7.5.3.1 企业重组所得税处理

根据《[中华人民共和国企业所得税法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/575.html)》第二十条和《[中华人民共和国企业所得税法实施条例](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/7083.html)》（国务院令第512号）第七十五条规定，现就企业重组所涉及的企业所得税具体处理问题通知如下：

# 一、主要概念

## （一）企业重组

本通知所称企业重组，是指企业在日常经营活动以外发生的法律结构或经济结构重大改变的交易，包括企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等。

（[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)第一条）

### 1.企业法律形式改变

企业法律形式改变，是指企业注册名称、住所以及企业组织形式等的**简单改变**，但符合本通知规定其他重组的类型除外。

（[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)第一条第一款）

### 2.债务重组

债务重组，是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的书面协议或者法院裁定书，就其债务人的债务作出让步的事项。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第一条第二款）**

### 3.股权收购

股权收购，是指一家企业（以下称为收购企业）购买另一家企业（以下称为被收购企业）的股权，以实现对被收购企业控制的交易。收购企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第一条第三款）**

### 4.资产收购

资产收购，是指一家企业（以下称为受让企业）购买另一家企业（以下称为转让企业）实质经营性资产的交易。受让企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第一条第四款）**

《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第一条第（四）项所称实质经营性资产，是指企业用于从事生产经营活动、与产生经营收入直接相关的资产，包括经营所用各类资产、企业拥有的商业信息和技术、经营活动产生的应收款项、投资资产等。

（[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)第五条）

### 5.合并

合并，是指一家或多家企业（以下称为被合并企业）将其全部资产和负债转让给另一家现存或新设企业（以下称为合并企业），被合并企业股东换取合并企业的股权或非股权支付，实现两个或两个以上企业的依法合并。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第一条第五款）**

### 6.分立

分立，是指一家企业（以下称为被分立企业）将部分或全部资产分离转让给现存或新设的企业（以下称为分立企业），被分立企业股东换取分立企业的股权或非股权支付，实现企业的依法分立。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第一条第六款）**

## （二）股权支付与非股权支付

本通知所称股权支付，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；所称非股权支付，是指以本企业的现金、银行存款、应收款项、本企业或其**控股企业股权和股份以外的有价证券**、存货、固定资产、其他资产以及承担债务等作为支付的形式。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第二条）**

《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第二条所称控股企业，是指由本企业直接持有股份的企业。

（[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第六条**）

## （三）重组的当事各方

按照重组类型，企业重组的当事各方是指：

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第一条第一款）

1.债务重组中当事各方，指债务人、债权人。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第一条第一款第一项）

2.股权收购中当事各方，指收购方、转让方及被收购企业。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第一条第一款第二项）

3.资产收购中当事各方，指收购方、转让方。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第一条第一款第三项）

4.合并中当事各方，指合并企业、被合并企业及被合并企业股东。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第一条第一款第四项）

5.分立中当事各方，指分立企业、被分立企业及被分立企业股东。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第一条第一款第五项）

附注：上述重组交易中，股权收购中转让方、合并中被合并企业股东和分立中被分立企业股东，可以是自然人。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第一条第二款）

当事各方中的**自然人应按个人所得税**的相关规定进行税务处理。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第一条第三款）

## （四）特殊性重组的主导方

重组当事各方企业适用特殊性税务处理的（指重组业务符合[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)文件和[财税〔2014〕109号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1095.html)文件第一条、第二条规定条件并选择特殊性税务处理的，下同），应按如下规定确定重组主导方：

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第二条）

1.债务重组，主导方为债务人。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第二条第一款）

2.股权收购，主导方为股权转让方，涉及两个或两个以上股权转让方，由转让被收购企业股权比例最大的一方作为主导方（转让股权比例相同的可协商确定主导方）。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第二条第二款）

3.资产收购，主导方为资产转让方。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第二条第三款）

4.合并，主导方为被合并企业，涉及同一控制下多家被合并企业的，以净资产最大的一方为主导方。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第二条第三款）

5.分立，主导方为被分立企业。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第二条第四款）

## （五）重组完成当年及重组日的确定

[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)文件第十一条所称重组业务完成当年，是指重组日所属的企业所得税纳税年度。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第三条第一款）

企业重组日的确定，按以下规定处理：

1.债务重组，以债务重组合同（协议）或法院裁定书生效日为重组日。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第三条第二款第一项）

2.股权收购，以转让合同（协议）生效且完成股权变更手续日为重组日。关联企业之间发生股权收购，转让合同（协议）生效后12个月内尚未完成股权变更手续的，应以转让合同（协议）生效日为重组日。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第三条第二款第二项）

3.资产收购，以转让合同（协议）生效且当事各方已进行会计处理的日期为重组日。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第三条第二款第三项）

4.合并，以合并合同（协议）生效、当事各方已进行会计处理且完成工商新设登记或变更登记日为重组日。按规定不需要办理工商新设或变更登记的合并，以合并合同（协议）生效且当事各方已进行会计处理的日期为重组日。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第三条第二款第四项）

5.分立，以分立合同（协议）生效、当事各方已进行会计处理且完成工商新设登记或变更登记日为重组日。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第三条第二款第五项）

## （六）评估机构

本办法所称评估机构，是指具有合法资质的中国资产评估机构。

（[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第九条**）

# 二、企业重组分步交易的归并

## （一）总体规定

企业在重组发生前后连续12个月内分步对其资产、股权进行交易，应根据实质重于形式原则将上述交易作为一项企业重组交易进行处理。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第十条）**

## （二）连续12个月跨年交易的

### 1.能预计是否符合特殊性税务处理条件的

根据[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)文件第十条规定，若同一项重组业务涉及在连续12个月内分步交易，且跨两个纳税年度，当事各方在首个纳税年度交易完成时预计整个交易符合特殊性税务处理条件，经协商一致选择特殊性税务处理的，可以暂时适用特殊性税务处理，并在当年企业所得税年度申报时提交书面申报资料。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第七条第一款）

在下一纳税年度全部交易完成后，企业应判断是否适用特殊性税务处理。如适用特殊性税务处理的，当事各方应按本公告要求申报相关资料；如适用一般性税务处理的，应调整相应纳税年度的企业所得税年度申报表，计算缴纳企业所得税。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第七条第二款）

### 2.不能预计是否符合特殊性税务处理条件的

上述跨年度分步交易，若当事方在首个纳税年度不能预计整个交易是否符合特殊性税务处理条件，应适用一般性税务处理。在下一纳税年度全部交易完成后，适用特殊性税务处理的，可以调整上一纳税年度的企业所得税年度申报表，涉及多缴税款的，各主管税务机关应退税，或抵缴当年应纳税款。

**（**[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第三十三条）**

# 三、企业重组的税务处理

企业重组的税务处理区分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。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第三条）**

同一重组业务的当事各方应采取**一致**的税务处理原则，即统一按一般性或特殊性税务处理。

**（**[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第四条）**

## （一）一般性税务处理

企业重组，除符合本通知规定适用特殊性税务处理规定的外，按以下规定进行税务处理：

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条）**

### 1.企业法律形式的改变

#### （1）企业由法人转变为个人独资企业、合伙企业等非法人组织，或将登记注册地转移至中华人民共和国境外（包括港澳台地区），应视同企业进行清算、分配，股东重新投资成立新企业。企业的全部资产以及股东投资的计税基础均应以公允价值为基础确定。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条第一款第一项）**

企业发生《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第四条第（一）项规定的由法人转变为个人独资企业、合伙企业等非法人组织，或将登记注册地转移至中华人民共和国境外（包括港澳台地区），应按照《财政部 国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》（[财税[2009]60号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2173.html)）规定进行清算。

（[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第十条第一款**）

企业在报送《企业清算所得纳税申报表》时，应附送以下资料：

①企业改变法律形式的工商部门或其他政府部门的批准文件；

②企业全部资产的计税基础以及评估机构出具的资产评估报告；

③企业债权、债务处理或归属情况说明；

④主管税务机关要求提供的其他资料证明。

（[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第十条第二款**）

#### （2）企业发生其他法律形式简单改变的，可直接变更税务登记，除另有规定外，有关企业所得税纳税事项（包括亏损结转、税收优惠等权益和义务）由变更后企业承继，但因住所发生变化而不符合税收优惠条件的除外。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条第一款第二项）**

#### 附注：全民所有制企业公司制改制企业所得税处理问题

全民所有制企业改制为国有独资公司或者国有全资子公司，属于[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)文件第四条规定的“企业发生其他法律形式简单改变”的，可依照以下规定进行企业所得税处理：改制中**资产评估增值不计入应纳税所得额；资产的计税基础按其原有计税基础确定；资产增值部分的折旧或者摊销不得在税前扣除**。

（[国家税务总局公告2017年第34号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/478.html)第一条）

全民所有制企业资产评估增值相关材料应由改制后的企业留存备查。

（[国家税务总局公告2017年第34号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/478.html)第二条）

[[总局解读](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810760/c2838298/content.html)：改制为国有控股公司等其他情形的，则不适用本《公告》。]

### 2.债务重组

企业债务重组，相关交易应按以下规定处理：

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条第二款）**

债务人应当按照支付的债务清偿额低于债务计税基础的差额，确认债务重组所得；债权人应当按照收到的债务清偿额低于债权计税基础的差额，确认债务重组损失。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条第二款第三项）**

债务人的相关所得税纳税事项原则上保持不变。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条第二款第四项）**

#### 附注（1）:以非货币资产清偿债务

应当分解为转让相关非货币性资产、按非货币性资产公允价值清偿债务两项业务，确认相关资产的所得或损失。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条第二款第一项）**

#### 附注(2):发生债权转股权

应当分解为债务清偿和股权投资两项业务，确认有关债务清偿所得或损失。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条第二款第二项）**

#### 附注（3）：备查资料

企业发生《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第四条第（二）项规定的债务重组，应准备以下相关资料，以备税务机关检查。

①以非货币资产清偿债务的，应保留当事各方签订的清偿债务的协议或合同，以及非货币资产公允价格确认的合法证据等；

②债权转股权的，应保留当事各方签订的债权转股权协议或合同。

（[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第十一条**）

### 3.股权收购、资产收购

企业股权收购、资产收购重组交易，相关交易应按以下规定处理：

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条第三款）**

（1）被收购方应确认股权、资产转让所得或损失。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条第三款第一项）**

（2）收购方取得股权或资产的计税基础应以公允价值为基础确定。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条第三款第二项）**

（3）被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条第三款第三项）**

企业发生《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第四条第（三）项规定的股权收购、资产收购重组业务，应准备以下相关资料，以备税务机关检查。

（1）当事各方所签订的股权收购、资产收购业务合同或协议；

（2）相关股权、资产公允价值的合法证据。

（[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第十二条**）

### 4.企业合并

企业合并，当事各方应按下列规定处理：

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条第四款）**

（1）合并企业应按公允价值确定接受被合并企业各项资产和负债的计税基础。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条第四款第一项）**

（2）被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条第四款第二项）**

（3）被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条第四款第三项）**

企业发生《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第四条第（四）项规定的合并，应按照财税[2009]60号文件规定进行清算。

（[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第十三条第一款**）

被合并企业在报送《企业清算所得纳税申报表》时，应附送以下资料：

（1）企业合并的工商部门或其他政府部门的批准文件；

（2）企业全部资产和负债的计税基础以及评估机构出具的资产评估报告；

（3）企业债务处理或归属情况说明；

（4）主管税务机关要求提供的其他资料证明。

（[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第十三条第二款**）

### 5.企业分立

企业分立，当事各方应按下列规定处理：

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条第五款）**

#### （1）分立企业

应按公允价值确认接受资产的计税基础。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条第五款第二项）**

#### （2）被分立企业

##### ①继续存在时

A.被分立企业，对分立出去资产应按公允价值确认资产转让所得或损失。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条第五款第一项）**

B.其股东取得的对价应视同被分立企业分配进行处理。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条第五款第三项）**

##### ②不再继续存在时

被分立企业及其股东都应按清算进行所得税处理。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条第五款第四项）**

### 附注：企业分立相关企业的亏损不得相互结转弥补。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第四条第五款第五项）**

企业发生《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第四条第（五）项规定的分立，被分立企业不再继续存在，应按照财税[2009]60号文件规定进行清算。

（[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第十四条第一款**）

被分立企业在报送《企业清算所得纳税申报表》时，应附送以下资料：

（1）企业分立的工商部门或其他政府部门的批准文件；

（2）被分立企业全部资产的计税基础以及评估机构出具的资产评估报告；

（3）企业债务处理或归属情况说明；

（4）主管税务机关要求提供的其他资料证明。

（[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第十四条第二款**）

## （二）特殊性税务处理

### 1.适用条件

#### （1）境内企业之间

企业重组同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定：

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第五条）**

##### ①具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第五条第一款）**

##### ②被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第五条第二款）**

##### ③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。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第五条第三款）**

##### ④重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第五条第四款）**

##### ⑤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，不得转让所取得的股权。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第五条第五款）**

《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第五条第（五）项规定的原主要股东，是指原持有转让企业或被收购企业20%以上股权的股东。

（[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第二十条**）

##### 附注①：《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第五条第（三）和第（五）项所称“企业重组后的连续12个月内”，

是指自重组日起计算的连续12个月内。

（[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第十九条**）

适用《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第五条第（三）项和第（五）项的当事各方应在完成重组业务后的下一年度的企业所得税年度申报时，向主管税务机关提交书面情况说明，以证明企业在重组后的连续12个月内，有关符合特殊性税务处理的条件未发生改变。

（[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第二十九条**）

##### 附注②：当事方的其中一方在规定时间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，致使重组业务不再符合特殊性税务处理条件的,

发生变化的当事方应在情况发生变化的30天内书面通知其他所有当事方。主导方在接到通知后30日内将有关变化通知其主管税务机关。

（[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第三十条第一款**）

上款所述情况发生变化后60日内，应按照《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第四条的规定调整重组业务的税务处理。原交易各方应各自按原交易完成时资产和负债的公允价值计算重组业务的收益或损失，调整交易完成纳税年度的应纳税所得额及相应的资产和负债的计税基础，并向各自主管税务机关申请调整交易完成纳税年度的企业所得税年度申报表。逾期不调整申报的，按照《征管法》的相关规定处理。

（[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第三十条第二款**）

#### （2）境内与境外企业之间

企业发生涉及中国境内与境外之间（包括港澳台地区）的股权和资产收购交易，除应符合本通知第五条规定的条件外，还应同时符合下列条件，才可选择适用特殊性税务处理规定：

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第七条）**

##### ①非居民企业向其100%直接控股的另一非居民企业转让其拥有的居民企业股权，没有因此造成以后该项股权转让所得预提税负担变化，且转让方非居民企业向主管税务机关书面承诺在3年（含3年）内不转让其拥有受让方非居民企业的股权；

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第七条第一款）**

##### ②非居民企业向与其具有100%直接控股关系的居民企业转让其拥有的另一居民企业股权；

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第七条第二款）**

##### ③居民企业以其拥有的资产或股权向其100%直接控股的非居民企业进行投资；

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第七条第三款）**

企业发生[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)文件第七条第（三）项规定的重组，居民企业应准确记录应予确认的资产或股权转让收益总额，并在相应年度的企业所得税汇算清缴时对当年确认额及分年结转额的情况做出说明。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第九条第一款）

主管税务机关应建立台账，对居民企业取得股权的计税基础和每年确认的资产或股权转让收益进行比对分析，加强后续管理。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第九条第二款）

##### ④财政部、国家税务总局核准的其他情形。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第七条第四款）**

##### 附注①：非居民企业股权转让适用特殊性税务处理有关问题

为规范和加强非居民企业股权转让适用特殊性税务处理的管理，根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《[财政部国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（](file:///E:\学习\税收\税法宝典\2009年\4月\财税〔2009〕59号——关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知.docx)[财税[2009]59号](http://www.shui5.cn/article/14/23839.html)，以下简称《通知》）的有关规定，现就有关问题公告如下：

###### A.非居民企业股权转让的概念

本公告所称股权转让是指非居民企业发生《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第七条第（一）、（二）项规定的情形；其中《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第七条第（一）项规定的情形包括因境外企业分立、合并导致中国居民企业股权被转让的情形。

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)第一条）

###### B. 非居民企业股权转让选择特殊性税务处理的备案

(A)备案时间及备案人

非居民企业股权转让选择特殊性税务处理的，应于股权转让合同或协议生效且完成工商变更登记手续30日内进行备案。属于《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第七条第（一）项情形的，由转让方向被转让企业所在地所得税主管税务机关备案；属于《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第七条第（二）项情形的，由受让方向其所在地所得税主管税务机关备案。

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)第二条第一款）

[[总局解读](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810760/c1151983/content.html)：非居民企业股权转让适用特殊性税务处理的前置条件是发生59号文第七条第（一）、（二）项情形，第（一）项是非居民企业转让给另一非居民企业，由于后者在境外，通常无法履行扣缴义务，故《公告》规定由转让方向被转让企业所在地主管税务机关备案；第（二）项是非居民企业转让给居民企业，后者既是法定扣缴义务人亦有主管税务机关，故《公告》规定由受让方向其所在地主管税务机关备案。]

股权转让方或受让方可以委托代理人办理备案事项；代理人在代为办理备案事项时，应向主管税务机关出具备案人的书面授权委托书。

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)第二条第二款）

(B)备案资料

股权转让方、受让方或其授权代理人（以下简称备案人）办理备案时应填报以下资料：

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)第三条第一款）

a.《非居民企业股权转让适用特殊性税务处理备案表》（见附件1）；

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)第三条第一款第二项）

b.股权转让业务总体情况说明，应包括股权转让的商业目的、证明股权转让符合特殊性税务处理条件、股权转让前后的公司股权架构图等资料；

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)第三条第一款第二项）

c.股权转让业务合同或协议（外文文本的同时附送中文译本）；

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)第三条第一款第三项）

d.工商等相关部门核准企业股权变更事项证明资料；

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)第三条第一款第四项）

e.截至股权转让时，被转让企业历年的未分配利润资料；

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)第三条第一款第五项）

f.税务机关要求的其他材料。

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)第三条第一款第六项）

以上资料已经向主管税务机关报送的，备案人可不再重复报送。其中以复印件向税务机关提交的资料，备案人应在复印件上注明“本复印件与原件一致”字样，并签字后加盖备案人印章；报送中文译本的，应在中文译本上注明“本译文与原文表述内容一致”字样，并签字后加盖备案人印章。

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)第三条第二款）

###### C.税务机关的受理与调查

主管税务机关应当按规定受理备案，资料齐全的，应当场在《非居民企业股权转让适用特殊性税务处理备案表》上签字盖章，并退1份给备案人；资料不齐全的，不予受理，并告知备案人各应补正事项。

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)第四条）

(A)非居民企业发生股权转让属于《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第七条第（一）项情形的

主管税务机关应当自受理之日起30个工作日内就备案事项进行调查核实、提出处理意见，并将全部备案资料以及处理意见层报省（含自治区、直辖市和计划单列市，下同）税务机关。

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)第五条第一款）

税务机关在调查核实时，如发现此种股权转让情形造成以后该项股权转让所得预提税负担变化，包括转让方把股权由应征税的国家或地区转让到不征税或低税率的国家或地区，应不予适用特殊性税务处理。

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)第五条第二款）

非居民企业发生股权转让属于《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第七条第（一）项情形且选择特殊性税务处理的，转让方和受让方不在同一国家或地区的，若被转让企业股权转让前的未分配利润在转让后分配给受让方的，不享受受让方所在国家（地区）与中国签订的税收协定（含税收安排）的股息减税优惠待遇，并由被转让企业按税法相关规定代扣代缴企业所得税，到其所在地所得税主管税务机关申报缴纳。

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)第八条）

[[总局解读](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810760/c1151983/content.html)：在实际操作中，对未分配利润的处理存在以下问题：一是部分税务机关在受理非居民企业股权转让适用特殊性税务处理备案时，因担心失去对转让前股息所得税的征税权，仅仅因为被转让企业存在未分配利润便判定其股权转让不具有合理的商业目的而不予备案；二是要求被转让企业在股权转让前将未分配利润进行分配并扣缴股息所得税。同时，各地对未分配利润的征税权也存在争议。这些都需要总局明确，否则既影响非居民企业股权转让适用特殊性税务处理的正常备案，也加大了税务机关的执法风险。

为此，为给非居民企业及时享受特殊性税务处理提供税收上的确定性，防范非居民企业利用重组避税或延迟纳税，《公告》第八条规定：一是对被转让企业转让前后的未分配利润进行区分；二是对转让方和受让方不在同一国家（地区）的，被转让股权转让前的未分配利润在转让后分配的，不享受税收协定的优惠税率待遇。例如，某美国企业将其100%控股的中国居民企业的股权转让给其100%控股的某香港企业，中国居民企业在被转让后分配其转让前的未分配利润给香港企业的，不能享受内地与香港税收安排对股息所得减按5%的优惠税率。

第八条还规定，对股权转让前的股息所得税由被转让企业履行扣缴义务并到其所在地主管税务机关申报缴纳。]

(B)非居民企业发生股权转让属于《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第七条第（二）项情形的

应区分以下两种情形予以处理：

a.受让方和被转让企业在同一省且同属国税机关或地税机关管辖的，按照本公告第五条规定执行。

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)第六条第一款）

b.受让方和被转让企业不在同一省或分别由国税机关和地税机关管辖的，受让方所在地省税务机关收到主管税务机关意见后30日内，应向被转让企业所在地省税务机关发出《非居民企业股权转让适用特殊性税务处理告知函》（见附件2）。

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)第六条第一款）

*非居民企业股权转让未进行特殊性税务处理备案或备案后经调查核实不符合条件的，适用一般性税务处理规定，应按照有关规定缴纳企业所得税*。

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)第七条）

[[国家税务总局公告2015年第22号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1025.html)第三条规定，本文第七条修改为：“非居民企业股权转让适用特殊性税务处理备案后经调查核实不符合条件的，应调整适用一般性税务处理，按照有关规定缴纳企业所得税。非居民企业股权转让适用特殊性税务处理未进行备案的，税务机关应告知其按照本公告第二条、第三条的规定办理备案手续。”]

###### D.其他

(A)省税务机关应做好辖区内非居民企业股权转让适用特殊性税务处理的管理工作，于年度终了后30日内向国家税务总局报送《非居民企业股权转让适用特殊性税务处理情况统计表》（见附件3）。

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)第九条）

(B)本公告自发布之日起施行。本公告实施之前发生的非居民企业股权转让适用特殊性税务处理事项尚未处理的，可依据本公告规定办理。《国家税务总局关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》（[国税函[2009]698号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2011.html)）第九条同时废止。

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)第十条）

[非居民企业股权转让适用特殊性税务处理备案表.doc](http://ssfb86.com/uploadfile/file/20200606/1591399025262048.doc)

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)附件1）

[非居民企业股权转让适用特殊性税务处理告知函.doc](http://ssfb86.com/uploadfile/file/20200606/1591399077414942.doc)

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)附件2）

[非居民企业股权转让适用特殊性税务处理情况统计表.doc](http://ssfb86.com/uploadfile/file/20200606/1591399121858871.doc)

（[国家税务总局公告2013年第72号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1299.html)附件3）

##### 附注②：居民企业以其拥有的资产或股权向其100%直接控股关系的非居民企业进行投资，其资产或股权转让收益如选择特殊性税务处理

本通知第七条第（三）项所指的居民企业以其拥有的资产或股权向其100%直接控股关系的非居民企业进行投资，其资产或股权转让收益如选择特殊性税务处理，可以在10个纳税年度内均匀计入各年度应纳税所得额。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第八条）**

### 2.具体处理

企业重组符合本通知第五条规定条件的，交易各方对其交易中的股权支付部分，可以按以下规定进行特殊性税务处理：

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第六条）**

#### （1）债务重组

##### ①债转股

企业发生债权转股权业务，对债务清偿和股权投资两项业务暂不确认有关债务清偿所得或损失，股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定。企业的其他相关所得税事项保持不变。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第六条第一款第二项）**

##### ②非债转股

企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额50%以上，可以在5个纳税年度的期间内，均匀计入各年度的应纳税所得额。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第六条第一款第一项）**

企业发生[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)文件第六条第（一）项规定的债务重组，应准确记录应予确认的债务重组所得，并在相应年度的企业所得税汇算清缴时对当年确认额及分年结转额的情况做出说明。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第八条第一款）

主管税务机关应建立台账，对企业每年申报的债务重组所得与台账进行比对分析，加强后续管理。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第八条第二款）

#### （2）股权收购

股权收购，收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的50%，且收购企业在该股权收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，可以选择按以下规定处理：

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第六条第二款****、**[财税〔2014〕109号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1095.html)第一条**）**

①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。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第六条第二款第一项）**

②收购企业取得被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。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第六条第二款第二项）**

③收购企业、被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第六条第二款第三项）**

#### （3）资产收购

资产收购，受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的50%，且受让企业在该资产收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，可以选择按以下规定处理：

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第六条第三款、**[财税〔2014〕109号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1095.html)第二条**）**

①转让企业取得受让企业股权的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第六条第三款第一项）**

②受让企业取得转让企业资产的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第六条第三款第二项）**

#### （4）企业合并

企业合并，企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，以及同一控制下且不需要支付对价的企业合并，可以选择按以下规定处理：

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第六条第四款）**

《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第六条第（四）项规定的同一控制，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该控制并非暂时性的。能够对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制权的相同多方，是指根据合同或协议的约定，对参与合并企业的财务和经营政策拥有决定控制权的投资者群体。在企业合并前，参与合并各方受最终控制方的控制在12个月以上，企业合并后所形成的主体在最终控制方的控制时间也应达到连续12个月。

（[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第二十一条**）

##### ①合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础，以被合并企业的原有计税基础确定。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第六条第四款第一项）**

##### ②被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第六条第四款第二项）**

##### ③可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额=被合并企业净资产公允价值×截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第六条第四款第三项）**

《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第六条第（四）项所规定的可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额，是指按《税法》规定的剩余结转年限内，每年可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额。

（[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第二十六条**）

##### ④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。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第六条第四款第四项）**

#### （5）企业分立

企业分立，被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权，分立企业和被分立企业均不改变原来的实质经营活动，且被分立企业股东在该企业分立发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，可以选择按以下规定处理：

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第六条第五款）**

##### ①分立企业接受被分立企业资产和负债的计税基础，以被分立企业的原有计税基础确定。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第六条第五款第一项）**

##### ②被分立企业已分立出去资产相应的所得税事项由分立企业承继。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第六条第五款第二项）**

##### ③被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额可按分立资产占全部资产的比例进行分配，由分立企业继续弥补。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第六条第五款第三项）**

##### ④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。如不需放弃“旧股”，则其取得“新股”的计税基础可从以下两种方法中选择确定：直接将“新股”的计税基础确定为零；或者以被分立企业分立出去的净资产占被分立企业全部净资产的比例先调减原持有的“旧股”的计税基础，再将调减的计税基础平均分配到“新股”上。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第六条第五款第四项）**

#### 附注（1）：非股权支付部分应确认的所得或损失，及应调整资产的计税基础

重组交易各方按本条（一）至（五）项规定对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失的，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**。

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）

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第六条第六款）**

#### 附注（2）：合并（分立）所得税继承问题

根据《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第六条第（四）项第2目规定，被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继，以及根据《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)》第六条第（五）项第2目规定，企业分立，已分立资产相应的所得税事项由分立企业承继，这些事项包括尚未确认的资产损失、分期确认收入的处理以及尚未享受期满的税收优惠政策承继处理问题等。其中，对税收优惠政策承继处理问题，凡属于依照《[税法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/575.html)》第五十七条规定中就企业整体（即全部生产经营所得）享受税收优惠过渡政策的，合并或分立后的企业性质及适用税收优惠条件未发生改变的，可以继续享受合并前各企业或分立前被分立企业剩余期限的税收优惠。合并前各企业剩余的税收优惠年限不一致的，合并后企业每年度的应纳税所得额，应统一按合并日各合并前企业资产占合并后企业总资产的比例进行划分，再分别按相应的剩余优惠计算应纳税额。合并前各企业或分立前被分立企业按照《[税法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/575.html)》的税收优惠规定以及税收优惠过渡政策中就有关生产经营项目所得享受的税收优惠承继处理问题，按照《[实施条例](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/7083.html)》第八十九条规定执行。

（[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第二十八条**）

在企业吸收合并中，合并后的存续企业性质及适用税收优惠的条件未发生改变的，可以继续享受合并前该企业剩余期限的税收优惠，其优惠金额按存续企业合并前一年的应纳税所得额（亏损计为零）计算。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第九条第一款）**

在企业存续分立中，分立后的存续企业性质及适用税收优惠的条件未发生改变的，可以继续享受分立前该企业剩余期限的税收优惠，其优惠金额按该企业分立前一年的应纳税所得额（亏损计为零）乘以分立后存续企业资产占分立前该企业全部资产的比例计算。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第九条第二款）**

### 3.税务监管

#### （1）特殊重组完成年度的备案资料

企业发生符合本通知规定的特殊性重组条件并选择特殊性税务处理的，当事各方应在该重组业务完成当年企业所得税年度申报时，向主管税务机关提交书面备案资料，证明其符合各类特殊性重组规定的条件。企业未按规定书面备案的，一律不得按特殊重组业务进行税务处理。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第十一条）**

[[总局解读](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810760/c1712219/content.html)：不再执行59号文件第十一条申报备案和4号公告第十六条税务机关确认的做法，改为年度汇算清缴时进行申报并提交相关资料。]

##### ①报送表格

企业重组业务适用特殊性税务处理的，除[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)文件第四条第（一）项所称企业发生其他法律形式简单改变情形外，重组各方应在该重组业务完成当年，办理企业所得税年度申报时，分别向各自主管税务机关报送《企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表》（详见附件1）和申报资料（详见附件2）。合并、分立中重组一方涉及注销的，应在尚未办理注销税务登记手续前进行申报。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第四条第一款）

附件：A、[企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表.xls](http://ssfb86.com/uploadfile/file/20200602/1591060614146868.xls)

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)附件1）

B、[企业重组所得税特殊性税务处理申报资料一览表.xls](http://ssfb86.com/uploadfile/file/20200602/1591060654855320.xls)

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)附件2）

C、[企业重组所得税特殊性税务处理统计表.xls](http://ssfb86.com/uploadfile/file/20200602/1591060705950798.xls)

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)附件3）

重组主导方申报后，其他当事方向其主管税务机关办理纳税申报。申报时还应附送重组主导方经主管税务机关受理的《企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表》（复印件）。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第四条第二款）

##### ②具有合理商业目的的情况说明

企业重组业务适用特殊性税务处理的，申报时，应从以下方面逐条说明企业重组具有合理的商业目的：

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第五条）

重组交易的方式；

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第五条第一款）

重组交易的实质结果；

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第五条第二款）

重组各方涉及的税务状况变化；

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第五条第三款）

重组各方涉及的财务状况变化；

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第五条第四款）

⑤非居民企业参与重组活动的情况。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第五条第五款）

##### ③重组前连续12个月的相关交易情况

企业重组业务适用特殊性税务处理的，申报时，当事各方还应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。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第六条）

#### （2）特殊性重组企业在以后年度处置资产（股权）时的专项说明

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（股权）时，应在年度纳税申报时对资产（股权）转让所得或损失情况进行专项说明，包括特殊性税务处理时确定的重组资产（股权）计税基础与转让或处置时的计税基础的比对情况，以及递延所得税负债的处理情况等。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第十条第一款）

# 四、关于股权、资产划转

## （一）政策内容

对100%直接控制的居民企业之间，以及受同一或相同多家居民企业100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产，凡具有合理商业目的、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，且划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益的，可以选择按以下规定进行特殊性税务处理：

（[财税〔2014〕109号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1095.html)第三条）

按照《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1095.html)》第三条规定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。

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第四条）

### 1.划出方企业和划入方企业均不确认所得。

（[财税〔2014〕109号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1095.html)第三条第一款）

### 2.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。

（[财税〔2014〕109号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1095.html)第三条第二款）

《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1095.html)》第三条所称“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”，是指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计税基础确定。

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第三条第一款）

### 3.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。

（[财税〔2014〕109号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1095.html)第三条第三款）

《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1095.html)》第三条所称“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”，是指划入方企业取得的被划转资产，应按被划转资产的原计税基础计算折旧扣除或摊销。

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第三条第二款）

## （二）主要概念

### 1. 《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1095.html)》第三条所称“100%直接控制的居民企业之间，以及受同一或相同多家居民企业100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产”，限于以下情形：

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第一条）

（1）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。母公司按增加长期股权投资处理，子公司按接受投资（包括资本公积，下同）处理。母公司获得子公司股权的计税基础以划转股权或资产的原计税基础确定。

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第一条第一款）

（2）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。母公司按冲减实收资本（包括资本公积，下同）处理，子公司按接受投资处理。

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第一条第二款）

（3）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。母公司按收回投资处理，或按接受投资处理，子公司按冲减实收资本处理。母公司应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。

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第一条第三款）

（4）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。划出方按冲减所有者权益处理，划入方按接受投资处理。

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第一条第四款）

### 2. 《[通知](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1095.html)》第三条所称“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”

是指自股权或资产划转完成日起连续12个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动。

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第二条第一款）

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。

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第二条第二款）

## （三）股权、资产划转选择特殊性税务处理的税收监管规定

交易双方的主管税务机关应对企业申报适用特殊性税务处理的股权或资产划转加强后续管理。

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第九条）

### 1.资产（股权）划转时的纳税申报及相关资料

交易双方应在企业所得税年度汇算清缴时，分别向各自主管税务机关报送《居民企业资产（股权）划转特殊性税务处理申报表》（详见附件）和相关资料（一式两份）。

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第五条第一款）

相关资料包括：

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第五条第二款）

（1）股权或资产划转总体情况说明，包括基本情况、划转方案等，并详细说明划转的商业目的；

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第五条第二款第一项）

（2）交易双方或多方签订的股权或资产划转合同（协议），需有权部门（包括内部和外部）批准的，应提供批准文件；

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第五条第二款第二项）

（3）被划转股权或资产账面净值和计税基础说明；

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第五条第二款第三项）

（4）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）；

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第五条第二款第四项）

（5）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）；

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第五条第二款第五项）

（6）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。

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第五条第二款第六项）

### 2. 股权或资产划转完成后的下一年度的纳税申报及情况说明

（1）交易双方应在股权或资产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，以证明被划转股权或资产自划转完成日后连续12个月内，没有改变原来的实质性经营活动。

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第六条）

（2）交易一方在股权或资产划转完成日后连续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。

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第七条）

## （四）后续变化不符合特殊性重组的税务处理

本公告第七条所述情况发生变化后60日内，原交易双方应按以下规定进行税务处理：

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第八条）

### 1.计算税基础的调整

（1）属于本公告第一条第（一）项规定情形的，母公司应按原划转完成时股权或资产的公允价值视同销售处理，并按公允价值确认取得长期股权投资的计税基础；子公司按公允价值确认划入股权或资产的计税基础。

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第八条第一款第一项）

（2）属于本公告第一条第（二）项规定情形的，母公司应按原划转完成时股权或资产的公允价值视同销售处理；子公司按公允价值确认划入股权或资产的计税基础。

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第八条第一款第二项）

（3）属于本公告第一条第（三）项规定情形的，子公司应按原划转完成时股权或资产的公允价值视同销售处理；母公司应按撤回或减少投资进行处理。

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第八条第一款第三项）

（4）属于本公告第一条第（四）项规定情形的，划出方应按原划转完成时股权或资产的公允价值视同销售处理；母公司根据交易情形和会计处理对划出方按分回股息进行处理，或者按撤回或减少投资进行处理，对划入方按以股权或资产的公允价值进行投资处理；划入方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。

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第八条第一款第四项）

### 2.纳税申报的调整

交易双方应调整划转完成纳税年度的应纳税所得额及相应股权或资产的计税基础，向各自主管税务机关申请调整划转完成纳税年度的企业所得税年度申报表，依法计算缴纳企业所得税。

（[国家税务总局公告2015年第40号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1008.html)第八条第二款）

# 五、资料保管期限与税务监管

企业重组的当事各方应该取得并保管与该重组有关的凭证、资料,保管期限按照《征管法》的有关规定执行。

（[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第三十四条**）

各当事方的主管税务机关应当对企业申报或确认适用特殊性税务处理的重组业务进行跟踪监管，了解重组企业的动态变化情况。发现问题，应及时与其他当事方主管税务机关沟通联系，并按照规定给予调整。

（[国家税务总局公告2010年第4号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1901.html)**第三十一条**）

税务机关应对适用特殊性税务处理的企业重组做好统计和相关资料的归档工作。各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局应于每年8月底前将《企业重组所得税特殊性税务处理统计表》（详见附件3）上报税务总局（所得税司）。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第十一条）

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（股权）时，主管税务机关应加强评估和检查，将企业特殊性税务处理时确定的重组资产（股权）计税基础与转让或处置时的计税基础及相关的年度纳税申报表比对，发现问题的，应依法进行调整。

（[国家税务总局公告2015年第48号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/984.html)第十条第二款）

# 六、执行日期

本通知自2008年1月1日起执行。

**（**[财税〔2009〕59号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2172.html)**第十三条）**