要求确定适格对价的计税基础后,应当按照不同适格对价的公平市场价值的比例在不同适格对价股份之间进行分摊。

2. 目标公司股东同时持有目标公司的普通股和优先股。对于目标公司股东同时持有目标公司发行的普通股和优先股的,其在重组业务过程中取得的适格对价计税基础的确定应当区分如下类型:

(1)对于目标公司股东在重组业务中仅转让其所持有的目标公司单一类型的股份且仅取得收购公司支付的单一类型适格对价的,按照替代税基规则确定所取得适格对价的计税基础。

(2)对于目标公司股东在重组业务中仅转让其所持有的目标公司单一类型的股份同时取得收购公司不同类型的适格对价的,按照前述1中仅持有普通股的计税基础确定规则确定所取得不同类型适格对价的计税基础。

(3)对于目标公司股东在重组业务中转让不同类型的目标公司股份但仅取得收购公司单一类型的适格对价的,应当按照替代税基规则确定所取得适格对价的计税基础。

(4)对于目标公司股东在重组业务中转让不同类型的目标公司股份同时收取收购公司支付的不同类型的适格对价的,应当根据重组交易双方在确定收购对价条款时的实际情况分别予以确定:①若重组交易双方在确定收购对价条款时针对不同的收购股份类别分别确定收购对价支付方式的,应当对所取得的适格对价独立使用替代税基规则确定其计税基础,对于目标公司股东取得的非适格对价确认的资产转让所得或损失应当单独调整所对应的适格对价计税基础。②若重组交易双方在确定收购对价条款时并未针对不同的收购股份类别分别确定收购对价支付方式,目标公司股东应当首先根据替代税基规则确定所取得的适格对价的总体计税基础,然后根据不同适格对价公平市场价值的比例分摊所确定的总体计税基础;对于目标公司股东取得的非适格对价确认的资产转让所得或损失应当调整总体计税基础。

主要参考文献

财政部,国家税务总局.关于企业重组业务企业所得税若干问题的通知.财税[2009]59号,2009-04-03.

国务院.企业所得税法实施条例.国务院令 第512号,2007-12-06.

国家税务总局.关于发布《企业重组业务企业所得税管理办法》的公告.国税总局[2010]第4号公告,2010-07-26.