

国家税务总局关于发布 《企业重组业务企业所得税管理办法》的公告

国家税务总局公告2010年第4号

现将《企业重组业务企业所得税管理办法》予以发布,自2010年1月1日起施行。

本办法发布时企业已经完成重组业务的,如适用《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》(财税[2009]59号)特殊税务处理,企业没有按照本办法要求准备相关资料的,应补备相关资料;需要税务机关确认的,按照本办法要求补充确认。2008、2009年度企业重组业务尚未进行税务处理的,可按本办法处理。

特此公告。

2010年7月26日

企业重组业务企业所得税管理办法

第一章 总则及定义

第一条 为规范和加强对企业重组业务的企业所得税管理,根据《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《税法》)及其实施条例(以下简称《实施条例》)、《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则(以下简称《征管法》)、《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》(财税[2009]59号)(以下简称《通知》)等有关规定,制定本办法。

第二条 本办法所称企业重组业务,是指《通知》第一条所规定的企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等各类重组。

第三条 企业发生各类重组业务,其当事各方,按重组类型,分别指以下企业:

- (一) 债务重组中当事各方,指债务人及债权人。
- (二) 股权收购中当事各方,指收购方、转让方及被收购企业。
- (三) 资产收购中当事各方,指转让方、受让方。
- (四) 合并中当事各方,指合并企业、被合并企业及各方股东。
- (五) 分立中当事各方,指分立企业、被分立企业及各方股东。

第四条 同一重组业务的当事各方应采取一致税务处理原则,即统一按一般性或特殊性税务处理。

第五条 《通知》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。

第六条 《通知》第二条所称控股企业,是指由本企业直接持有股份的企业。

第七条 《通知》中规定的企业重组,其重组日的确定,按以下规定

处理:

- (一) 债务重组,以债务重组合同或协议生效日为重组日。
- (二) 股权收购,以转让协议生效且完成股权变更手续日为重组日。
- (三) 资产收购,以转让协议生效且完成资产实际交割日为重组日。
- (四) 企业合并,以合并企业取得被合并企业资产所有权并完成工商登记变更日期为重组日。
- (五) 企业分立,以分立企业取得被分立企业资产所有权并完成工商登记变更日期为重组日。

第八条 重组业务完成年度的确定,可以按各当事方适用的会计准则确定,具体参照各当事方经审计的年度财务报告。由于当事方适用的会计准则不同导致重组业务完成年度的判定有差异时,各当事方应协商一致,确定同一个纳税年度作为重组业务完成年度。

第九条 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。

第二章 企业重组一般性税务处理管理

第十条 企业发生《通知》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)规定进行清算。

企业在报送《企业清算所得纳税申报表》时,应附送以下资料:

- (一) 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;
- (二) 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;
- (三) 企业债权、债务处理或归属情况说明;
- (四) 主管税务机关要求提供的其他资料证明。

第十一条 企业发生《通知》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。

- (一) 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值确认的合法证据等;
- (二) 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。

第十二条 企业发生《通知》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。

- (一) 当事各方所签订的股权收购、资产收购业务合同或协议;
- (二) 相关股权、资产公允价值的合法证据。

第十三条 企业发生《通知》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。

被合并企业在报送《企业清算所得税申报表》时,应附送以下资料:

- (一) 企业合并的工商部门或其他政府部门的批准文件;
- (二) 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;
- (三) 企业债务处理或归属情况说明;
- (四) 主管税务机关要求提供的其他资料证明。

第十四条 企业发生《通知》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。

被分立企业在报送《企业清算所得税申报表》时,应附送以下资料:

- (一) 企业分立的工商部门或其他政府部门的批准文件;
- (二) 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;
- (三) 企业债务处理或归属情况说明;
- (四) 主管税务机关要求提供的其他资料证明。

第十五条 企业合并或分立,合并各方企业或分立企业涉及享受《税法》第五十七条规定中就企业整体(即全部生产经营所得)享受的税收优惠过渡政策尚未期满的,仅就存续企业未享受完的税收优惠,按照《通知》第九条的规定执行;注销的被合并或被分立企业未享受完的税收优惠,不再由存续企业承继;合并或分立而新设的企业不得再承继或重新享受上述优惠。合并或分立各方企业按照《税法》的税收优惠规定和税收优惠过渡政策中就企业有关生产经营项目的所得享受的税收优惠承继问题,按照《实施条例》第八十九条规定执行。

第三章 企业重组特殊性税务处理管理

第十六条 企业重组业务,符合《通知》规定条件并选择特殊性税务处理的,应按照《通知》第十一条规定进行备案;如企业重组各方需要税务机关确认,可以选择由重组主导方向主管税务机关提出申请,层报省税务机关给予确认。

采取申请确认的,主导方和其他当事方不在同一省(自治区、市)的,主导方省税务机关应将确认文件抄送其他当事方所在地省税务机关。

省税务机关在收到确认申请时,原则上应在当年度企业所得税汇算清缴前完成确认。特殊情况,需要延长的,应将延长理由告知主导方。

第十七条 企业重组主导方,按以下原则确定:

- (一) 债务重组为债务人;
- (二) 股权收购为股权转让方;
- (三) 资产收购为资产转让方;
- (四) 吸收合并为合并后拟存续的企业,新设合并为合并前资产较大的企业;
- (五) 分立为被分立的企业或存续企业。

第十八条 企业发生重组业务,按照《通知》第五条第(一)项要求,企业在备案或提交确认申请时,应从以下方面说明企业重组具有合理的商业目的:

- (一) 重组活动的交易方式。即重组活动采取的具体形式、交易背景、交易时间、在交易之前和之后的运作方式和有关的商业常规;
- (二) 该项交易的形式及实质。即形式上交易所产生的法律权利和责任,也是该项交易的法律后果。另外,交易实际上或商业上产生的最终结果;
- (三) 重组活动给交易各方税务状况带来的可能变化;

(四) 重组各方从交易中获得的财务状况变化;

(五) 重组活动是否给交易各方带来了在市场原则下不会产生的异常经济利益或潜在义务;

(六) 非居民企业参与重组活动的情况。

第十九条 《通知》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。

第二十条 《通知》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。

第二十一条 《通知》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。

第二十二条 企业发生《通知》第六条第(一)项规定的债务重组,根据不同情形,应准备以下资料:

(一) 发生债务重组所产生的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额50%以上的,债务重组所得要求在5个纳税年度的期间内,均匀计入各年度应纳税所得额的,应准备以下资料:

1. 当事方的债务重组的总体情况说明(如果采取申请确认的,应为企业的申请,下同),情况说明中应包括债务重组的商业目的;
2. 当事各方所签订的债务重组合同或协议;
3. 债务重组所产生的应纳税所得额、企业当年应纳税所得额情况说明;
4. 税务机关要求提供的其他资料证明。

(二) 发生债权转股权业务,债务人对债务清偿业务暂不确认所得或损失,债权人对股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定,应准备以下资料:

1. 当事方的债务重组的总体情况说明。情况说明中应包括债务重组的商业目的;
2. 双方所签订的债转股合同或协议;
3. 企业所转换的股权公允价值证明;
4. 工商部门及有关部门核准相关企业股权变更事项证明材料;
5. 税务机关要求提供的其他资料证明。

第二十三条 企业发生《通知》第六条第(二)项规定的股权收购业务,应准备以下资料:

- (一) 当事方的股权收购业务总体情况说明,情况说明中应包括股权收购的商业目的;
- (二) 双方或多方所签订的股权收购业务合同或协议;
- (三) 由评估机构出具的所转让及支付的股权公允价值;
- (四) 证明重组符合特殊性税务处理条件的资料,包括股权比例,支付对价情况,以及12个月内不改变资产原来的实质性经营活动和原主要股东不转让所取得股权的承诺书等;
- (五) 工商等相关部门核准相关企业股权变更事项证明材料;
- (六) 税务机关要求的其他材料。

第二十四条 企业发生《通知》第六条第(三)项规定的资产收购业务,应准备以下资料:

- (一) 当事方的资产收购业务总体情况说明,情况说明中应包括资产收购的商业目的;
- (二) 当事各方所签订的资产收购业务合同或协议;
- (三) 评估机构出具的资产收购所体现的资产评估报告;

(四) 受让企业股权的计税基础的有效凭证;

(五) 证明重组符合特殊性税务处理条件的资料,包括资产收购比例,支付对价情况,以及12个月内不改变资产原来的实质性经营活动、原主要股东不转让所取得股权的承诺书等;

(六) 工商部门核准相关企业股权变更事项证明材料;

(七) 税务机关要求提供的其他材料证明。

第二十五条 企业发生《通知》第六条第(四)项规定的合并,应准备以下资料:

(一) 当事方企业合并的总体情况说明,情况说明中应包括企业合并的商业目的;

(二) 企业合并的政府主管部门的批准文件;

(三) 企业合并各方当事人的股权关系说明;

(四) 被合并企业的净资产、各单项资产和负债及其账面价值和计税基础等相关资料;

(五) 证明重组符合特殊性税务处理条件的资料,包括合并前企业各股东取得股权支付比例情况,以及12个月内不改变资产原来的实质性经营活动、原主要股东不转让所取得股权的承诺书等;

(六) 工商部门核准相关企业股权变更事项证明材料;

(七) 主管税务机关要求提供的其他资料证明。

第二十六条 《通知》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。

第二十七条 企业发生《通知》第六条第(五)项规定的分立,应准备以下资料:

(一) 当事方企业分立的总体情况说明,情况说明中应包括企业分立的商业目的;

(二) 企业分立的政府主管部门的批准文件;

(三) 被分立企业的净资产、各单项资产和负债账面价值和计税基础等相关资料;

(四) 证明重组符合特殊性税务处理条件的资料,包括分立后企业各股东取得股权支付比例情况,以及12个月内不改变资产原来的实质性经营活动、原主要股东不转让所取得股权的承诺书等;

(五) 工商部门认定的分立和被分立企业股东股权比例证明材料;分立后,分立和被分立企业工商营业执照复印件;分立和被分立企业分立业务账务处理复印件;

(六) 税务机关要求提供的其他资料证明。

第二十八条 根据《通知》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》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》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》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》第八十九条规定执行。

第二十九条 适用《通知》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。

第三十条 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。

前款所述情况发生变化后60日内,应按照《通知》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。

第三十一条 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。

第三十二条 根据《通知》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,当事各方在第一步交易完成时预计整个交易可以符合特殊性税务处理条件,可以协商一致选择特殊性税务处理的,可在第一步交易完成后,适用特殊性税务处理。主管税务机关在审核有关资料后,符合条件的,可以暂认可适用特殊性税务处理。第二年进行下一步交易后,应按本办法要求,准备相关资料确认适用特殊性税务处理。

第三十三条 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。

第三十四条 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。

第四章 跨境重组税收管理

第三十五条 发生《通知》第七条规定的重组,凡适用特殊性税务处理规定的,应按照本办法第三章相关规定执行。

第三十六条 发生《通知》第七条第(一)、(二)项规定的重组,适用特殊税务处理的,应按照《国家税务总局关于印发〈非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法〉的通知》(国税发[2009]3号)和《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)要求,准备资料。

第三十七条 发生《通知》第七条第(三)项规定的重组,居民企业应向所在地主管税务机关报送以下资料:

1. 当事方的重组情况说明,申请文件中应说明股权转让的商业目的;
2. 双方所签订的股权转让协议;
3. 双方控股情况说明;
4. 由评估机构出具的资产或股权评估报告。报告中应分别列示涉及的各单项被转让资产和负债的公允价值;
5. 证明重组符合特殊性税务处理条件的资料,包括股权或资产转让比例,支付对价情况,以及12个月内不改变资产原来的实质性经营活动、不转让所取得股权的承诺书等;
6. 税务机关要求的其他材料。