

税务总局对股权/资产划转及非货币性资产投资的企业所得税处理的最新执行口径

二零一五年六月
第二十四期

摘要

财政部及国家税务总局（税务总局）于 2014 年年底联合发布了财税[2014]109 号（109 号文）及财税[2014]116 号（116 号文）文件，极大改善了企业重组的所得税相关规定¹。

109 号文及 116 号文下发后企业陆续反映了一些征管方面的问题。因此，税务总局最近分别下发了国家税务总局公告[2015]33 号（33 号公告）及国家税务总局公告[2015]40 号（40 号公告），分别明确了 116 号文及 109 号文第三条内容在执行中的口径。我们建议企业评估 33 号公告及 40 号公告对其正在进行或将要开展的兼并重组交易产生的影响，合理安排交易的架构、合同和会计处理，从而适用企业所得税法规中的特殊性税务处理政策，有效地节约相关税收成本。

详细内容

股权/资产划转享受特殊性税务处理的有关问题

109 号文第三条对境内有 100% 股权关系的居民企业集团内部的股权、资产划转给出了一种新的特殊性税务处理。要享受该种递延纳税处理的相关交易必须同时符合下述条件：

- 划出方企业和划入方企业具有以下的股权关系：
 - 划出方企业和划入方企业之间是 100% 的直接控制关系；或
 - 划出方企业和划入方企业受同一或相同多家居民企业 100% 直接控制；
- 按账面净值划转股权或资产；

- 划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益；
- 交易具有合理商业目的，不以避税为主要目的；以及
- 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。

如果集团内部股权、资产重组交易可以同时满足上述条件，可以按以下的规定作特殊性税务处理：

- 划出方企业和划入方企业均不需确认所得；
- 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；
- 划入方企业取得的被划转资产，应按其原账面净值计算折旧扣除。

40 号公告针对股权/资产划转的明确

109 号文第三条适用于境内有 100% 股权关系的居民企业集团内部的股权、资产“划转”业务。由于法律、商业惯例和会计概念上都很少用到“划转”这个字眼，企业和基层税务机关对如何从合同、定价、会计和税务处理上执行 109 号文第三条一直存在困惑。

109 号文第三条的另一个问题是，为何划入方取得股权/资产，以其原账面净值这个会计概念来确定资产的计税基础和折扣基数？

这次，40 号公告对“划转”给出了四种适用特殊性税务处理的情形，并且明确了划入方取得被划转股权/资产的计税基础，以其原计税基础

确定，并作为折扣的基数。附表总结了这四种情形的具体交易方式、合同订价、会计处理及相应的企业所得税特殊性税务处理。

从这四个情形可看出，109号文第三条所述的“划转”一词的用意是：境内有100%股权关系的居民企业集团内部的股权、资产的转让，不可用现金作为交易对价，在合同、会计和企业所得税角度均应按照股权出资或收回投资来处理。

若股权/资产划转后连续12个月内发生经营业务、公司性质、资产或股权结构的变化，致使交易不再符合特殊性税务处理条件的，交易双方应按一般性税务处理调整交易发生年度的企业所得税申报表。40号公告也明确了一般性税务处理的具体处理方法。

33号公告针对非货币资产投资的明确

根据116号文，居民企业以非货币资产对外投资确认的转让所得，可在不超过5年期限内，分期均匀计

入相应年度的应纳税所得额，缴纳企业所得税。

以非货币资产对外投资此类交易，其实质也可归属于财税[2009]59号文¹中的资产收购业务及109号文第三条的股权/资产划转业务。在59号文及109号文第三条中的特殊性税务处理下转出方并不需要缴纳企业所得税，比116号文的递延缴税政策更为优惠。

我们很高兴见到，税务总局在33号中明确：以非货币性资产对外投资，若同时符合116号文、59号文和109号文第三条规定的特殊性税务处理条件的，可由企业选择其中一项政策执行，但一经选择，不得改变。这样一来，企业可有充分的自主权选择最优惠的所得税处理方法。

注意要点

税务总局33号公告及40号公告分别针对非货币资产对外投资及股权/资产划转给出了具体的执行口径，为居民企业在境内开展的兼并重组

交易的企业所得税处理增加了确定性，必将受到纳税人欢迎。

值得注意的是，109号文第三条及40号公告对股权/资产划转的交易各方提出了会计处理、合同定价、报送资料方面的具体要求（例如：按账面净值划转、会计上不确认损益、会计处理资料等）。企业在安排交易前应及相关审计师及专业财税人员进行充分沟通，务必确保在合同和会计上完全符合相关条件才可享受相应的企业所得税递延政策。

此外，基层税务机关往往对交易的“合理商业目的”和其他一些条件提出疑问。因此，企业在这方面也应准备充分的材料和证明，而与主管税务机关就交易进行及时顺畅的沟通也是非常必要的。

注释

1. 关于109号文、116号文和59号文的详细内容，请参考《中国税务/商务新知》2015年第1期。

附表：

情形	合同定价	会计处理	企业所得税处理
（一）母公司向 100% 直接控制的子公司划转股权/资产，而母公司获得子公司 100% 的股权支付	账面净值	<ul style="list-style-type: none"> • 母公司按增加长期股权投资处理； • 子公司按接受投资处理 	<ul style="list-style-type: none"> • 母公司获得子公司股权的计税基础以被划转股权/资产的原计税基础确定； • 子公司取得被划转股权/资产的计税基础，以该股权/资产的原计税基础确定； • 子公司取得被划转资产，以该资产的原计税基础计算折旧扣除
（二）母公司向 100% 直接控制的子公司划转股权/资产，而母公司没有获得任何股权或非股权支付	账面净值	<ul style="list-style-type: none"> • 母公司按冲减实收资本/资本公积处理； • 子公司按接受投资处理 	<ul style="list-style-type: none"> • 子公司取得被划转股权/资产的计税基础，以该股权/资产的原计税基础确定； • 子公司取得被划转资产，以该资产的原计税基础计算折旧扣除
（三）子公司向 100% 直接控股的母公司划转股权/资产，子公司没有获得任何股权或非股权支付	账面净值	<ul style="list-style-type: none"> • 母公司按收回投资或接受投资处理； • 子公司按冲减实收资本处理 	<ul style="list-style-type: none"> • 母公司按被划转股权/资产的原计税基础，相应调减持有子公司股权的计税基础 • 母公司取得被划转股权/资产的计税基础，以该股权/资产的原计税基础确定； • 母公司取得被划转资产，以该资产的原计税基础计算折旧扣除
（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划转其持有的股权/资产，划出方没有获得任何股权或非股权支付	账面净值	<ul style="list-style-type: none"> • 划出方按冲减所有者权益处理； • 划入方按接受投资处理 	<ul style="list-style-type: none"> • 划入方公司取得被划转股权/资产的计税基础，以该股权/资产的原计税基础确定； • 划入方公司取得被划转资产，以该资产的原计税基础计算折旧扣除 <p>（注：虽然 40 号文对此情形没有详细表述母公司的企业所得税处理，我们从其会计处理方法可以推断，母公司应按被划转股权/资产的原计税基础调减持有划出方子公司股权的计税基础，也应相应调增对划入方子公司股权的计税基础）</p>

与我们谈谈

为了更深入讨论本刊物所提及的问题对您业务可带来的影响，请联系**普华永道税务及商务咨询团队**：

吴家裕
+86 (21) 2323 1828
Peter.ng@cn.pwc.com

黄富成
+86 (10) 6533 2100
edwin.wong@cn.pwc.com

李尚义
+86 (755) 8261 8899
Charles.lee@cn.pwc.com

普华永道税务及商务咨询团队在中国内地 17 个城市、香港、新加坡及台湾均设有办公室。团队拥有接近 2,500 位专业税务顾问及超过 150 位合伙人，为客户提供全面的税务咨询及申报服务。结合普华永道强大的国际网络，我们的中国税务及商务咨询团队致力于为本地区客户在他们的税务及商务问题上提供技术稳健、具有行业针对性、实用及全面的解决方案。全球税务监测的调查显示，普华永道在中国税务服务领域具有优良声誉，获评为中国领先税务顾问之一。

文中所称的中国是指中华人民共和国，但不包括香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区。

本刊物中的信息仅供一般参考之用，而不可视为详尽的说明。相关法律的适用和影响可能因个案所涉的具体事实而有所不同。在有所举措前，请确保向您的普华永道客户服务团队或其他税务顾问获取针对您具体情况的专业意见。本刊物中的内容是根据当日有效的法律及可获得的资料于 2015 年 6 月 4 日编制而成的。

这份中国税务/商务新知由普华永道中国税收政策服务编制。**普华永道中国税收政策服务**是由富经验的税务专家所组成的团队。团队致力搜集、研究并分析中国、香港和新加坡现有和演变中的税务及相关商务政策，目的是协助普华永道税务部专业人员提供更优质的服务，并通过与有关的税务和其它政策机关、学院、工商业界、专业团体、及对我们的专业知识感兴趣的人士分享交流，以保持我们在税务专业知识领域的领导地位。

如欲了解更多信息请联系：

梅杞成
电话：+86 (10) 6533 3028
matthew.mui@cn.pwc.com

有关最新商业问题的解决方案，欢迎浏览普华永道 / 罗兵咸永道之网页：<http://www.pwccn.com> 或 <http://www.pwchk.com>