

税务评论

中国税务

国家税务总局颁布居民企业集团内股权或资产划转的特殊性税务处理公告

作者：

上海

许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

朱正萃

总监

电话：+86 21 6141 1262

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

马昀昀

经理

电话：+86 21 6141 1121

电子邮件：rachma@deloitte.com.cn

如欲垂询更多信息，请联络：

企业并购重组服务

全国及华南区领导人

香港

傅振煌

合伙人

电话：+852 2238 7333

电子邮件：dannpo@deloitte.com.hk

华北区

北京

朱棣

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

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

国家税务总局（以下简称“国税总局”）于 2015 年 5 月 27 日发布了 40 号公告，针对居民企业集团内股权或资产划转的特殊性税务处理（即通过计税基础延续实现递延纳税的效果）明确有关征管事项。居民企业集团内股权或资产划转的特殊性税务处理发端于 2014 年 12 月出台的 109 号文件（即财税[2014]109 号），此次发布的 40 号公告在 109 号文件的基础上对有关事项做了进一步的规定与说明。40 号公告适用 2014 年度及以后年度的企业所得税汇算清缴；此前尚未进行税务处理的股权、资产划转行为符合规定的，也可按 40 号公告执行。

背景

企业重组通常会导致股权或资产的应税转让，但在一定条件下相关交易方可选择适用特殊性税务处理，从而在企业所得税方面实现递延纳税。109 号文规定，符合下列条件的企业集团内股权或资产划转可适用特殊性税务处理：

- 股权或资产划转发生在 100%直接控制的居民企业之间，或者受同一或相同多家居民企业 100%直接控制的居民企业之间；
- 股权或资产划转按账面净值进行；
- 重组交易具有合理商业目的、不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的；
- 股权或资产划转后连续 12 个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动；
- 划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益。

若符合条件的交易方选择适用上述特殊性税务处理，则：

- 划出方企业和划入方企业均不确认所得；
- 划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的原账面净值确定；
- 划入方取得的被划转资产，应按其原账面净值计算折旧扣除。

40 号公告主要内容

40 号公告对 109 号文有关股权或资产划转的特殊性税务处理适用条件进行了明确，同时也提出了若干项新的要求。

1. 特殊性税务处理的适用情形

除应满足 109 号文规定的条件以外，40 号公告进一步将可适用特殊性税务处理的企业集团内股权或资产划转限于以下四类情形：

情形描述	划出方的会计处理	划入方的会计处理	特殊性税务处理下对子公司股权投资的计税基础影响	
情形（一）	100%直接控制的母子公司之间，母公司向子公司按账面净值划转其持有的股权或资产，母公司获得子公司100%的股权支付	借：（对子公司的）长期股权投资 贷：（被划转）股权或资产	借：（被划转）股权或资产 贷：实收资本/资本公积	获得子公司股权的计税基础以被划转股权或资产的原计税基础确定
情形（二）	100%直接控制的母子公司之间，母公司向子公司按账面净值划转其持有的股权或资产，母公司没有获得任何股权或非股权支付	借：实收资本/资本公积 贷：（被划转）股权或资产	借：（被划转）股权或资产 贷：实收资本/资本公积	不适用
情形（三）	100%直接控制的母子公司之间，子公司向母公司按账面净值划转其持有的股权或资产，子公司没有获得任何股权或非股权支付	借：实收资本/资本公积 贷：（被划转）股权或资产	借：（被划转）股权或资产 贷：（对子公司的）长期股权投资；或者实收资本/资本公积	按被划转股权或资产的原计税基础相应调减持有子公司股权的计税基础
情形（四）	受同一或相同多家母公司100%直接控制的子公司之间，在母公司主导下，一家子公司向另一家子公司按账面净值划转其持有的股权或资产，划出方没有获得任何股权或非股权支付	借：所有者权益 贷：（被划转）股权或资产	借：（被划转）股权或资产 贷：实收资本/资本公积	不适用

2. 股权或资产划转完成日

根据109号文的规定，企业集团内股权或资产划转适用特殊性税务处理必须满足的条件之一是，股权或资产划转后连续12个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动。40号公告明确，上述“12个月”期间应从“股权或资产划转完成日”起算。股权或资产划转完成日，是指股权或资产划转合同（协议）或批复生效，且交易双方已进行会计处理的日期。

3. 账面净值

109号文规定，在特殊性税务处理下，划入方企业取得的被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的原“账面净值”确定。由于“账面净值”这一术语多见于财务会计领域而非税法领域所常用，故此前业界猜测这里的“账面净值”在含义上应等同于税法中的“计税基础”。此次发布的40号公告对这一理解进行了确认。

4. 合规要求和文档准备

40号公告规定，拟进行特殊性税务处理的股权或资产划转，交易双方应在协商一致的基础上，采取一致处理原则统一进行特殊性税务处理。换言之，如果交易一方选择适用特殊性税务处理，而交易另一方选择适用一般性税务处理（即按被划转股权或资产的公允价值确定其划转后的计税基础），则特殊性税务处理不能适用。

交易双方应分别向各自主管税务机关报送以下资料：

- 《居民企业资产（股权）划转特殊性税务处理申报表》，需填报内容包括股权或资产划转的基本情况（如企业名称，纳税人识别号，划转双方关系，划转完成日，被划转资产（股权）计税基础）和会计处理等；
- 股权或资产划转总体情况说明，其中需要对划转的商业目的进行详细说明；
- 股权或资产划转合同（协议）和批准文件（如有）；
- 被划转股权或资产账面净值和计税基础说明；
- 交易双方按账面净值划转股权或资产的说明（需附会计处理资料）；
- 交易双方均未在会计上确认损益的说明（需附会计处理资料）；
- 12个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动的承诺书。

5. 后续监管

划转完成后的情况变化：在适用特殊性税务处理后，40号公告要求交易双方在划转完成后的下一年度的企业所得税年度申报时，各自向主管税务机关提交书面情况说明，以证明在划转完成后的连续12个月内，没有发生可使得原划转交易不再符合特殊性税务处理适用条件的情况变化。

根据109号文的规定，上述情况变化是指股权或资产划转后连续12个月内“**改变被划转股权或资产原来实质性经营活动**”。然而，40号公告规定：

“交易一方在股权或资产划转完成后连续12个月内发生生产经营业务、公司性质、资产或股权结构等情况变化，致使股权或资产划转不再符合特殊性税务处理条件的，发生变化的交易一方应在情况发生变化的30日内报告其主管税务机关，同时书面通知另一方。另一方应在接到通知后30日内将有关变化报告其主管税务机关。”

上述表述意味着，划转完成后发生的，可导致原股权或资产划转不再符合特殊性税务处理条件的情况变化应作广义理解，即不仅包含被划转股权或资产的变化，也应该包含交易双方自身的变化。

“一般性税务处理”的转换：如果划转完成后的情况变化致使原股权或资产划转不再符合特殊性税务处理条件，原交易双方应在变化发生后60日内，转换成一般性税务处理（具体处理见下表），并且调整以前相应年度的企业所得税年度申报表。

情形描述		一般性税务处理
情形（一）	100%直接控制的母子公司之间，母公司向子公司按账面净值划转其持有的股权或资产，母公司获得子公司100%的股权支付	划出方： - 股权或资产的划转应按公允价值视同销售处理； - 按公允价值确认取得长期股权投资的计税基础 划入方： - 按公允价值确认划入股权或资产的计税基础
情形（二）	100%直接控制的母子公司之间，母公司向子公司按账面净值划转其持有的股权或资产，母公司没有获得任何股权或非股权支付	划出方： - 股权或资产的划转应按公允价值视同销售处理 划入方： - 按公允价值确认划入股权或资产的计税基础
情形（三）	100%直接控制的母子公司之间，子公司向母公司按账面净值划转其持有的股权或资产，子公司没有获得任何股权或非股权支付	划出方： - 股权或资产的划转应按公允价值视同销售处理 划入方： - 按撤回或减少投资进行处理

情形描述		一般性税务处理
情形（四）	受同一或相同多家母公司 100%直接控制的子公司之间，在母公司主导下，一家子公司向另一家子公司按账面净值划转其持有的股权或资产，划出方没有获得任何股权或非股权支付	<p>划出方：</p> <ul style="list-style-type: none"> - 股权或资产的划转应按公允价值视同销售处理 <p>划入方：</p> <ul style="list-style-type: none"> - 按接受母公司投资处理； - 以公允价值确认划入股权或资产的计税基础 <p>母公司：</p> <ul style="list-style-type: none"> - 对划出方按分回股息或按撤回/减少投资进行处理；对划入方按以股权或资产的公允价值进行投资处理

在情形（二）、（三）、（四）中，划出方没有获得任何股权或非股权支付，因此实践中对划入方是否应在企业所得税层面确认接受捐赠收入经常存有争议。40号公告似乎倾向于和会计处理保持一致的观点，即划入方在会计上不确认收入的情况下，也无需在计算企业所得税应纳税所得时确认接受捐赠收入，这一做法和国税总局公告2014年第29号中有关股东向被投资企业划入或赠予资产的处理较类似。

评论

虽然40号公告为居民企业集团内股权或资产划转如何适用特殊性税务处理提供了操作指引，但同时也将可适用特殊性税务处理的划转行为限制在四种情形之内，并对划转完成后可致使原划转不再符合特殊性税务处理条件的情况变化采取了较为宽泛的解释，这些都将成为特殊性税务处理的适用设置较严格的门槛。

值得注意的是，40号公告在判断企业集团内的股权或资产划转交易是否可适用特殊性税务处理时，大量地参考了交易方的财务会计处理。因此，企业如果拟对集团内的股权或资产划转交易适用特殊性税务处理，必须考虑与之相关的会计影响，以及会计记录是否能够对其税务处理方式进行有效的支持。

对于集团内股权或资产划转的一些具体事项（例如在某些情形下减资的税务处理等），40号公告的规定仍有待进一步明确。建议相关企业继续关注法规和实践的发展变化，并在必要时向主管税务机关或专业人士进行咨询。

本期税务评论内容系有关于企业并购重组服务

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

朱校

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 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

济南

蒋晓华

总监

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

展佩佩

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：sachin@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

许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

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

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。

关于德勤

Deloitte (“德勤”)泛指德勤有限公司(一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

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

德勤品牌随着在 1917 年设立上海办事处而首次进入中国。目前德勤中国的事务所网络，在德勤全球网络的支持下，为中国的本地、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。在中国，我们拥有丰富的经验，一直为中国的会计准则、税务制度与本地专业会计师的发展贡献所长。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。