

税务评论

中国税务

国税总局明确企业重组有关所得税征管事项

作者：

上海

叶红

合伙人

电话：+86 21 6141 1171

电子邮件：hoye@deloitte.com.cn

北京

寇冠宇

经理

电话：+86 10 8512 5541

电子邮件：guwan@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

朱桢

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

为促进企业兼并重组、落实税务行政审批制度改革，并对税收实践中所发现的若干问题予以澄清，中国国家税务总局（以下简称“国税总局”）于 2015 年 6 月 24 日发布了《关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 48 号，以下简称“48 号公告”或“新公告”），对以国税总局 2010 年 4 号公告为基础的企业重组业务所得税征管办法进行了重大修订。虽然 4 号公告依然有效，但其中的不少条款已被新公告废止或取代。新公告适用于 2015 年及以后年度完成的企业重组业务。对于此前已经签订重组协议，且尚未完成重组的，仍按新公告的规定执行。

背景

财政部和国税总局于 2009 年和 2010 年发布财税[2009]59 号文件（以下简称“59 号文”）和 4 号公告，允许符合条件的企业重组业务适用特殊性税务处理，即通过使相关资产或股权的计税基础延续不变的方式实现纳税递延，或将有关所得分期计入若干年度的应纳税所得。一般而言，一项重组业务需要同时满足以下条件才能适用特殊性税务处理¹：

- 具有合理的商业目的，且不以减少、免除或推迟缴纳税款为主要目的；
- 对于股权或资产收购，被收购股权或资产不低于被收购企业全部股权或资产的 50%；
- 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；
- 重组交易对价中涉及股权支付金额不得低于 85%；
- 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，未转让所取得的股权。

纳税人拟选择适用特殊性税务处理的，应事先取得税务机关核准（含备案或确认，下同），因此纳税人需向税务机关提交相关资料以证明其符合适用特殊性税务处理的各项条件。

48 号公告主要内容

48 号公告调整了 4 号公告以事前核准为特征的特殊性税务处理征管方式，改为年度汇算清缴时进行申报，并强化事后的跟踪管理。48 号公告仍保留了商业目的说明等一系列的资料提交要求，但对此进行了规范和完善。

¹ 跨境重组交易适用特殊性税务处理需要满足一定额外条件。

1. 取消事前核准要求并设置新的管理措施

2015年5月，国务院公布取消“企业符合特殊性税务处理规定条件业务的核准”。因此，发布新公告的目标之一便是落实国务院的决定，调整企业重组业务企业所得税的管理方式。根据新的规定，适用特殊性税务处理不再需要通过备案或确认程序取得税务机关的事前核准；但重组各方在办理企业所得税年度申报时，应向税务机关报送《企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表》和有关申报资料。

另一方面，新公告要求主管税务机关加强对企业特殊性税务处理的后续管理，主要措施包括：

- 1) 对于适用特殊性税务处理将有关所得分期计入若干年度应纳税所得的（例如符合条件的债务重组业务，或将资产等用于非居民企业投资的情形），主管税务机关应建立税务台账，并将台账与企业每年申报的相关所得或收益、相关股权的计税基础等信息进行比对分析。
- 2) 对适用特殊性税务处理的企业，在以后年度转让或处置重组资产或股权时，主管税务机关应加强评估和检查，将企业进行特殊性税务处理时确定的重组资产或股权的计税基础与其在转让或处置时的计税基础，以及相关年度的纳税申报表信息进行比对分析。

值得注意的是，曾经有地方税务机关认为，为了适用特殊性税务处理，重组资产或股权应按成本作价转让。而从新公告有关资料提交中的所得申报和计税基础记录说明等方面来看，国税总局似乎并不认同这一观点。

2. 部分重要概念的解释与修订

48号公告对一些重要概念进行了解释与修订：

- **当事各方**：4号公告曾经规定“企业发生各类重组业务，其当事各方……分别指以下企业”；而48号公告则明确规定，涉及自然人股东的股权收购、合并或分立形式的重组交易，“当事各方”同样包括有关的自然人股东。基于这一调整，涉及自然人股东的企业重组也可适用特殊性税务处理这一观点似乎得到了明确。举例而言，在判断一项股权收购中的股权收购比例是否达到适用特殊性税务处理的50%最低比例时，向自然人股东收购的股权部分也应考虑在内。但另一方面，即使符合特殊性税务处理的相关条件，也只有企业股东才能享受特殊性税务处理；由于个人所得税法体系还不具备与企业所得税特殊性税务处理类似的政策，所以自然人股东仍应按个人所得税法的规定计算支付股权转让所得的个人所得税。
- **合理商业目的**：企业重组业务适用特殊性税务处理的，48号公告明确要求从以下五个方面逐条说明其具有合理的商业目的：（一）重组交易的方式；（二）重组交易的实质结果；（三）重组各方涉及的税务状况变化；（四）重组各方涉及的财务状况变化；（五）非居民企业参与重组活动的情况。
- **重组日**：在企业重组业务的所得税处理中，重组日是一个非常重要的概念，它会直接影响重组业务纳税义务的发生时间，以及重组业务所得税申报年度的确定。新公告在一定程度上修订了各类重组交易的重组日确定规则。新的规则更加重视重组合同（协议）的生效日期以及当事各方进行会计处理的日期，并明确“重组业务完成当年”是指重组日所属的企业所得税纳税年度。
- **分步交易**：企业重组业务适用特殊性税务处理的，48号公告要求当事各方在申报时向主管税务机关提交重组前连续12个月内有无与该重组相关的其他股权、资产交易情况的说明，并说明这些交易与该重组是否构成分步交易，是否作为一项企业重组业务进行处理。新公告允许企业主动将连续12个月内相关的一系列交易合并成一项企业重组业务进行税务处理。举例而言，假设居民企业A公司于2015年12月增发股份收购居民企业B公司40%的股权，并于2016年6月再次增发股份收购居民企业B公司15%的股权。基于这一收购计划，重组各方在进行2015年企业所得税汇算清缴时，其股权收购比例仍未达到特殊性税务处理的最低要求（即50%）。但由于可以预计最终收购比例（即40%+15%）会超过前述最低要求，那么在符合其他条件的情况下，根据48号公告的规定重组各方在2015年即可以提前就第一步交易适用特殊性税务处理。

3. 增加申报资料要求

对于选择适用特殊性税务处理的纳税人，48号公告在废止原4号公告关于特殊性税务处理申报资料相关条款的基础上，对各类重组交易制定了《企业重组所得税特殊性税务处理申报资料一览表》，并设计了相关的申报表和附表。与之前相比，新的申报资料要求增加了多个项目，要求披露的内容也更加全面、细致。鉴于不同类型的重组交易所要求提交的资料内容较为接近，我们以适用特殊性税务处理的股权收购为例说明申报资料调整前后的主要差异：

- 1) 在提交材料清单中，新公告删除了“税务机关要求的其他材料”这一兜底性的项目，这将有助于提高行政透明度，促使各地税务机关在资料提交管理上更趋规范一致，从而为当事各方的资料准备工作提供便利。
- 2) 在对股权收购业务的总体情况说明项目中，新公告除要求逐条说明交易的商业目的之外，还明确规定应当包括关于股权收购方案以及基本情况的说明。

- 3) 对于所转让及所支付的股权（或其他非货币性资产）的公允价值证明材料，新公告不再局限于评估机构出具的评估报告。这意味着纳税人应当也可以提供其他材料来证明相关资产的公允价值。
- 4) 新公告增加了当事各方一致选择特殊性税务处理的证明材料，并要求加盖各方公章。
- 5) 新公告要求当事各方说明重组前连续 12 个月内有无与该重组相关的其他股权、资产交易，并说明这些交易与该重组是否构成分步交易、是否作为一项企业重组业务进行处理。
- 6) 新公告要求就相关资产（股权）的计税基础及其会计账面价值之间的暂时性差异提供情况说明。会计记录与税务数据之间的关联分析一直是税务机关的关注重点。即使在新公告出台之前，实践中已有部分税务机关要求纳税人提供类似材料。

德勤评论与建议

新公告的最大亮点是取消了税务机关对特殊性税务处理的事前核准，企业可以自行判断其重组业务是否符合特殊性税务处理的适用条件。这一方面为企业提供了更多的自主权；但另一方面，由于缺乏税务机关的事前批准，企业将面临其选择适用的特殊性税务处理是否会被税务机关接受的不确定性。

新公告明确要求税务机关对适用特殊性税务处理的重组业务建立税务台账，并强化事后跟踪管理措施。可以预见，适用特殊性税务处理的企业重组业务未来会成为各类税务检查的重点项目。鉴于这一政策环境的变化，实施企业重组业务的当事各方应特别关注有关税务风险，提前做好必要的防范措施，例如：

- 1) 审慎评估重组业务是否符合特殊性税务处理的相关条件；对于重组涉及的一些难以把握的技术问题，当事各方仍可以考虑提前与主管税务机关进行沟通与确认。
- 2) 准备和完善有关特殊性税务处理的相关材料，对重组业务涉及的各类法律文档、财务数据、税务数据等作好分类整理；有条件的企业还可以考虑建立专门台账，并在可能的情况下与税务机关的管理台账进行比对，及时调查处理可能存在的差异，以便在税务检查时能够做好充分的应对准备。
- 3) 与重组当事各方积极协作，以确保各方在理解和行动实施方面的一致性。

从征管程序角度，新公告将给纳税人带来便利。但有关特殊性税务处理的许多实体性政策（如关于合理商业目的的判断等）在实践中仍存在不同的解读和操作。预计财税部门未来将在这方面提供更多指引，以降低税法适用的不确定性。

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。