

企业重组税收征管及操作升级版

二零一五年七月
第二十九期

摘要

企业重组是优化产业结构、提高企业竞争力的重要途径。2014 年和 2015 年，国务院相继发文要求进一步完善企业兼并重组的税收政策¹，并取消了企业重组特殊性税务处理的核准²。同时，国家税务总局（税务总局）又与财政部联合推出了两项实质性利好³，鼓励中国企业开展重组，尤其是集团内重组。这些新政都需要更详细的程序性支持。在这一背景下，税务总局发布了国家税务总局公告[2015]48 号（48 号公告）。

作为对现行企业重组所得税管理文件国家税务总局公告[2010]4 号（4 号公告）的补充，48 号公告明确了自然人参与企业重组的税务处理，并对特殊性税务处理的材料申报和后续管理提出了更为严格的要求。48 号公告将适用于 2015 年度及以后年度企业所得税汇算清缴，企业目前正在进行或者拟进行的重组交易都需要按照 48 号公告的程序性规定进行操作。建议相关企业研究并评估 48 号公告的影响并及早应对。

详细内容

自然人参与企业重组的税务处理

目前，如果一项股权收购、合并或分立涉及自然人转让方或股东，交易中的非自然人转让方或股东是否可以适用特殊性税务处理尚不清楚。这是因为现行政策要求重组的当事各方应采取一致的税务处理原则，由于自然人无法适用企业所得税的规定，所以交易的其他各方可能也存在采用特殊性税务处理的障碍。

48 号公告现在明确，股权收购的转让方、合并或分立中的被合并/被分立企业的股东可以是自然人。这一新规定是否将有助于自然人参与的

企业重组适用特殊性税务处理，我们拭目以待。当然，需要注意的是，无论交易的企业所得税如何处理，自然人仍需要按照个人所得税的规定纳税。

重组特殊性税务处理的申报要求

原先，企业重组要适用特殊性税务处理，需向主管税务机关备案。48 号公告将税务备案模式调整为交易各方在年度企业所得税汇算清缴时申报《企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表》（以下简称“《特殊性税务处理报告表》”）和相关资料。和税务备案模式相比，这一申报模式的行为主体及时点并未有重大变化，不过重组各方需要披露的信息则更为详细。

《特殊性税务处理报告表》

《特殊性税务处理报告表》是一套全新设计的报表，包含一张报告表及为每种交易类型分别设计的五张附表。值得注意的是，在 2014 年新版企业所得税年度纳税申报表中也有一张名为《企业重组纳税调整明细表》的附表，但内容相对简单。相比之下，《特殊性税务处理报告表》更为全面、详尽，涵盖了交易各方的相关处理信息，例如特殊性税务处理的比例条件、非股权支付对应的交易所得或损失、交易标的以及交易对价的公允价值、账面价值、计税基础等等，这些信息为税务机关对企业重组的后续管理奠定了基础。

相关申报资料

除了《特殊性税务处理报告表》之外，适用特殊性税务

处理的交易各方需要附报的其他资料也相比 4 号公告中的规定大幅增加——不仅包括一些基础的交易情况说明、合同，48 号公告还明确要求交易各方说明交易前 12 个月内有无与本次重组相关的其他股权/资产交易及是否构成分步交易、提供非货币性资产支付的价值评估报告、交易构成相关资产税会差异的专项说明、以及合并/分立中的亏损弥补和税务事项承继情况等。

取消省级税务机关确认

原先根据 4 号公告，交易各方可以选择提请省级税务机关确认特殊性税务处理，这一规定有利于交易各方在纳税申报前获得税务处理的确定性。但遗憾的是现在 48 号公告废止了这一条，使得交易各方缺少了一条寻求特殊性税务处理确定性的途径。

特殊性税务处理的后续管理

48 号公告对企业重组特殊性税务处理的后续管理提出了更严格的要求，这和最近出台的许多税务管理文件的思路一致。

对于**重组的转让方**来说，有两项涉及分期确认所得的业务需要特别留意，即 1) 债务重组，以及 2) 居民企业以非货币性资产向境外投资。企业必须准确记录并说明重组所得税的当年确认和分年结转情况。

对**相关的重组交易各方**来说，由于在发生重组时适用了特殊性税务处理，相关重组资产的计税基础没有抬高，与其账面价值存在差异，因此需要在再次转让这些资产时提交专项说明，特别是需要对特殊性税务处理时确定的重组资产计税基础与再次转让时的计税基础（以下简称“两个关键时点的计税基础”）进行比对，并说明递延所得税负债的处理情况等。这对企业的财务、税务人员提出了更高的专业要求。

另外，48 号公告还要求**主管税务机关**对企业重组前后过程进行跟踪监管，并就适用分期确认所得的特殊性税务处理建立台账，用以和企业的申报情况进行交叉比对。此外，在重组资产的再次转让环节，主管税务机关也将比对两个关键时点的计税基础及对应的年度企业所得税纳税申报数据，确保企业在再次转让时做出了正确的税务处理。

除上述关键内容外，48 号公告还对 4 号公告中的其它一些程序性规定进行了修订。例如，重组主导方的确定更加符合企业重组的实际操作，增加或细化了重组日的判断条件等。

注意要点

48 号公告主要梳理了企业重组的程序性规定。在强调详尽信息披露和严格后续管理的大环境下，企业的申报责任、文档要求及后续管理相比以往更为艰巨，其中：

- 交易各方必须提供分步交易的评估说明、股权或非货币性资产的价值评估报告、合并/分立中的亏损弥补和税务事项承继情况说明等，这些材料的准备具有很高的专业性和技术性，有必要时交易各方需寻求专业机构的帮助。
- 对于交易后续期间的重组相关资产税会差异管理，尤其是资产收购等复杂交易，企业需要建立内部的长期税会差异跟踪管理体系，确保在后续期间的折旧、摊销和再次转让中使用正确的计税基础，防范税务风险。
- 新的特殊性重组申报材料中涉及大量“主观题”，例如对合理商业目的的逐条说明，需要企业严谨分析、详细披露。

另外，关于企业重组涉及自然人时的税务处理较为复杂，交易各方如果涉及此类交易，还需要积极与税务机关沟通确认各方的处理。

注释

1. 国发[2014]14 号文，关于这个文件的内容，详见《中国税务/商务新知》2014 年第 7 期。
2. 国发[2015]27 号文，关于这个文件的内容，详见《中国税务/商务新知》2015 年第 23 期。
3. 财税[2014]109 号文和财税[2014]116 号文。关于这两个文件的内容，详见《中国税务/商务新知》2015 年第 1 期及第 24 期。

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 7 月 2 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>