



21 企业重组、改制企业 所得税政策专题

国家税务总局广州市税务局



目录

Contents

第一章

前言

第二章

基本概念

第三章

政策依据

第四章

企业所得税处理



1

前言

近年来，我国企业兼并重组步伐日益加快。从国发[2010]27号文到国发[2014]14号，针对企业重组时面临的审批多、融资难、负担重、服务体系不健全、体制机制不完善、跨地区跨所有制兼并重组困难等问题，国务院及有关部门本着尊重企业主体地位、发挥市场机制作用、改善政府的管理和服务的原则，从多个角度就优化市场环境提出了指导性意见。

前言

- “企业兼并重组是企业加强资源整合、实现快速发展、提高竞争力的有效措施，是化解产能严重过剩矛盾、调整优化产业结构、提高发展质量效益的重要途径。”

——国发[2014]14号





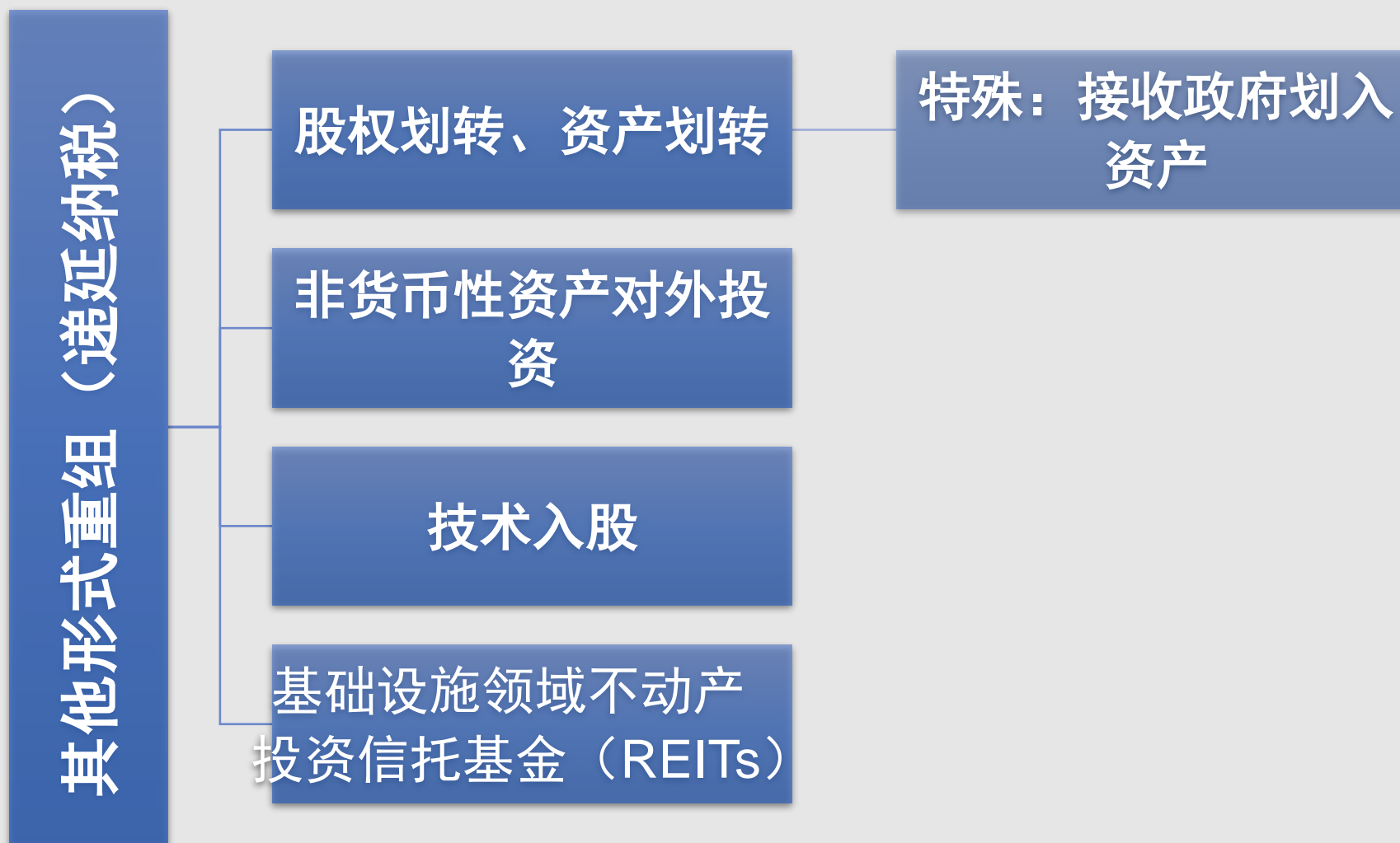
基本概念

定义。

基本概念

- 《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号第一条规定，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。

企业重组的形式	举例
法律形式的改变	A 企业为股份有限公司变更为个人独资公司，需进行清算处理
债务重组	A 企业欠 B 企业100万债务因无法偿还，双方约定 A 企业以低于债务账目价值的货币、资产或股权抵偿债务
股权收购	A 企业收购 B 企业75%的股份，以货币资金100万元 + A 企业自身20%的股份（或全部支付货币资金）作为对价支付
资产收购	A 企业收购 B 企业的全部资产，并附带承担资产对应的负债，A 以货币资金 + 10% 股权（或全部支付货币资金）支付 B 企业
合并	吸收合并：A 企业吸收合并 B 企业，合并后 B 企业注销； 新设合并：A 企业与 B 企业合并，成立一家新公司 C 企业，原 A 企业与 B 企业注销
分立	存续分立：A 企业将自身的一部分资产分立出来，成立一家新公司 B 企业，原 A 企业继续存在； 解散分立：A 企业将自身资产拆分为两部分，分别成立 B 公司与 C 公司，原 A 公司在拆分后注销



3

政策依据

企业重组涉及的企业所得税政策文件。



政策依据

- （一）《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）；
- （二）《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》（2010年第4号）
- （三）《财政部 国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》(财税[2014]109号)；
- （四）《国家税务总局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)；
- （五）《国家税务总局关于资产（股权）划转企业所得税征管问题的公告》(国家税务总局公告2015年第40号)；
- （六）《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》(国家税务总局公告2014年第29号)；
- （七）《财政部 国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》(财税〔2014〕116号)；
- （八）《国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税有关征管问题的公告》（国家税务总局公告2015年第33号）；
- （九）《财政部 国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》(财税〔2016〕101号)；
- （十）《国家税务总局关于股权激励和技术入股所得税征管问题的公告》(国家税务总局公告2016年第62号)；
- （十一）《国家税务总局关于全民所有制企业公司制改制企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2017年第34号）
- （十二）《财政部 税务总局关于基础设施领域不动产投资信托基金（REITs）试点税收政策的公告》（财政部 税务总局公告2022年第3号）



4 企业所得税处理

企业重组的企业所得税处理。



企业重组的税务处理



特殊性税务处理



一般性税务处理



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。



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。



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符合本通知规定比例。



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。

重组交易的方式

重组交易的实质结果

非居民企业参与重组活动的情况

重组各方涉及的税务状况变化

重组各方涉及的财务状况变化





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。

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。



注意：特殊重组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)。



(一) 企业法律形式改变

- 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。
- 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。



(二) 债务重组

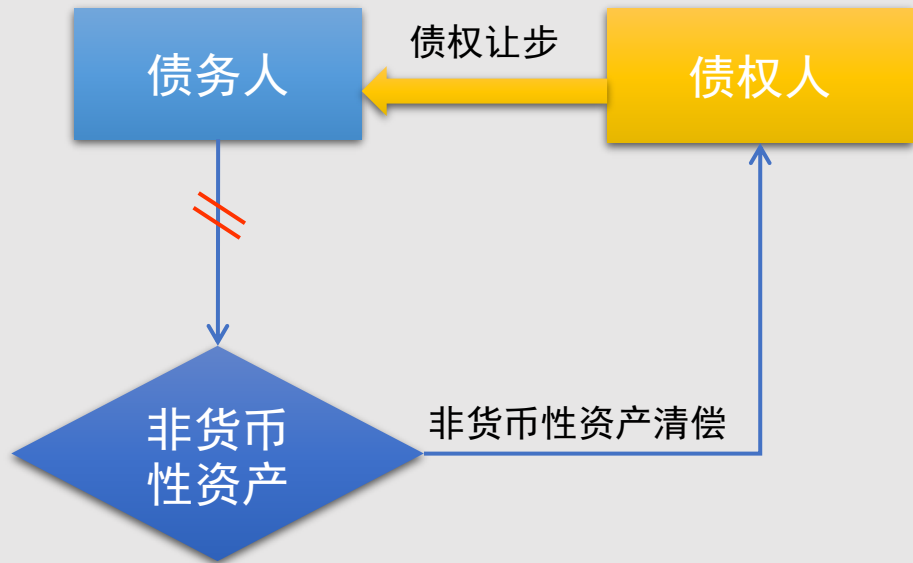
• 1.定义

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

- **债务重组当事方**：债权人和债务人，其中债务人为主导方
- **重组日**：债务重组合同（协议）或法院裁定书生效日

企业所得税处理

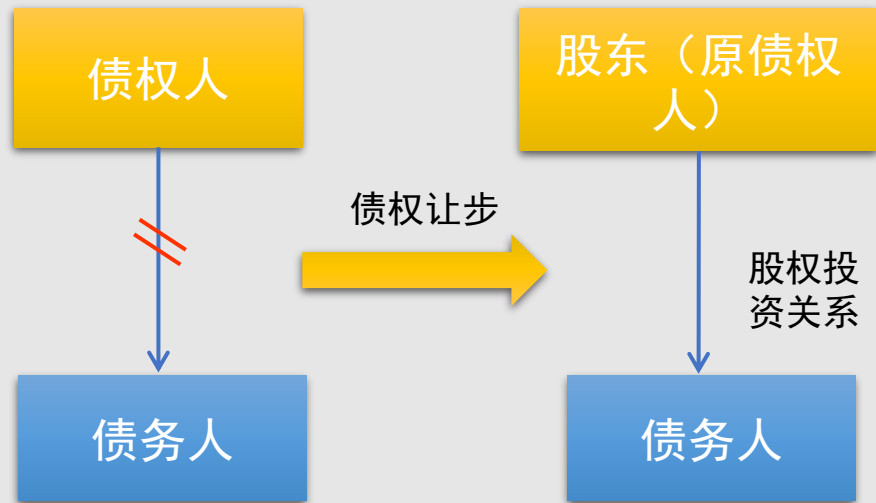
以非货币性资产清偿债务



分解为两项交易：

- 债务人转让非货币性资产
- 债务人按非货币性资产公允价值清偿债务

债权转股权



分解为两项交易：

- 债务人清偿债务
- 债权人对债务人进行股权投资

一般性税务处理

债务人：债务重组所得 = 债务计税基础 - 债务清偿额

债权人：债务清偿损失 = 债权计税基础 - 债务清偿额，债务人相关所得税纳税事项原则上保持不变

- **2.一般税务处理**

- (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。
- (2) 发生债权转股权的，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。
- (3) 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**。
- (4) 债务人的相关所得税纳税事项原则上保持不变。

• 3.特殊性税务处理

- 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。
- 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。

即是：

债务人：债务重组所得可以在5个纳税年度的期间内，均匀计入各年度的应纳税所得额。
其中债转股的，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

债权人：对债务清偿和股权投资两项业务暂不确认有关债务清偿损失，即股权投资的计税基础 = 原债权的计税基础，企业的其他相关所得税事项保持不变。

企业所得税处理

- 债务重组企业应提供申报资料（当事各方，即债务人及债权人提供）：
 - （1）债务重组的总体情况说明，包括债务重组方案、基本情况、债务重组所产生的应纳税所得额，并逐条说明债务重组的商业目的；以非货币资产清偿债务的，还应包括企业当年应纳税所得额情况；
 - （2）清偿债务或债权转股权的合同（协议）或法院裁定书，需有权部门（包括内部和外部）批准的，应提供批准文件；
 - （3）债权转股权的，提供相关股权评估报告或其他公允价值证明；以非货币资产清偿债务的，提供相关资产评估报告或其他公允价值证明；
 - （4）重组当事各方一致选择特殊性税务处理并加盖当事各方公章的证明资料；
 - （5）债权转股权的，还应提供工商管理部门等有权机关登记的相关企业股权变更事项的证明材料，以及债权人12个月内不转让所取得股权的承诺书；
 - （6）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,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情况的说明；
 - （7）按会计准则规定当期应确认资产（股权）转让损益的，应提供按税法规定核算的资产（股权）计税基础与按会计准则规定核算的相关资产（股权）账面价值的暂时性差异专项说明。

企业所得税处理

- 申报表填报：
- 填报《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表》（A类，2017年版）中“A105100企业重组及递延纳税事项纳税调整明细表”及相关附表

A105100		企业重组及递延纳税事项纳税调整明细表						
行次	项 目	一般性税务处理			特殊性税务处理（递延纳税）			纳税调整 金额
		账载金额	税收金额	纳税调 整金额	账载金额	税收金额	纳税调整 金额	
		1	2	3(2-1)	4	5	6(5-4)	
1	一、债务重组							
2	其中：以非货币性资产清偿债务							
3	债转股							
4	二、股权收购							
5	其中：涉及跨境重组的股权收购							
6	三、资产收购							
7	其中：涉及跨境重组的资产收购							
8	四、企业合并（9+10）							
9	（一）同一控制下企业合并							
10	（二）非同一控制下企业合并							
11	五、企业分立							
12	六、非货币性资产对外投资							
13	七、技术入股							
14	八、股权划转、资产划转							
15	九、基础设施领域不动产投资信托基金（□原始权益人□项目公司）							
15.1	（一）设立基础设施 REITs 前							
15.2	（二）设立基础设施 REITs 阶段							
16	十、其他							
17	合计（1+4+6+8+11+12+13+14+15+16）							

企业所得税处理

- 申报表填报：
- 填报《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表》（A类，2017年版）中“A105100企业重组及递延纳税事项纳税调整明细表”及相关附表

附件1			
企业重组所得税特殊性税务处理报告表			
纳税人名称 (盖章)		纳税人识别号	
单位地址		财务负责人	
主管税务机关 (全称)		联系电话	
重组日:	重组业务开始年度:	重组业务完成年度:	
重组交易类型	企业在重组业务中所属当事方类型		
<input type="checkbox"/> 法律形式改变			
<input type="checkbox"/> 债务重组	<input type="checkbox"/> 债务人	<input type="checkbox"/> 债权人	
<input type="checkbox"/> 股权收购	<input type="checkbox"/> 收购方	<input type="checkbox"/> 转让方	<input type="checkbox"/> 被收购企业
<input type="checkbox"/> 资产收购	<input type="checkbox"/> 收购方	<input type="checkbox"/> 转让方	
<input type="checkbox"/> 合并	<input type="checkbox"/> 合并企业	<input type="checkbox"/> 被合并企业	<input type="checkbox"/> 被合并企业股东
<input type="checkbox"/> 分立	<input type="checkbox"/> 分立企业	<input type="checkbox"/> 被分立企业	<input type="checkbox"/> 被分立企业股东
特殊性税务处理条件	(一) 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。		<input type="checkbox"/>
	(二) 被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合规定的比例。	<input type="checkbox"/> 比例 %	
	(三) 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。		<input type="checkbox"/>
	(四) 重组交易对价中涉及股权支付金额符合规定比例。	<input type="checkbox"/> 比例 %	
	(五) 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。		<input type="checkbox"/>
主管税务机关受理意见	(受理专用章) 年 月 日		
其他需要说明的事项(重组业务其他需要说明的事项,如没有则填“无”):			
纳税人声明	谨声明:本人知悉并保证本表填报内容及所附证明材料真实、完整,并承担因资料虚假而产生的法律和行政责任。		
	法定代表人签章: 年 月 日		
填表人:	填表日期:		

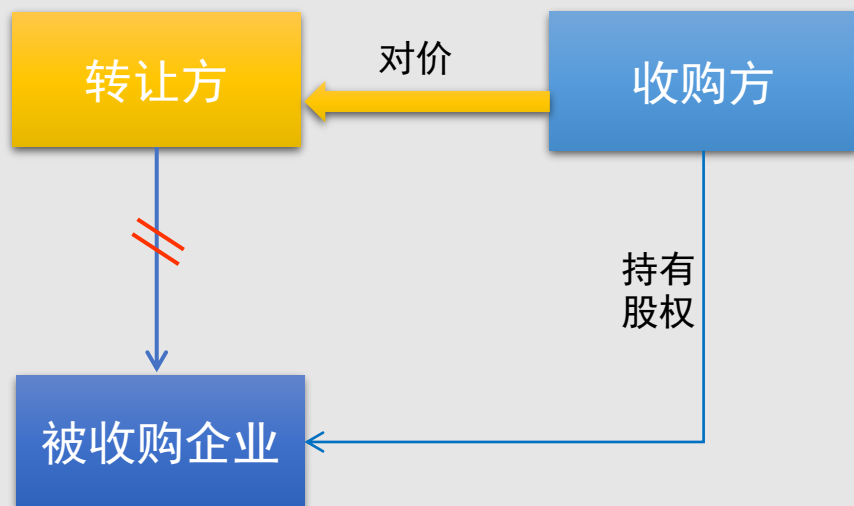
附件1-1			
企业重组所得税特殊性税务处理报告表(债务重组)			
申报企业名称(盖章):		金额单位:元(列至角分)	
债务人名称	债务人纳税人识别号	债务人所属主管税务机关(全称)	
债权人名称	债权人纳税人识别号	债权人所属主管税务机关(全称)	
债务重组方式	<input type="checkbox"/> 重组所得超过应纳税所得额50%	<input type="checkbox"/> 债转股	
债务人重组业务涉及的债务账面价值			
债务人重组业务涉及的债务计税基础(1)		其中:①应付账款计税基础	
		②其他应付款计税基础	
		③借款计税基础	
		④其他债务计税基础	
除债转股方式外的债务重组	债务人用于偿付债务的资产公允价值(2)	其中:①现金	
		②银行存款	
		③非货币资产	
		④其他	
	债务人债务重组所得(3)=(1)-(2)		
	债务人本年度应纳税所得额	债务重组所得占本年度应纳税所得额的比重%	
债转股方式的债务重组	债权人债转股后所拥有的股权占债务人全部股权比例%	债转股取得股权的公允价值(4)	
	债权人原债权的计税基础(即股权的计税基础)	债务人暂不确认的债务重组所得(5)=(1)-(4)	
谨声明:本人知悉并保证本表填报内容及所附证明材料真实、完整,并承担因资料虚假而产生的法律和行政责任。			
法定代表人签章: 年 月 日			
填表人:	填表日期:		



(三) 股权收购

• 1.定义

- **股权收购**是指一家企业购买另一家企业的股权，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结合
- **股权收购当事方**：收购方、转让方及被收购企业，其中股权转让方为主导方，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）
- **重组日**：转让合同（协议）生效且完成股权变更手续日；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



• 2.一般税务处理

- (1) 被收购方应确认股权、资产转让所得或损失。
- (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。
- (3) 被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。

• 3.特殊性税务处理

- 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：。
- （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。**
- （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。**
- （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。

企业所得税处理

- 股权收购企业应提供申报资料（当事各方，即收购方、转让方及被收购企业提供）：
 - （1）股权收购业务总体情况说明，包括股权收购方案、基本情况，并逐条说明股权收购的商业目的；
 - （2）股权收购、资产收购业务合同(协议)，需有权部门（包括内部和外部）批准的，应提供批准文件；
 - （3）相关股权评估报告或其他公允价值证明；
 - （4）12个月内不改变重组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；
 - （5）工商管理部门等有权机关登记的相关企业股权变更事项的证明材料；
 - （6）重组当事各方一致选择特殊性税务处理并加盖当事各方公章的证明资料；
 - （7）涉及非货币性资产支付的，应提供非货币性资产评估报告或其他公允价值证明；
 - （8）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,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情况的说明；
 - （9）按会计准则规定当期应确认资产（股权）转让损益的，应提供按税法规定核算的资产（股权）计税基础与按会计准则规定核算的相关资产（股权）账面价值的暂时性差异专项说明。

企业所得税处理

- 申报表填报：
- 填报《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表》（A类，2017年版）中“A105100企业重组及递延纳税事项纳税调整明细表”及相关附表

A105100		企业重组及递延纳税事项纳税调整明细表						
行次	项 目	一般性税务处理			特殊性税务处理（递延纳税）			纳税调整 金额
		账载金额	税收金额	纳税调 整金额	账载金额	税收金额	纳税调整 金额	
		1	2	3(2-1)	4	5	6(5-4)	
1	一、债务重组							
2	其中：以非货币性资产清偿债务							
3	债转股							
4	二、股权收购							
5	其中：涉及跨境重组的股权收购							
6	三、资产收购							
7	其中：涉及跨境重组的资产收购							
8	四、企业合并（9+10）							
9	（一）同一控制下企业合并							
10	（二）非同一控制下企业合并							
11	五、企业分立							
12	六、非货币性资产对外投资							
13	七、技术入股							
14	八、股权划转、资产划转							
15	九、基础设施领域不动产投资信托基金（□原始权益人□项目公司）							
15.1	（一）设立基础设施 REITs 前							
15.2	（二）设立基础设施 REITs 阶段							
16	十、其他							
17	合计（1+4+6+8+11+12+13+14+15+16）							

企业所得税处理

- 申报表填报：
- 填报《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表》（A类，2017年版）中“A105100企业重组及递延纳税事项纳税调整明细表”及相关附表

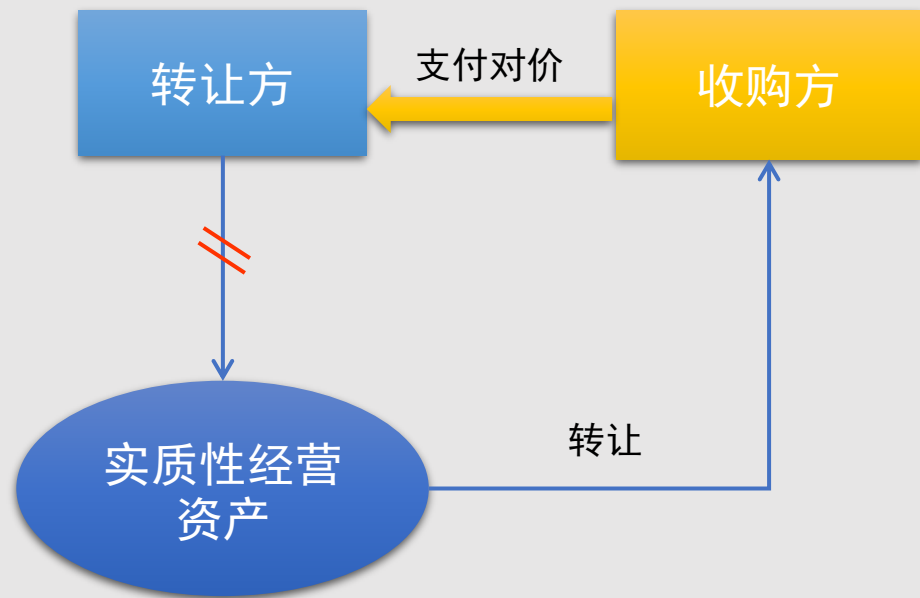
附件1			
企业重组所得税特殊性税务处理报告表			
纳税人名称 (盖章)	纳税人识别号		
单位地址	财务负责人		
主管税务机关 (全称)	联系电话		
重组日:	重组业务开始年度:	重组业务完成年度:	
重组交易类型	企业在重组业务中所属当事方类型		
<input type="checkbox"/> 法律形式改变 <input type="checkbox"/> 债务重组 <input type="checkbox"/> 股权收购 <input type="checkbox"/> 资产收购 <input type="checkbox"/> 合并 <input type="checkbox"/> 分立	<input type="checkbox"/> 债务人 <input type="checkbox"/> 收购方 <input type="checkbox"/> 收购方 <input type="checkbox"/> 合并企业 <input type="checkbox"/> 分立企业	<input type="checkbox"/> 债权人 <input type="checkbox"/> 转让方 <input type="checkbox"/> 转让方 <input type="checkbox"/> 被合并企业 <input type="checkbox"/> 被分立企业	<input type="checkbox"/> 被收购企业 <input type="checkbox"/> 被合并企业股东 <input type="checkbox"/> 被分立企业股东
特殊性税务处理条件	(一) 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。		<input type="checkbox"/>
	(二) 被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合规定的比例。		<input type="checkbox"/> 比例 %
	(三) 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。		<input type="checkbox"/>
	(四) 重组交易对价中涉及股权支付金额符合规定比例。		<input type="checkbox"/> 比例 %
	(五) 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。		<input type="checkbox"/>
主管税务机关受理意见	(受理专用章) 年 月 日		
其他需要说明的事项 (重组业务其他需要说明的事项, 如没有则填“无”):			
纳税人声明	谨声明: 本人知悉并保证本表填报内容及所附证明材料真实、完整, 并承担因资料虚假而产生的法律和行政责任。 法定代表人签章: 年 月 日		
填表人:	填表日期:		

附件1-2								
企业重组所得税特殊性税务处理报告表(股权收购)								
申报企业名称(盖章):				金额单位: 元 (列至角分)				
被收购企业名称	被收购企业纳税人识别号	被收购企业所属主管税务机关(全称)		股权收购方名称	股权收购方纳税人识别号	股权收购方所属主管税务机关(全称)		
股权转让方1(被收购企业的股东)名称	股权转让方1(被收购企业的股东)纳税人识别号	转让被收购企业股权占被收购企业全部股权的比例% 1		股权转让方2(被收购企业的股东)名称	股权转让方2(被收购企业的股东)纳税人识别号	转让被收购企业股权占被收购企业全部股权的比例% 2		
股权收购方购买的股权占被收购企业全部股权的比例%				股权收购方股权支付金额占交易支付总额的比例%				
股权收购交易支付总额				其中: 股权支付额	非股权支付额			
股权转让合同(协议)生效日	股权收购方所收购股权的工商变更登记日			转让方与收购方是否为关联企业		<input type="checkbox"/> 是	<input type="checkbox"/> 否	
被收购企业原有各项资产和负债的计税基础是否保持不变				<input type="checkbox"/> 是		<input type="checkbox"/> 否		
股权转让方1	项目名称	公允价值	账面价值	原计税基础	非股权支付对应的资产转让所得或损失	实际取得股权及其他资产项目名称	公允价值	计税基础
	转让被收购企业股权							
	合计							
股权转让方2	项目名称	公允价值	账面价值	原计税基础	非股权支付对应的资产转让所得或损失	实际取得股权及其他资产项目名称	公允价值	计税基础
	转让被收购企业股权							
	合计							
股权收购方	1. 股权支付额				被收购企业股权			
	(1) 本企业股权							
	(2) 其控股企业股权							
	①							
	②							
2. 非股权支付额								
合计(1+2)								
谨声明: 本人知悉并保证本表填报内容及所附证明材料真实、完整, 并承担因资料虚假而产生的法律和行政责任。 法定代表人签章: 年 月 日								
填表人:				填表日期:				



(四) 资产收购

- 1.定义
- **资产收购定义：**资产收购是指一家企业（受让企业或收购方）购买另一家企业（转让企业或被收购方）实质经营性资产的交易
- **资产收购当事方：**收购方、转让方，其中资产转让方为主导方
- **重组日：**转让合同（协议）生效且当事各方已进行会计处理的日期
- **实质经营性资产：**是指企业用于生产经营活动、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。



• 2.一般税务处理

- (1) 被收购方应**确认资产转让所得或损失**。
- (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。
- (3) 被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。

- 3. 特殊性税务处理

- 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：
 - （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。
 - （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。

- 资产收购企业应提供申报资料（当事各方，即转让方、受让方提供）：
 - （1）资产收购业务总体情况说明，包括资产收购方案、基本情况，并逐条说明资产收购的商业目的；
 - （2）资产收购业务合同(协议)，需有权部门（包括内部和外部）批准的，应提供批准文件；
 - （3）相关资产评估报告或其他公允价值证明；
 - （4）被收购资产原计税基础的证明；
 - （5）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；
 - （6）工商管理部门等有权机关登记的相关企业股权变更事项的证明材料；
 - （7）重组当事各方一致选择特殊性税务处理并加盖当事各方公章的证明资料；
 - （8）涉及非货币性资产支付的，应提供非货币性资产评估报告或其他公允价值证明；
 - （9）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,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情况的说明；
 - （10）按会计准则规定当期应确认资产（股权）转让损益的，应提供按税法规定核算的资产（股权）计税基础与按会计准则规定核算的相关资产（股权）账面价值的暂时性差异专项说明。

企业所得税处理

- 申报表填报：
- 填报《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表》（A类，2017年版）中“A105100企业重组及递延纳税事项纳税调整明细表”及相关附表

A105100		企业重组及递延纳税事项纳税调整明细表						
行次	项 目	一般性税务处理			特殊性税务处理（递延纳税）			纳税调整 金额
		账载金额	税收金额	纳税调 整金额	账载金额	税收金额	纳税调整 金额	
		1	2	3(2-1)	4	5	6(5-4)	7(3+6)
1	一、债务重组							
2	其中：以非货币性资产清偿债务							
3	债转股							
4	二、股权收购							
5	其中：涉及跨境重组的股权收购							
6	三、资产收购							
7	其中：涉及跨境重组的资产收购							
8	四、企业合并（9+10）							
9	（一）同一控制下企业合并							
10	（二）非同一控制下企业合并							
11	五、企业分立							
12	六、非货币性资产对外投资							
13	七、技术入股							
14	八、股权划转、资产划转							
15	九、基础设施领域不动产投资信托基金（□原始权益人□项目公司）							
15.1	（一）设立基础设施 REITs 前							
15.2	（二）设立基础设施 REITs 阶段							
16	十、其他							
17	合计（1+4+6+8+11+12+13+14+15+16）							

企业所得税处理

- 申报表填报：
- 填报《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表》（A类，2017年版）中“A105100企业重组及递延纳税事项纳税调整明细表”及相关附表

附件1			
企业重组所得税特殊性税务处理报告表			
纳税人名称 (盖章)		纳税人识别号	
单位地址		财务负责人	
主管税务机关 (全称)		联系电话	
重组日:	重组业务开始年度:	重组业务完成年度:	
重组交易类型	企业在重组业务中所属当事方类型		
<input type="checkbox"/> 法律形式改变			
<input type="checkbox"/> 债务重组	<input type="checkbox"/> 债务人	<input type="checkbox"/> 债权人	
<input type="checkbox"/> 股权收购	<input type="checkbox"/> 收购方	<input type="checkbox"/> 转让方	<input type="checkbox"/> 被收购企业
<input type="checkbox"/> 资产收购	<input type="checkbox"/> 收购方	<input type="checkbox"/> 转让方	
<input type="checkbox"/> 合并	<input type="checkbox"/> 合并企业	<input type="checkbox"/> 被合并企业	<input type="checkbox"/> 被合并企业股东
<input type="checkbox"/> 分立	<input type="checkbox"/> 分立企业	<input type="checkbox"/> 被分立企业	<input type="checkbox"/> 被分立企业股东
特殊性税务处理条件	(一) 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。		<input type="checkbox"/>
	(二) 被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合规定的比例。		<input type="checkbox"/> 比例 %
	(三) 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。		<input type="checkbox"/>
	(四) 重组交易对价中涉及股权支付金额符合规定比例。		<input type="checkbox"/> 比例 %
	(五) 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。		<input type="checkbox"/>
主管税务机关受理意见	(受理专用章) 年 月 日		
其他需要说明的事项(重组业务其他需要说明的事项,如没有则填“无”):			
纳税人声明	谨声明:本人知悉并保证本表填报内容及所附证明材料真实、完整,并承担因资料虚假而产生的法律和行政责任。 法定代表人签章: 年 月 日		
填表人:	填表日期:		

附件1-3							
企业重组所得税特殊性税务处理报告表(资产收购)							
申报企业名称(盖章):						金额单位:元(列至角分)	
资产转让方名称				资产转让方所属主管税务机关(全称)			
资产转让方纳税人识别号							
资产转让方全部资产的公允价值				资产转让方所转让资产的公允价值		所转让资产占资产转让方全部资产的比例%	
资产受让方名称				资产受让方所属主管税务机关(全称)		股权支付金额占交易支付总额的比例%	
资产受让方纳税人识别号						非股权支付额	
资产收购交易支付总额				其中:股权支付额			
资产转让方	项目名称(按大类)	公允价值	账面价值	原计税基础	非股权支付对应的资产转让所得或损失	实际取得股权及其他资产	
						项目名称	公允价值
						计税基础	
	转让资产合计					合计	
资产受让方	项目名称	公允价值	账面价值	原计税基础	非股权支付对应的资产转让所得或损失	实际取得股权及其他资产	
	1. 股权支付额					项目名称(按大类)	公允价值
	(1) 本企业股权					计税基础	
	(2) 其控股企业股权						
	①						
②							
...							
2. 非股权支付额							
合计(1+2)						合计	
是否存在资产收购涉及项目所得的税收优惠承继				优惠已执行年限		优惠剩余年限	
谨声明:本人知悉并保证本表填报内容及所附证明材料真实、完整,并承担因资料虚假而产生的法律和行政责任。 法定代表人签章: 年 月 日							
填表人:				填表日期:			

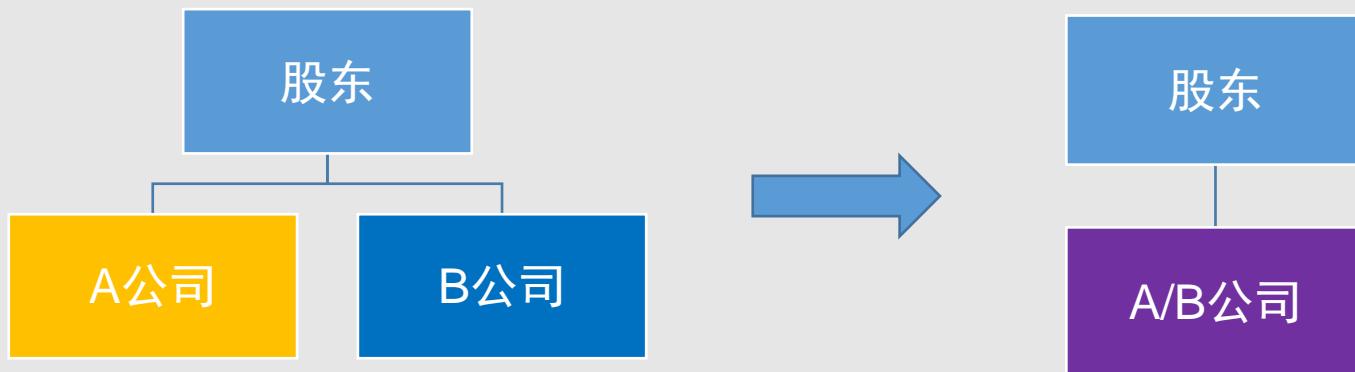


(五) 企业合并

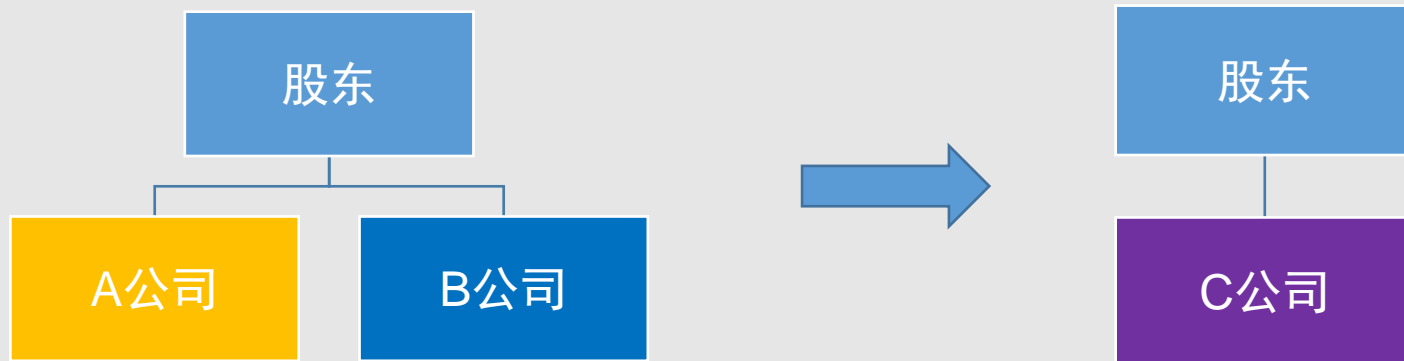
- 1.定义
- 企业合并是指一家或多家企业（被合并企业）将其全部资产和负债转让给另一家现存或新设企业（合并企业），被合并企业股东换取合并企业的股权或非股权支付，实现两个或两个以上企业的依法合并
- **企业合并当事方**：合并企业、被合并企业及被合并企业股东，其中被合并企业为主导方，涉及同一控制下多家被合并企业的，以净资产最大的一方为主导方
- **重组日**：以合并合同（协议）生效、当事各方已进行会计处理且完成工商新设登记或变更登记日为重组日。按规定不需要办理工商新设或变更登记的合并，以合并合同（协议）生效且当事各方已进行会计处理的日期为重组日。

企业所得税处理

合并模式一：现存合并



合并模式二：新设合并



- 2.一般税务处理
- (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。
- (2) 被合并企业及其股东都应按**清算**进行所得税处理。
- (3) 被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补。

• 3. 特殊性税务处理

- 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：
 - （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。**
 - （2）被合并企业合并前的相关所得税事项**由合并企业承继。**
 - （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。
 - （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。

企业所得税处理

- 企业合并应提供申报资料（当事各方，即合并企业、被合并企业及各方股东提供）：
 - 1.企业合并的总体情况说明，包括合并方案、基本情况，并逐条说明企业合并的商业目的；
 - 2.企业合并协议或决议，需有权部门（包括内部和外部）批准的，应提供批准文件；
 - 3.企业合并当事各方的股权关系说明，若属同一控制下且不需支付对价的合并，还需提供在企业合并前，参与合并各方受最终控制方的控制在12个月以上的证明材料；
 - 4.被合并企业净资产、各单项资产和负债的账面价值和计税基础等相关资料；
 - 5.12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；
 - 6.工商管理部门等有权机关登记的相关企业股权变更事项的证明材料；
 - 7.合并企业承继被合并企业相关所得税事项（包括尚未确认的资产损失、分期确认收入和尚未享受期满的税收优惠政策等）情况说明；
 - 8.涉及可由合并企业弥补被合并企业亏损的，需要提供其合并日净资产公允价值证明材料及主管税务机关确认的亏损弥补情况说明；
 - 9.重组当事各方一致选择特殊性税务处理并加盖当事各方公章的证明资料；
 - 10.涉及非货币性资产支付的，应提供非货币性资产评估报告或其他公允价值证明；
 - 11.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,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情况的说明；
 - 12.按会计准则规定当期应确认资产（股权）转让损益的，应提供按税法规定核算的资产（股权）计税基础与按会计准则规定核算的相关资产（股权）账面价值的暂时性差异专项说明。

企业所得税处理

- 申报表填报：
- 填报《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表》（A类，2017年版）中“A105100企业重组及递延纳税事项纳税调整明细表”及相关附表

A105100		企业重组及递延纳税事项纳税调整明细表						
行次	项 目	一般性税务处理			特殊性税务处理（递延纳税）			纳税调整 金额
		账载金额	税收金额	纳税调 整金额	账载金额	税收金额	纳税调整 金额	
		1	2	3(2-1)	4	5	6(5-4)	
1	一、债务重组							
2	其中：以非货币性资产清偿债务							
3	债转股							
4	二、股权收购							
5	其中：涉及跨境重组的股权收购							
6	三、资产收购							
7	其中：涉及跨境重组的资产收购							
8	四、企业合并（9+10）							
9	（一）同一控制下企业合并							
10	（二）非同一控制下企业合并							
11	五、企业分立							
12	六、非货币性资产对外投资							
13	七、技术入股							
14	八、股权划转、资产划转							
15	九、基础设施领域不动产投资信托基金（□原始权益人□项目公司）							
15.1	（一）设立基础设施 REITs 前							
15.2	（二）设立基础设施 REITs 阶段							
16	十、其他							
17	合计（1+4+6+8+11+12+13+14+15+16）							

企业所得税处理

- 申报表填报：
- 填报《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表》（A类，2017年版）中“A105100企业重组及递延纳税事项纳税调整明细表”及相关附表

附件1			
企业重组所得税特殊性税务处理报告表			
纳税人名称 (盖章)		纳税人识别号	
单位地址		财务负责人	
主管税务机关 (全称)		联系电话	
重组日:	重组业务开始年度:	重组业务完成年度:	
重组交易类型	企业在重组业务中所属当事方类型		
<input type="checkbox"/> 法律形式改变			
<input type="checkbox"/> 债务重组	<input type="checkbox"/> 债务人	<input type="checkbox"/> 债权人	
<input type="checkbox"/> 股权收购	<input type="checkbox"/> 收购方	<input type="checkbox"/> 转让方	<input type="checkbox"/> 被收购企业
<input type="checkbox"/> 资产收购	<input type="checkbox"/> 收购方	<input type="checkbox"/> 转让方	
<input type="checkbox"/> 合并	<input type="checkbox"/> 合并企业	<input type="checkbox"/> 被合并企业	<input type="checkbox"/> 被合并企业股东
<input type="checkbox"/> 分立	<input type="checkbox"/> 分立企业	<input type="checkbox"/> 被分立企业	<input type="checkbox"/> 被分立企业股东
特殊性税务处理条件	(一) 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。	<input type="checkbox"/>	
	(二) 被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合规定的比例。	<input type="checkbox"/>	比例 %
	(三) 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。	<input type="checkbox"/>	
	(四) 重组交易对价中涉及股权支付金额符合规定比例。	<input type="checkbox"/>	比例 %
	(五) 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。	<input type="checkbox"/>	
主管税务机关受理意见	(受理专用章) 年 月 日		
其他需要说明的事项(重组业务其他需要说明的事项,如没有则填“无”):			
纳税人声明	谨声明:本人知悉并保证本表填报内容及所附证明材料真实、完整,并承担因资料虚假而产生的法律和行政责任。 法定代表人签章: 年 月 日		
填表人:	填表日期:		

附件1-4			
企业重组所得税特殊性税务处理报告表(企业合并)			
申报企业名称(盖章):		金额单位:元(列至角分)	
合并企业名称	合并企业纳税人识别号	合并企业所属主管税务机关(全称)	
被合并企业名称	被合并企业纳税人识别号	被合并企业所属主管税务机关(全称)	
1		1	
2		2	
被合并企业股东名称	纳税人识别号	持股比例%	被合并企业股东所属主管税务机关(全称)
1			1
2			2
3			3
合并交易的支付总额			股权支付额占交易支付总额的比例%
股权支付额(公允价值)			股权支付额(原计税基础)
非股权支付额(公允价值)			非股权支付额(原计税基础)
是否为同一控制下且不需要支付对价的合并	<input type="checkbox"/> 是	<input type="checkbox"/> 否	非股权支付对应的资产转让所得或损失
被合并企业税前尚未弥补的亏损额			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			可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额
被合并企业资产的原计税基础			合并企业接受被合并企业资产的计税基础
被合并企业负债的原计税基础			合并企业接受被合并企业负债的计税基础
未确认的资产损失			分期确认的收入
被合并企业有关项目所得优惠的剩余期限			年至 年
被合并企业股东取得股权和其他资产情况			
股东名称	项目名称	公允价值	计税基础
谨声明:本人知悉并保证本表填报内容及所附证明材料真实、完整,并承担因资料虚假而产生的法律和行政责任。 法定代表人签章: 年 月 日			
填表人:	填表日期:		

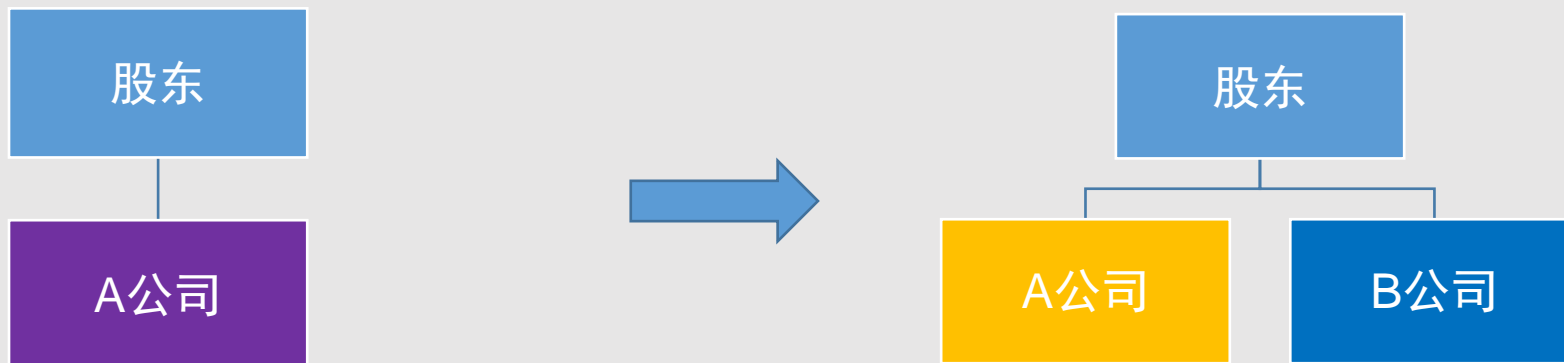


(六) 企业分立

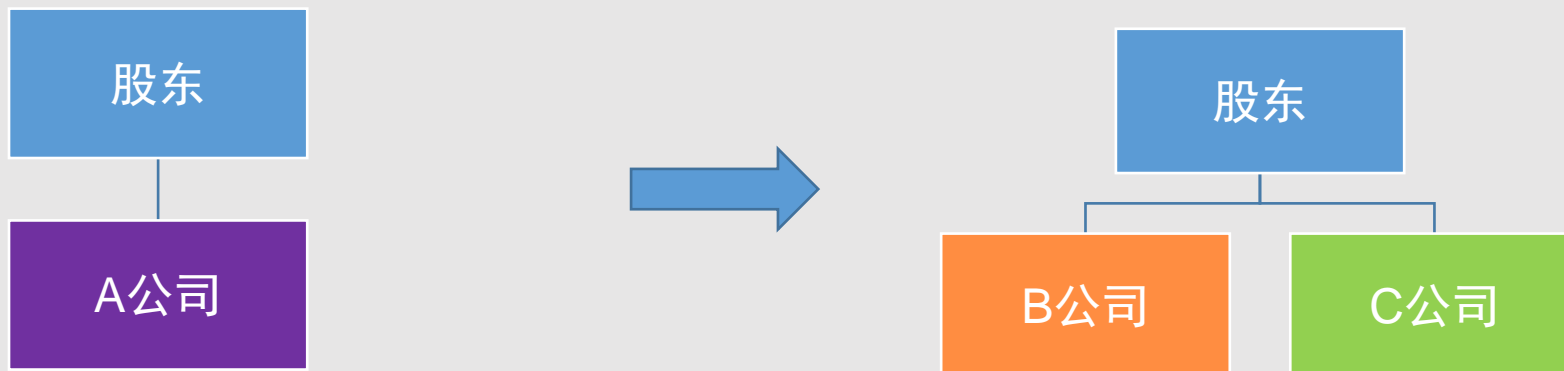
- 1.定义
- **企业分立**是指一家企业（被分立企业）将部分或全部资产分离转让给现存或新设的企业（分立企业），被分立企业股东换取分立企业的股权或非股权支付，实现企业的依法分立
- **企业分立当事方**：分立企业、被分立企业及被分立企业股东，其中被分立企业为主导方
- **重组日**：以分立合同（协议）生效、当事各方已进行会计处理且完成工商新设登记或变更登记日为重组日。

企业所得税处理

合并模式一：现存分立



合并模式二：新设分立



- **2.一般税务处理**
- (1) 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**。
- (2) 分立企业应按公允价值确认接受资产的计税基础。
- (3) 被分立企业继续存在时，其股东取得的对价应视同被分立企业分配进行处理。
- (4) 被分立企业不再继续存在时，被分立企业及其股东都应按清算进行所得税处理。
- (5) 企业分立相关企业的亏损不得相互结转弥补。

• 3. 特殊性税务处理

- 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：
 - (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**。
 - (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**。
 - (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。
 - (4) 被分立企业的股东取得分立企业的股权，如需部分或全部放弃原持有的被分立企业的股权，“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。

企业所得税处理

- 企业分立应提供申报资料（当事各方，即分立企业、被分立企业及各方股东提供）：
 - 1.企业分立的总体情况说明，包括分立方案、基本情况，并逐条说明企业分立的商业目的；
 - 2.被分立企业董事会、股东会(股东大会)关于企业分立的决议，需有权部门（包括内部和外部）批准的，应提供批准文件；
 - 3.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；
 - 4.12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；
 - 5.工商管理部门等有权机关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；
 - 6.重组当事各方一致选择特殊性税务处理并加盖当事各方公章的证明资料；
 - 7.涉及非货币性资产支付的，应提供非货币性资产评估报告或其他公允价值证明；
 - 8.分立企业承继被分立企业所分立资产相关所得税事项（包括尚未确认的资产损失、分期确认收入和尚未享受期满的税收优惠政策等）情况说明；
 - 9.若被分立企业尚有未超过法定弥补期限的亏损，应提供亏损弥补情况说明、被分立企业重组前净资产和分立资产公允价值的证明材料；
 - 10.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,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情况的说明；
 - 11.按会计准则规定当期应确认资产（股权）转让损益的，应提供按税法规定核算的资产（股权）计税基础与按会计准则规定核算的相关资产（股权）账面价值的暂时性差异专项说明。

企业所得税处理

- 申报表填报：
- 填报《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表》（A类，2017年版）中“A105100企业重组及递延纳税事项纳税调整明细表”及相关附表

A105100		企业重组及递延纳税事项纳税调整明细表						
行次	项 目	一般性税务处理			特殊性税务处理（递延纳税）			纳税调整 金额
		账载金额	税收金额	纳税调 整金额	账载金额	税收金额	纳税调整 金额	
		1	2	3(2-1)	4	5	6(5-4)	
1	一、债务重组							
2	其中：以非货币性资产清偿债务							
3	债转股							
4	二、股权收购							
5	其中：涉及跨境重组的股权收购							
6	三、资产收购							
7	其中：涉及跨境重组的资产收购							
8	四、企业合并（9+10）							
9	（一）同一控制下企业合并							
10	（二）非同一控制下企业合并							
11	五、企业分立							
12	六、非货币性资产对外投资							
13	七、技术入股							
14	八、股权划转、资产划转							
15	九、基础设施领域不动产投资信托基金（□原始权益人□项目公司）							
15.1	（一）设立基础设施 REITs 前							
15.2	（二）设立基础设施 REITs 阶段							
16	十、其他							
17	合计（1+4+6+8+11+12+13+14+15+16）							

企业所得税处理

- 申报表填报：
- 填报《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表》（A类，2017年版）中“A105100企业重组及递延纳税事项纳税调整明细表”及相关附表

附件1			
企业重组所得税特殊性税务处理报告表			
纳税人名称 (盖章)		纳税人识别号	
单位地址		财务负责人	
主管税务机关 (全称)		联系电话	
重组日:	重组业务开始年度:	重组业务完成年度:	
重组交易类型	企业在重组业务中所属当事方类型		
<input type="checkbox"/> 法律形式改变			
<input type="checkbox"/> 债务重组	<input type="checkbox"/> 债务人	<input type="checkbox"/> 债权人	
<input type="checkbox"/> 股权收购	<input type="checkbox"/> 收购方	<input type="checkbox"/> 转让方	<input type="checkbox"/> 被收购企业
<input type="checkbox"/> 资产收购	<input type="checkbox"/> 收购方	<input type="checkbox"/> 转让方	
<input type="checkbox"/> 合并	<input type="checkbox"/> 合并企业	<input type="checkbox"/> 被合并企业	<input type="checkbox"/> 被合并企业股东
<input type="checkbox"/> 分立	<input type="checkbox"/> 分立企业	<input type="checkbox"/> 被分立企业	<input type="checkbox"/> 被分立企业股东
特殊性税务处理条件	(一) 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。		<input type="checkbox"/>
	(二) 被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合规定的比例。		<input type="checkbox"/> 比例 %
	(三) 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。		<input type="checkbox"/>
	(四) 重组交易对价中涉及股权支付金额符合规定比例。		<input type="checkbox"/> 比例 %
	(五) 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。		<input type="checkbox"/>
主管税务机关受理意见	(受理专用章) 年 月 日		
其他需要说明的事项(重组业务其他需要说明的事项,如没有则填“无”):			
纳税人声明	谨声明:本人知悉并保证本表填报内容及所附证明材料真实、完整,并承担因资料虚假而产生的法律和行政责任。 法定代表人签章: 年 月 日		
填表人:	填表日期:		

企业重组所得税特殊性税务处理报告表(企业分立)				
申报企业名称(盖章):		金额单位:元(列至角分)		
被分立企业名称		被分立企业所属主管税务机关(全称)		
被分立企业纳税识别号				
被分立企业	资产	负债	净资产	
计税基础				
公允价值				
被分立企业股东名称	持股比例	股权公允价值	股权原计税基础	被分立企业股东所属主管税务机关(全称)
1				
2				
分立企业1名称		分立企业1所属主管税务机关(全称)		
分立企业1纳税识别号				
分立企业1	资产	负债	净资产	
计税基础				
公允价值				
分立企业2名称		分立企业2所属主管税务机关(全称)		
分立企业2纳税识别号				
分立企业2	资产	负债	净资产	
计税基础				
公允价值				
分立交易的支付总额		股权支付额占交易支付总额的比例%		
股权支付额(公允价值)		股权支付额(原计税基础)		
非股权支付额(公允价值)		非股权支付额(原计税基础)		
非股权支付对应的资产转让所得或损失				
被分立企业分立资产公允价值		被分立企业全部资产公允价值		
被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额		分立企业可弥补的被分立企业尚未弥补的亏损额		
未确认的资产损失		分期确认的收入		
被分立企业股东取得股权和其他资产情况				
股东名称	项目名称	公允价值	计税基础	
谨声明:本人知悉并保证本表填报内容及所附证明材料真实、完整,并承担因资料虚假而产生的法律和行政责任。 法定代表人签章: 年 月 日				
填表人:	填表日期:			



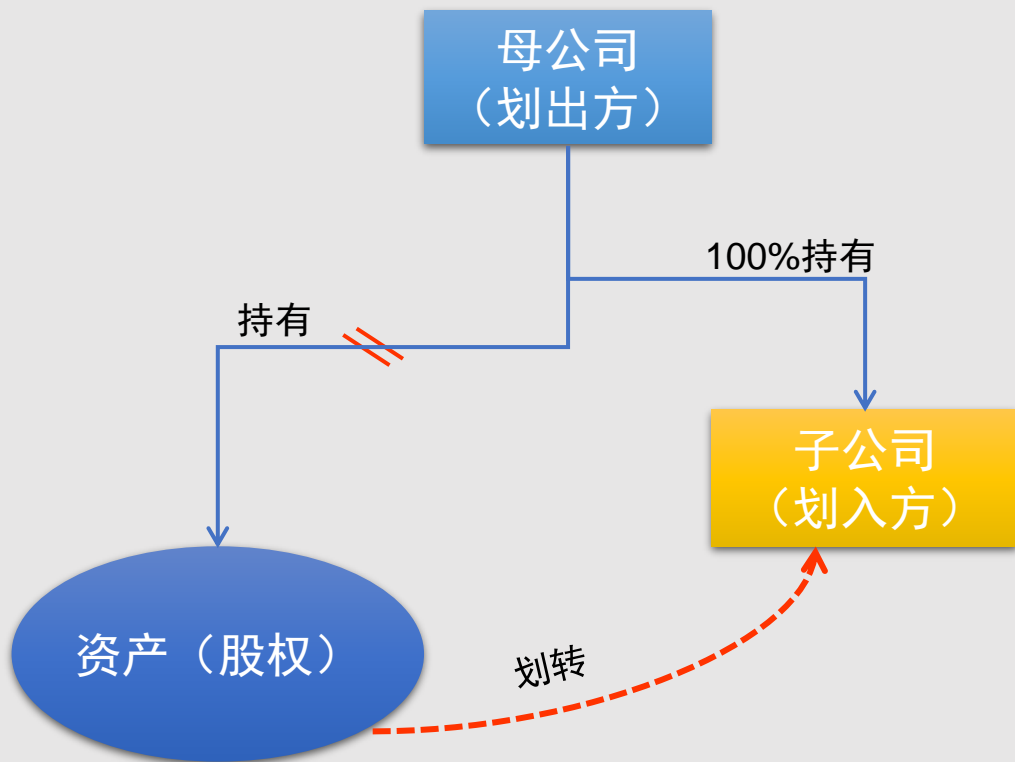
(七) 资产/股权划拨

- 1.定义
- 财税〔2014〕109号和国家税务总局公告2015年第40号文，明确四类集团内居民企业之间按照账面净值划转股权或资产的行为，暂不确认股权或资产转让所得，享受递延纳税优惠政策，同时简化征管流程，大大降低了集团企业内部交易的税收成本，进一步支持企业资源整合和做大做强，优化企业发展环境。

- 2.一般税务处理
- 若资产/股权划转双方不能满足财税〔2014〕109号文的条件，则：
 - （1）资产/股权划出方需按照资产/股权转让，**确认资产/股权转让所得或损失。**
 - （2）资产/股权划入方需按照资产/股权收购，**以资产/股权公允价值确认计税基础。**

- 3. 特殊性税务处理
- 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：
 - （1）划出方企业和划入方企业均不确认所得。
 - （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。
 - （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。

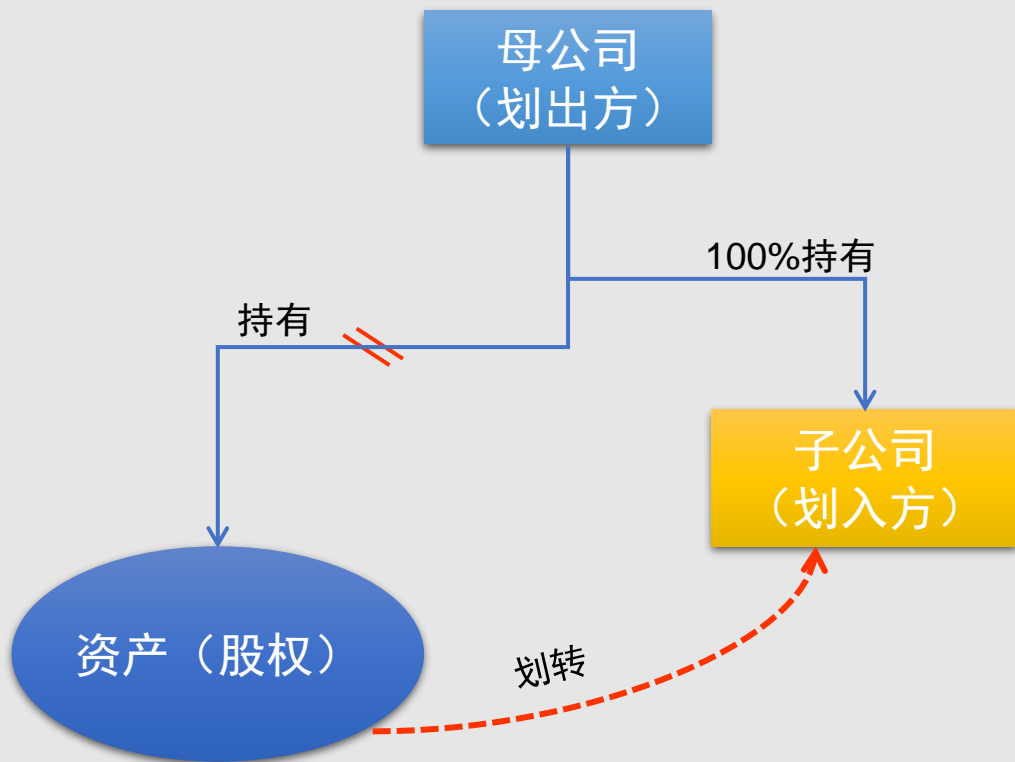
情形一：100%直接控制的母公司向子公司划转



a. 母公司获得子公司100%的股权支付

税务处理	母公司	子公司
一般税务处理	<ul style="list-style-type: none"> 按非货币性资产视同销售处理，资/股权转让所得 = 评估后的公允价值 - 计税基础 取得子公司长期股权投资的计税基础 = 转出非货币性资产/股权的公允价值及支付的相关税费 	<ul style="list-style-type: none"> 以接受投资（包括资本公积）的形式划入资产/股权，以公允价值确定资产/股权计税基础 以收入的形式划入资产/股权，需缴纳企业所得税，以公允价值确定资产/股权计税基础
特殊性税务处理	<ul style="list-style-type: none"> 按划转股权或资产的原计税基础确定获得子公司股权的计税基础。 	<ul style="list-style-type: none"> 按接受投资（包括资本公积）处理，按划转股权或资产的原计税基础增加实收资本或资本公积。

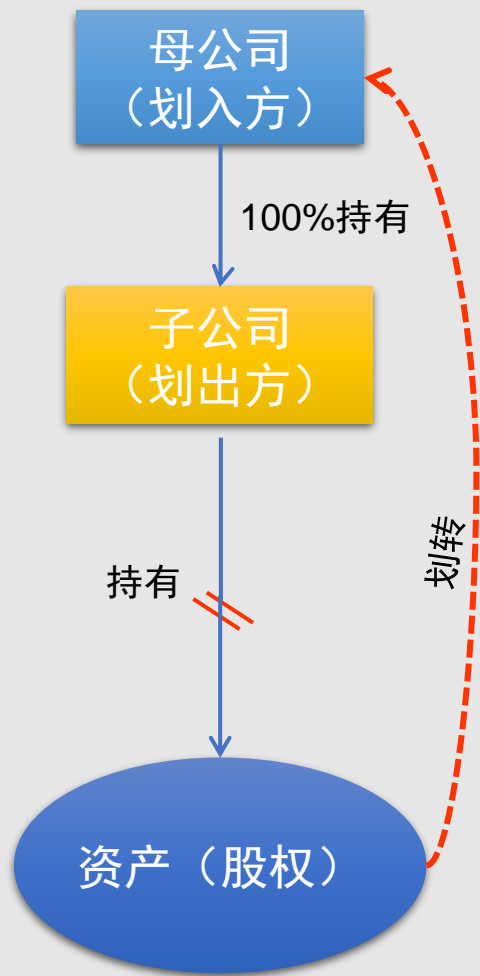
情形一：100%直接控制的母公司向子公司划转



b. 母公司没有获得任何股权或非股权支付

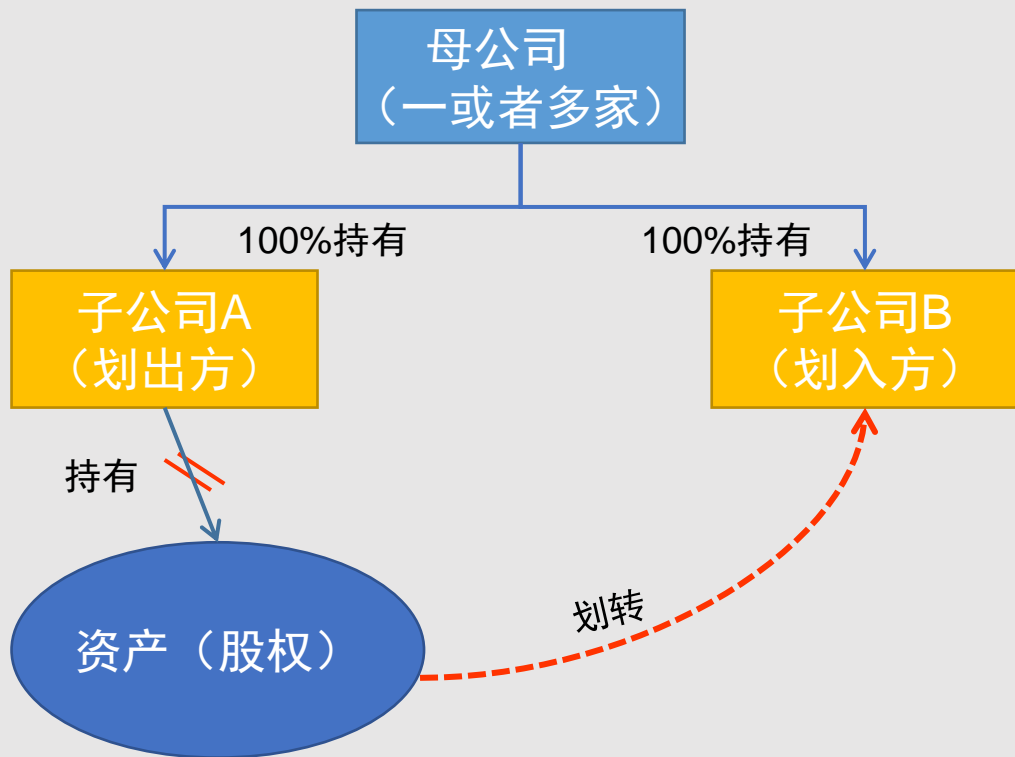
税务处理	母公司	子公司
一般税务处理	<ul style="list-style-type: none"> 按非货币性资产视同销售处理，资/股权转让所得 = 评估后的公允价值 - 计税基础 划出资产时按照捐赠处理，按划出资产/股权的公允价值及支付的相关税费，同时冲减自身实收资本或资本公积 	<ul style="list-style-type: none"> 以接受投资（包括资本公积）的形式资产/股权，以公允价值确定资产/股权计税基础 以收入的形式划入资产/股权，需缴纳企业所得税，以公允价值确定资产/股权计税基础
特殊性税务处理	<ul style="list-style-type: none"> 按划转股权或资产的原计税基础冲减实收资本或资本公积。 	<ul style="list-style-type: none"> 按接受投资（包括资本公积）处理，按被划入资产/股权的原计税基础增加资本公积。

情形二：100%直接控制的子公司向母公司划转



税务处理	母公司	子公司
一般税务处理	<ul style="list-style-type: none"> 按非货币性资产视同销售处理，资/股权转让所得 = 评估后的公允价值 - 计税基础 划出资产时按照捐赠处理，按划出资产/股权的公允价值及支付的相关税费，同时冲减自身实收资本或资本公积 	<ul style="list-style-type: none"> 以接受投资（包括资本公积）的形式资产/股权，以公允价值确定资产/股权计税基础 以收入的形式划入资产/股权，需缴纳企业所得税，以公允价值确定资产/股权计税基础
特殊性税务处理	<ul style="list-style-type: none"> 按接受投资（包括资本公积）处理，按被划入资产/股权的原计税基础增加资本公积。 	<ul style="list-style-type: none"> 按划转股权或资产的原计税基础冲减实收资本或资本公积。

情形三：受同一或相同多家母公司100%直接控制的子公司之间划转



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。

税务处理	母公司	子公司A	子公司B
一般税务处理	<ul style="list-style-type: none"> 对划出方，按分回股息处理或者按撤回/减少投资处理 对划入方，按划转资产/股权的公允价值增加长期股权投资的计税基础 	<ul style="list-style-type: none"> 按资产/股权的公允价值视同销售处理 	<ul style="list-style-type: none"> 按接受母公司投资处理，以公允价值确认划入资产/股权的计税基础
特殊性税务处理		<ul style="list-style-type: none"> 按被划转资产/股权的账面净值冲减所有者权益 	<ul style="list-style-type: none"> 按接受母公司投资处理，按被划入资产/股权的原计税基础增加实收资本或资本公积

企业所得税处理

- 企业资产（股权）划转应提供申报资料（交易双方提供）：
 - （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；
 - （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；
 - （3）被划转股权或资产账面净值和计税基础说明；
 - （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）；
 - （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）；
 - （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。

企业所得税处理

- 申报表填报：
- 填报《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表》（A类，2017年版）中“A105100企业重组及递延纳税事项纳税调整明细表”及相关附表

行次	项 目	一般性税务处理			特殊性税务处理（递延纳税）			纳税调整金额
		账载金额	税收金额	纳税调整金额	账载金额	税收金额	纳税调整金额	
		1	2	3(2-1)	4	5	6(5-4)	7(3+6)
1	一、债务重组							
2	其中：以非货币性资产清偿债务							
3	债转股							
4	二、股权收购							
5	其中：涉及跨境重组的股权收购							
6	三、资产收购							
7	其中：涉及跨境重组的资产收购							
8	四、企业合并（9+10）							
9	（一）同一控制下企业合并							
10	（二）非同一控制下企业合并							
11	五、企业分立							
12	六、非货币性资产对外投资							
13	七、技术入股							
14	八、股权划转、资产划转							
15	九、基础设施领域不动产投资信托基金（□原始权益人口项目公司）							
15.1	（一）设立基础设施 REITs 前							
15.2	（二）设立基础设施 REITs 阶段							
16	十、其他							
17	合计（1+4+6+8+11+12+13+14+15+16）							

基本情况	划出方企业名称					
	划出方纳税人识别号	主管税务机关名称				
	划入方企业名称					
	划入方纳税人识别号	主管税务机关名称				
	划转双方关系	○关系 1：100%直接控制的母子公司 母公司是：○划出方 ○划入方 100%控股起始时间： 年 月 日				
		○关系 2：受同一或相同多家居民企业 100%直接控制				
	划转双方关系	股东名称(划转双方为关系 2 时填报)	划出方		划入方	
			持股比例	持股起始时间(年月日)	持股比例	持股起始时间(年月日)
	合计		100%		100%	
	划转完成日（年 月 日）					
被划转资产（股权）账面净值		被划转资产（股权）计税基础				
会计处理	划出方	会计科目		金额	资产（股权）计税基础	
		借				
		贷				
	划入方	会计科目		金额	资产（股权）计税基础	
		借				
		贷				

• 4.企业接收政府划入资产的企业所得税处理

- 国家税务总局公告2014年第29号文，对各级人民政府将其拥有或控制的经营性资产划拨给国有企业进行经营管理事项的企业所得税处理进行了统一和规范，对企业接收股东划入资产的企业所得税处理进行了规范。

股权投资方式

01

县级以上人民政府（包括政府有关部门）将国有资产明确以股权投资方式投入企业，企业应作为国家资本金（包括资本公积）处理。该项资产如为非货币性资产，应按政府确定的接收价值确定计税基础。

不征税收入

02

县级以上人民政府将国有资产无偿划入企业，凡指定专门用途并按《财政部国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税〔2011〕70号）规定进行管理的，企业可作为不征税收入进行企业所得税处理。其中，该项资产属于非货币性资产的，应按政府确定的接收价值计算不征税收入。

应税收入

03

县级以上人民政府将国有资产无偿划入企业，属于上述（1）、（2）项以外情形的，应按政府确定的接收价值计入当期收入总额计算缴纳企业所得税。政府没有确定接收价值的，按资产的公允价值计算确定应税收入。

02



01



03





(八) 非货币性资产对外投资

- 1.定义
- 非货币性资产，是指现金、银行存款、应收账款、应收票据以及准备持有至到期的债券投资等货币性资产以外的资产。
- 非货币性资产投资，限于以非货币性资产出资设立新的居民企业，或将非货币性资产注入现存的居民企业。

• 2.特殊性税务处理

- 实行查账征收的居民企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可自确认非货币性资产转让收入年度起不超过连续5个纳税年度的期间内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。
- 企业以非货币性资产对外投资，应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额，计算确认非货币性资产转让所得。

企业以非货币性资产对外投资，应于投资协议生效并办理股权登记手续时，确认非货币性资产转让收入的实现。

- 企业以非货币性资产对外投资而取得被投资企业的股权，应以非货币性资产的原计税成本为计税基础，加上每年确认的非货币性资产转让所得，逐年进行调整。

被投资企业取得非货币性资产的计税基础，应按非货币性资产的公允价值确定。

企业在对外投资5年内转让上述股权或投资收回的

应**停止执行**递延纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在转让股权或投资收回当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税；企业在计算股权转让所得时，可按本通知第三条第一款规定将股权的计税基础一次调整到位。

企业在对外投资5年内注销的

应**停止执行**递延纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在注销当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税。

关联企业之间发生的非货币性资产投资行为

投资协议生效后12个月内尚未完成股权变更登记手续的，于投资协议生效时，确认非货币性资产转让收入的实现。

符合多种政策条件的

符合财税〔2014〕116号文件规定的企业非货币性资产投资行为，同时又符合财税〔2009〕59号、财税〔2014〕109号等文件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，且一经选择，不得改变。



企业所得税处理

- 非货币性资产对外投资应提供申报资料（投资方留存备查）
 - （1）企业应将股权投资合同或协议；
 - （2）对外投资的非货币性资产（明细）公允价值评估确认报告；
 - （3）非货币性资产（明细）计税基础的情况说明；
 - （4）被投资企业设立或变更的工商部门证明材料等资料留存备查；
 - （5）单独准确核算税法与会计差异情况。

企业所得税处理

- 申报表填报：
- 填报《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表》（A类，2017年版）中“A105100企业重组及递延纳税事项纳税调整明细表”及相关附表

A105100		企业重组及递延纳税事项纳税调整明细表						
行次	项 目	一般性税务处理			特殊性税务处理（递延纳税）			纳税调整 金额
		账载金额	税收金额	纳税调 整金额	账载金额	税收金额	纳税调整 金额	
		1	2	3(2-1)	4	5	6(5-4)	
1	一、债务重组							
2	其中：以非货币性资产清偿债务							
3	债转股							
4	二、股权收购							
5	其中：涉及跨境重组的股权收购							
6	三、资产收购							
7	其中：涉及跨境重组的资产收购							
8	四、企业合并（9+10）							
9	（一）同一控制下企业合并							
10	（二）非同一控制下企业合并							
11	五、企业分立							
12	六、非货币性资产对外投资							
13	七、技术入股							
14	八、股权划转、资产划转							
15	九、基础设施领域不动产投资信托基金（ <input type="checkbox"/> 原始权益人 <input type="checkbox"/> 项目公司）							
15.1	（一）设立基础设施 REITs 前							
15.2	（二）设立基础设施 REITs 阶段							
16	十、其他							
17	合计（1+4+6+8+11+12+13+14+15+16）							



◀ (九) 技术入股

• 1.定义

- 实行查账征收的居民企业以技术成果所有权投资入股到境内居民企业，被投资企业支付的对价全部为股票（权）的，企业可选择适用递延纳税优惠政策。

选择技术成果投资入股递延纳税政策的，经向主管税务机关备案，投资入股当期可暂不纳税，**允许递延至转让股权时，按股权转让收入减去技术成果原值和合理税费后的差额计算缴纳所得税。**

- 技术成果是指专利技术（含国防专利）、计算机软件著作权、集成电路布图设计专有权、植物新品种权、生物医药新品种，以及科技部、财政部、国家税务总局确定的其他技术成果。
- 技术成果投资入股，是指纳税人将技术成果所有权让渡给被投资企业、取得该企业股票（权）的行为。

-  企业选择适用上述政策，允许被投资企业按技术成果投资入股时的**评估值入账并在企业所得税前摊销扣除**。
-  企业接受技术成果投资入股，技术成果评估值明显不合理的，主管税务机关有权进行调整。

企业所得税处理

- 技术入股应提供的申报资料（投资方提供）
- 企业适用递延纳税政策的，应在投资完成后首次预缴申报时，将相关内容填入《技术成果投资入股企业所得税递延纳税备案表》，并向主管税务机关报送。

技术成果投资入股企业所得税递延纳税备案表

纳税人名称（盖章）： _____ 纳税人识别号： _____ 申报所属期： _____ 年度 金额单位：人民币元（列至角分）

行次	投资企业信息							被投资企业信息				备注
	技术成果名称	技术成果类型	技术成果编号	公允价值	计税基础	取得股权时间	递延所得	企业名称	纳税人识别号	主管税务机关	与投资方是否为关联企业	
	1	2	3	4	5	6	7=4-5	8	9	10	11	
1												
2												
3												
4												
5												
6												
7												
8												
...												
合计												

谨声明：本人知悉并保证本表填报内容及所附证明材料真实、完整，并承担因资料虚假而产生的法律和行政责任。
 法定代表人签章：
 年 月 日

填表人：

填报日期：

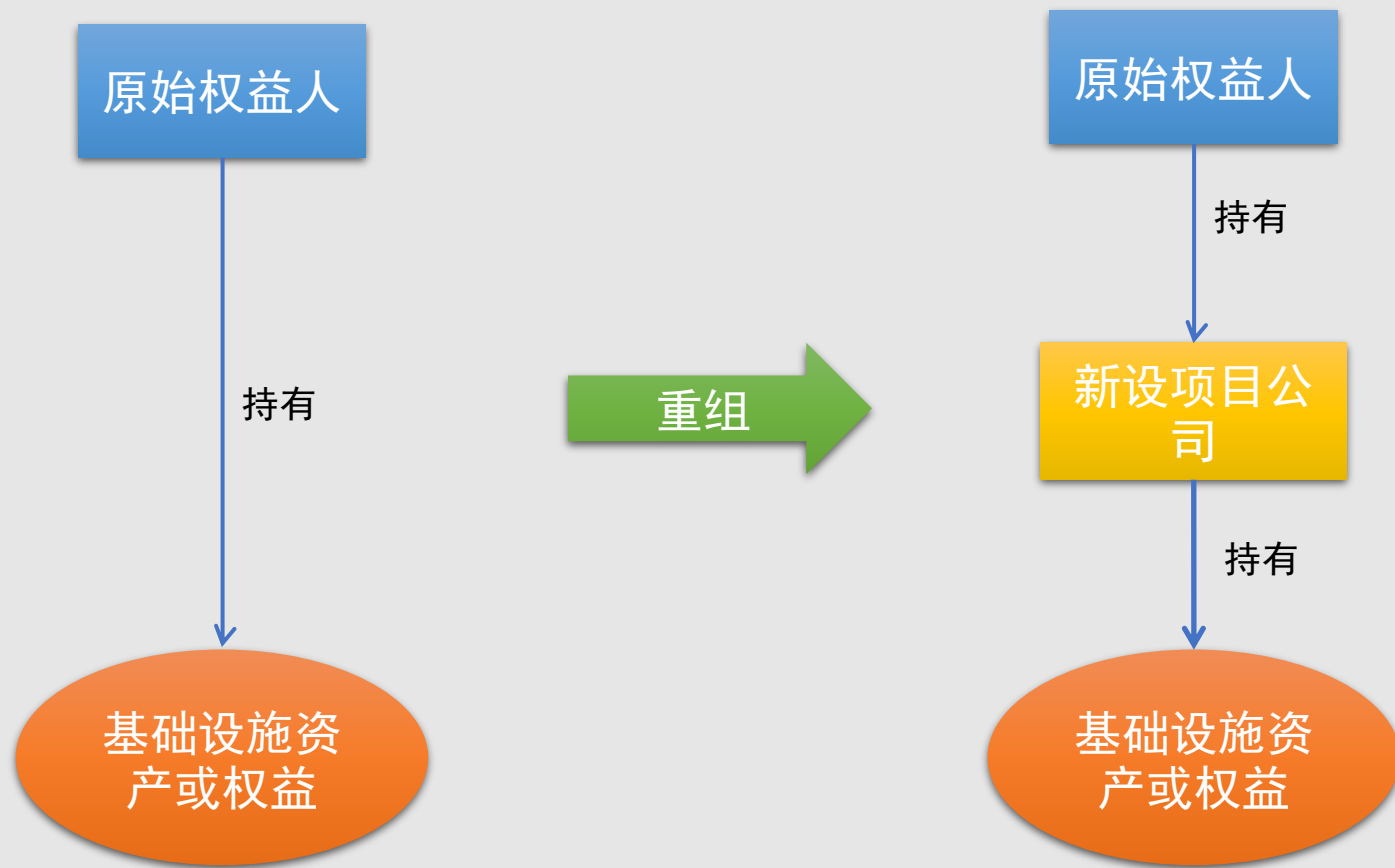


(十) 基础设施领域不动产投资信托基金 (REITs) 试点税收政策

- 1.定义
- REITs(Real Estate Investment Trusts)是指在证券交易所公开发行业务，通过证券化方式将具有持续、稳定收益的基础设施资产或权益。转化为流动性较强、可上市交易的标准化产品。

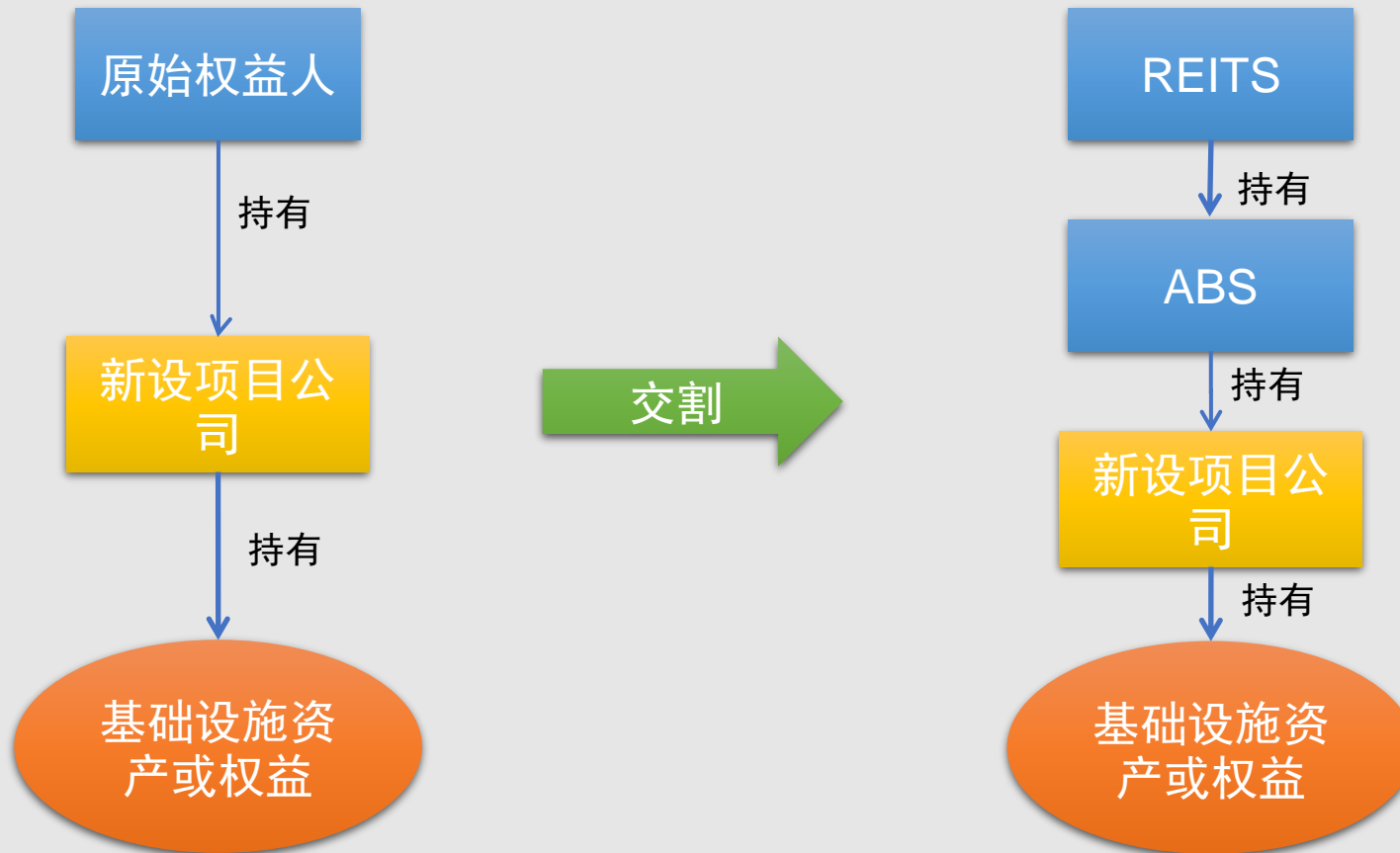
企业所得税处理

- **2.设立基础设施REITs前**，原始权益人向项目公司划转基础设施资产相应取得项目公司股权，适用特殊性税务处理，即**项目公司取得基础设施资产的计税基础，以基础设施资产的原计税基础确定**；原始权益人取得项目公司股权的计税基础，以基础设施资产的原计税基础确定。原始权益人和项目公司不确认所得，不征收企业所得税。

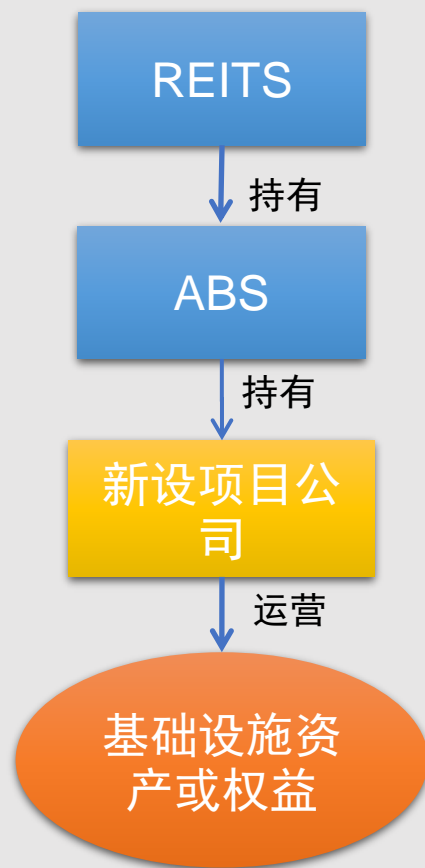


企业所得税处理

- **3.基础设施REITs设立阶段**，原始权益人向基础设施REITs转让项目公司股权实现的资产转让评估增值，当期可**暂不缴纳**企业所得税，**允许递延至基础设施REITs完成募资并支付股权转让价款后缴纳**。其中，对原始权益人按照战略配售要求**自持**的基础设施REITs份额对应的资产转让评估增值，允许**递延**至实际转让时缴纳企业所得税。
- 原始权益人通过二级市场认购（增持）该基础设施REITs份额，按照先进先出原则认定优先处置战略配售份额。



- 4.对基础设施REITs运营、分配等环节涉及的税收，按现行税收法律法规的规定执行。



企业所得税好帮手——扫码即可学习企业所得税有关政策



企业所得税
政策专题专栏



企业所得税
汇算清缴专栏



广州税务
微信订阅号



广州税务
微信服务号