

并购重组税务

•
•
•

整体改制、公积金转增税务

刘成伟

ListCo

2023年10月

并购家 免费行业报告网

IPOIPO.CN 每日更新 不用注册会员 无广告 永久免费

■声明：下述为个人学习交流目的。并非有偿提供法律服务或以律师名义进行相关活动。如需专业意见，请向专业人士咨询。

■免责：分析基于法律法规或市场公开信息。文中内容仅代表个人观点，并不代表任何平台或所在单位任何意见。全部法律责任由个人承担。

并购重组税务系列

- A. 股权/股票转让交易税务
- B. 资产转让/非货币出资税务
- C. 整体改制/公积金转增税务**
- D. 所得税EIT特殊税务处理
- E. 涉外/跨境并购重组税务



目录

- 01 改制重组的税收政策框架
- 02 税法语境下企业整体改制
- 03 公司法框架下公积金类型
- 04 公积金转增的所得税政策
- 05 企业改制重组的其他税种

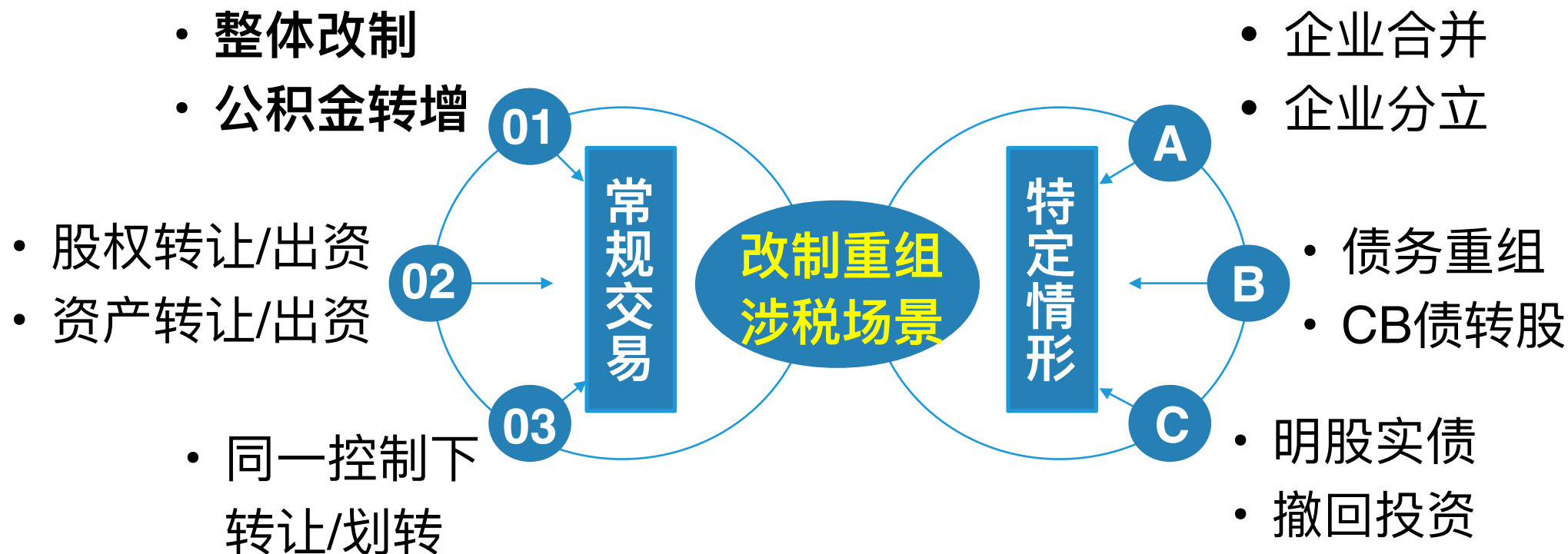
01

改制重组的税收政策框架



ListCo

企业改制重组的涉税交易场景



刘
成
伟

企业改制重组的涉税品种



刘
成
伟

企业改制重组的税收政策框架



股权/资产转让相关税收政策

改制重组EIT企业所得税特殊税务处理

- 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
- 企业重组业务企业所得税管理办法，国家税务总局公告2010年第4号
- 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
- 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
- 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
- 财政部 国家税务总局关于非货币资产投资企业所得税处理问题的通知，财税[2014]116号
- 关于非货币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
- 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
- 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

改制重组涉及的其他税收政策

- VAT增值税，关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告，税务总局公告2011年第13号、2013年第66号
- LAT土地增值税，关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告，财政部 税务总局公告2023年第51号
- DT契税，关于继续实施企业、事业单位改制重组有关契税政策的公告，财政部 税务总局公告2023年第49号
- SD印花税，财政部、国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税政策的通知，财税[2003]183号

刘
成
伟

02

税法语境下企业整体改制

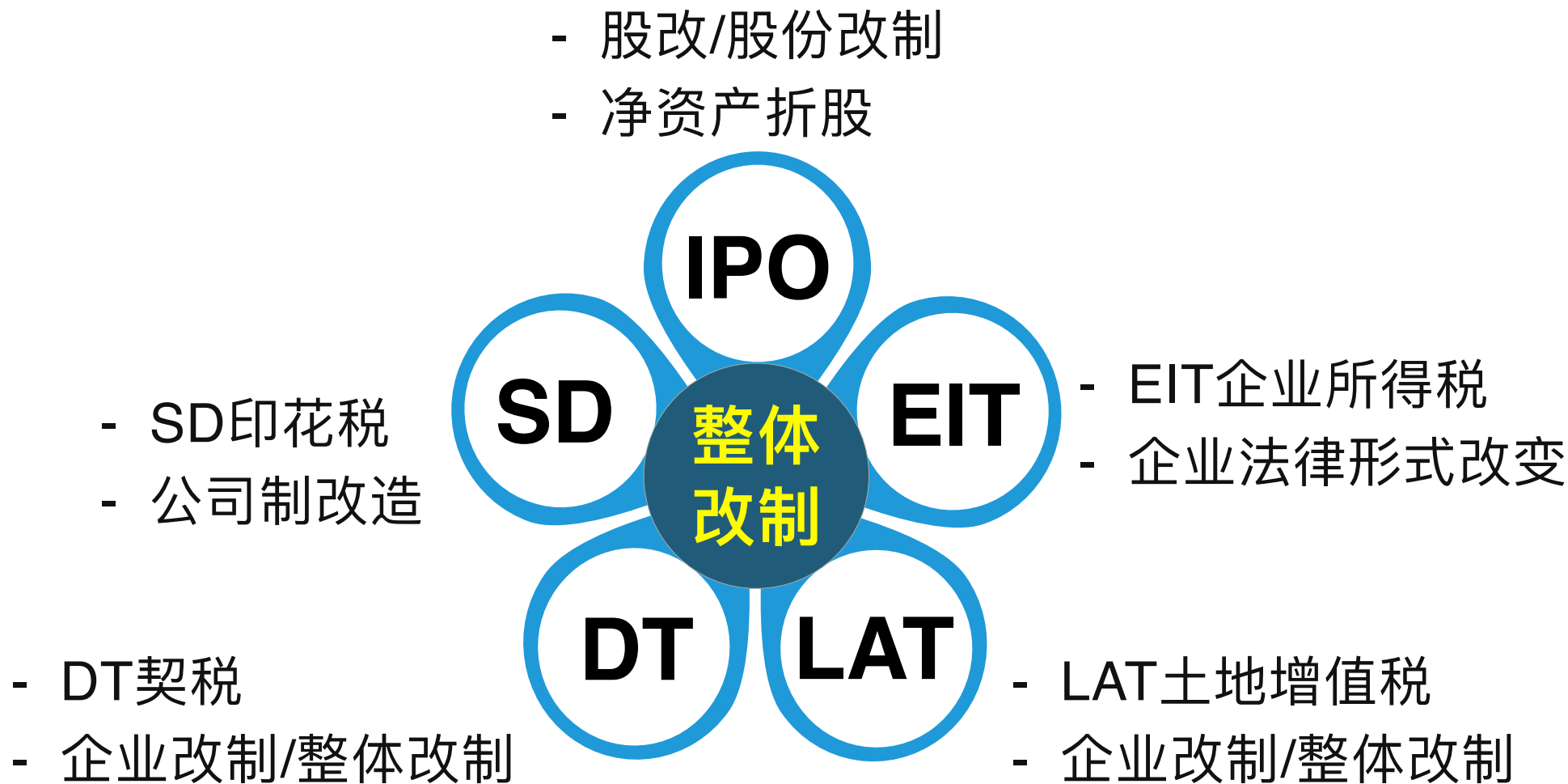


ListCo

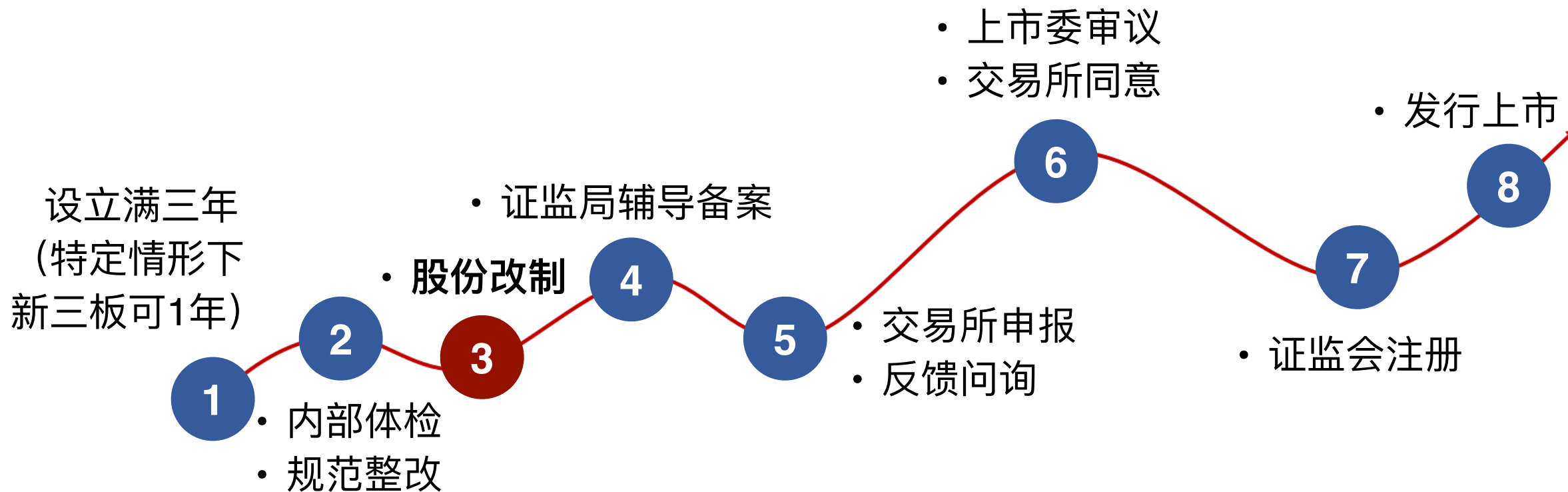
不同语境下的企业整体改制



刘
成
伟



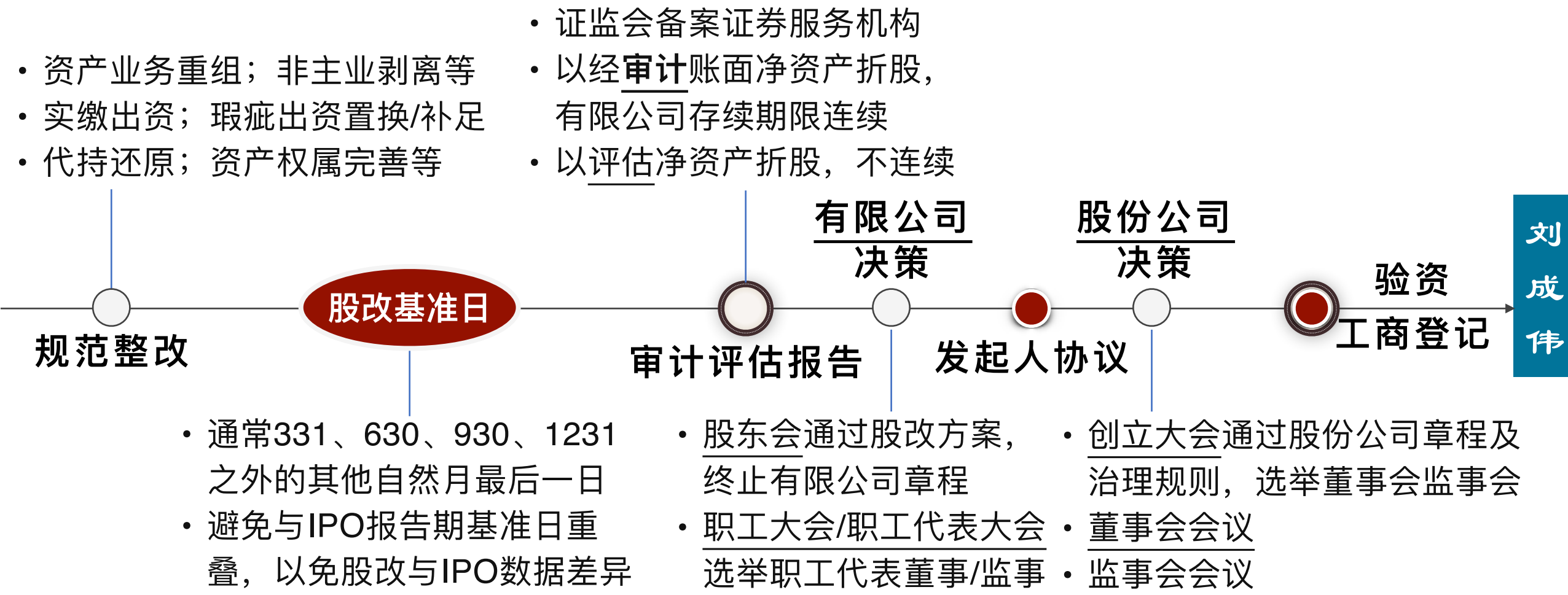
IPO语境之上市流程概览



刘
成
伟



IPO语境之上市主要节点—股份改制

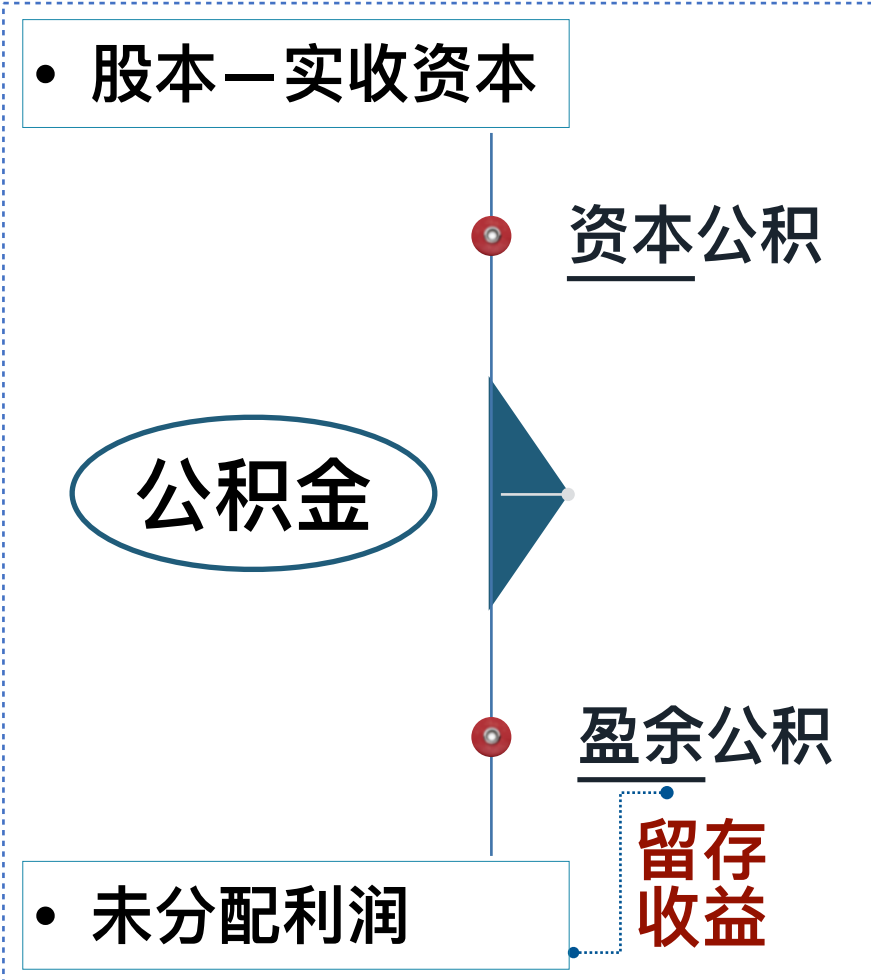




IPO语境下的“股改”或净资产折股

- 按原账面净资产值折股整体变更，报告期/有限公司期间业绩连续计算，有或无所得税
- 按评估增值折股整体变更，报告期重新起算；国有独资企业改制免EIT，其他有所所得税

会计科目—净资产
(所有者权益/股东权益)



净资产折股

A. 1:1全部折股；大于原股本
- 涉及公积金/未分配利润转增，有所所得税



- B. 部分折股+部分进资本公积，股改后大于原股本；涉及转增，有所所得税
- C. 部分折股+部分进资本公积，股改后等于原股本；无转增，无所得税
- D. 留存收益转资本公积，为会计科目调整，无转增，无所得税

刘成伟

EIT所得税政策2009年59号文下的“企业法律形式改变”



简单改变

- 财税[2009]59号，有限变股份/股份变有限等法律形式的**简单改变**，可**直接变更税务登记**，EIT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**
- 税务总局公告2017年第34号，全民所有制改制为国有独资/全资公司，**资产评估增值不计入应纳税所得额**；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

性质变更

- 财税[2009]59号，由法人变更为个人独资/合伙等非法人形式，**视同企业清算分配**，股东重新投资设立新企业
- 税务总局公告2010年第4号，应按《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

59号文
EIT

跨境迁址

- 财税[2009]59号、60号，将登记注册地转移至境外(含港澳台)，应视同企业进行清算、分配，股东重新投资成立新企业；按财税[2009]60号规定进行清算

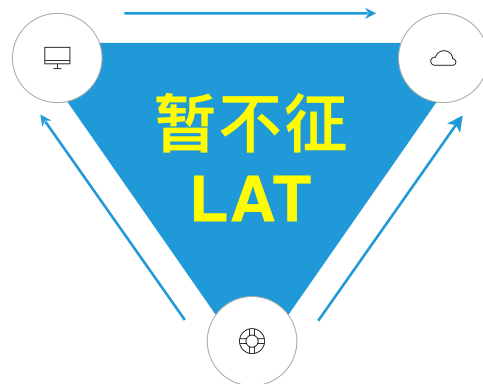
刘
成
伟

LAT土地增值税政策2023年51号文下的“整体改制”



- 财政部 税务总局公告2021年第21号，执行至20231231
- 2023年第51号公告，不征LAT政策继续执行至20271231

• 有限责任公司变更为股份有限公司



• 股份有限公司变更为有限责任公司

• 非公司制企业改制为有限公司/股份公司

- 财政部 税务总局公告2023年第51号，**整体改制**（不改变原企业的投资主体，并承继原企业权利、义务的行为，包括非公司制企业改制为有限责任公司或股份有限公司，有限责任公司变更为股份有限公司，股份有限公司变更为有限责任公司），对改制前的企业将国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下称房地产）转移、变更到改制后的企业，**暂不征收土地增值税**

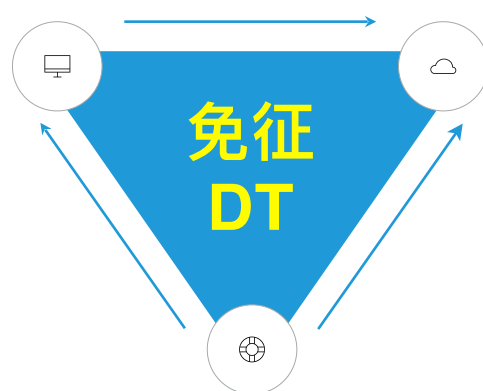
刘
成
伟

DT契税政策2023年49号文下的“整体改制”



- 财政部 税务总局公告2021年第17号，执行至20231231
- 2023年第49号公告，免征DT政策继续执行至20271231

• 有限责任公司变更为股份有限公司



• 股份有限公司变更为有限责任公司

• 非公司制企业改制为有限公司/股份公司

- 财政部 税务总局公告2023年第49号，**整体改制**，包括非公司制企业改制为有限责任公司或股份有限公司，有限责任公司变更为股份有限公司，股份有限公司变更为有限责任公司，原企业投资主体存续并在改制（变更）后的公司中所持股权（股份）比例超过75%，且改制（变更）后公司承继原企业权利、义务的，对改制（变更）后公司承受原企业土地、房屋权属，**免征契税**

刘
成
伟

印花税政策2003年183号文中的“公司制改造”



- 国有企业整体改造成国有独资有限责任公司

01



02

- 通过增资扩股或转让部分产权，实现他人对企业的参股，将企业改造成有限公司或股份公司

财税[2003]183号
企业改制印花税

- 企业将债务留在原企业，而以其优质财产与他人组建的新公司

04



03

- 企业以其部分财产和相应债务与他人组建新公司

- 实行公司制改造的企业在改制过程中成立的新企业(重新办理法人登记的)，其新启用的资金账簿记载的资金或因企业建立资本纽带关系而增加的资金，**凡原已贴花的部分可不再贴花**，未贴花的部分和以后新增的资金按规定贴花

刘
成
伟

03

公司法框架下公积金类型

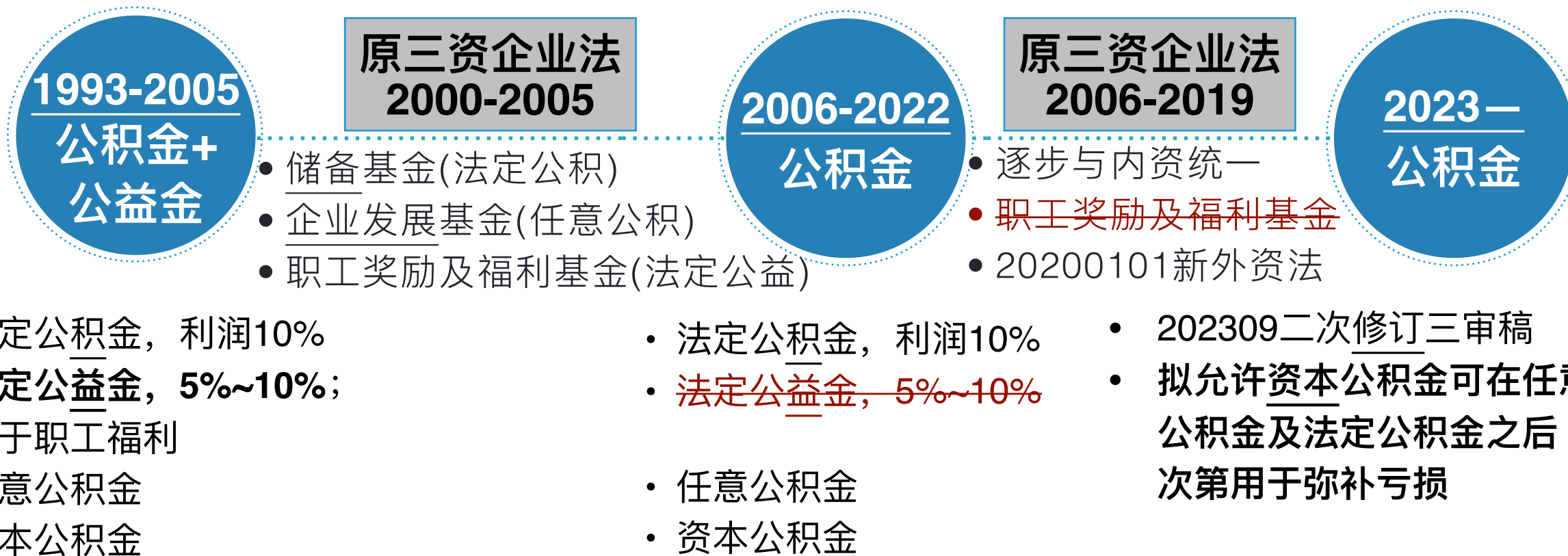


ListCo

《公司法》框架下“公积金”制度的演变历程



- 199312通过首部公司法19940701生效及199912第一次200408第二次修正
- 200510第一次修订20060101生效及201312第三次201810第四次修正



《公司法》 资本充实原则下的利润分配与公积金提取



- 法定公积金不足以弥补以前年度亏损的，在提取法定公积金之前，应先用当年利润弥补亏损



《公司法》框架下的公积金提取规则



- 公司分配当年税后利润时，应提取利润的10%列入公司法定公积金
- 法定公积金累计额为公司注册资本的50%以上的，可不再提取

- 从税后利润中提取法定公积金后，经股东会决议，还可从税后利润中提取任意公积金

刘
成
伟

- 以超过股票额的发行价格发行股份所得的溢价款、发行无面额股所得股款未计入注册资本的金额以及国务院财政部门规定列入资本公积金的其他收入，应列为资本公积金

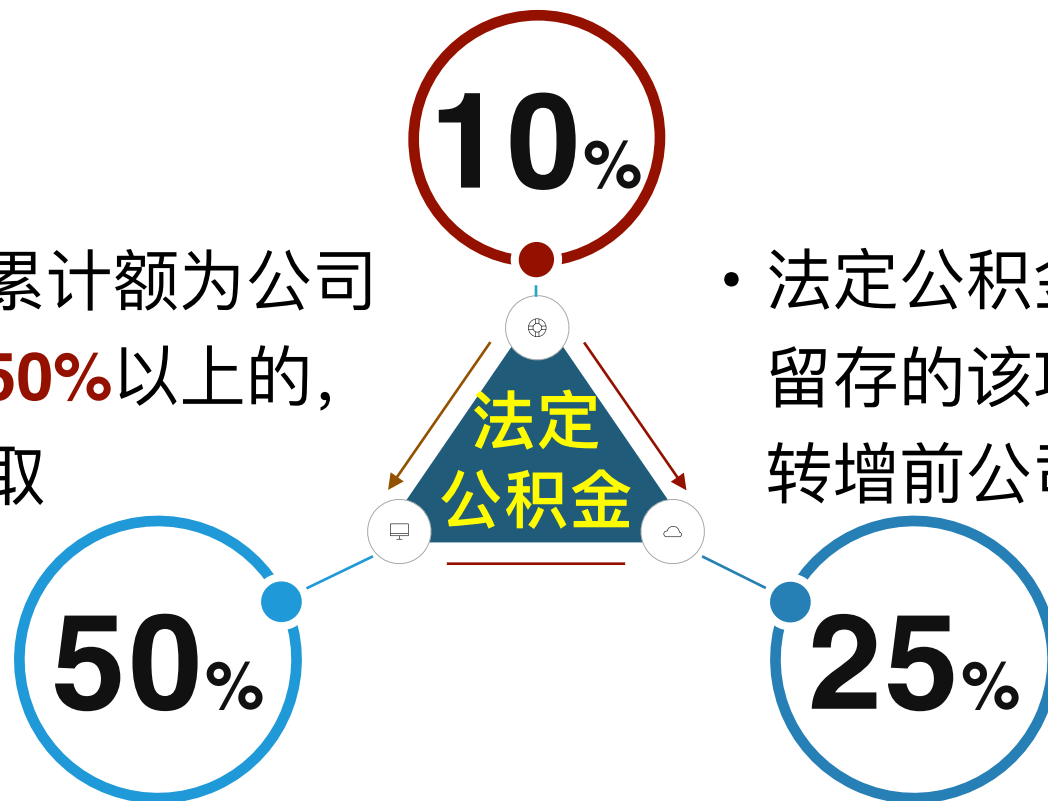
《公司法》框架下“法定公积金”的提取制度



- 公司分配当年税后利润时，公司法应提取利润的10%列入公司法定公积金

- 法定公积金累计额为公司注册资本的50%以上的，
可以不再提取

- 法定公积金转为资本时，所
留存的该项公积金不得少于
转增前公司注册资本的25%



《公司法》框架下“公积金”的用途监管



- 法定公积金转为资本时，所留存的该项公积金不得少于转增前公司注册资本的**25%**



刘
成
伟

04

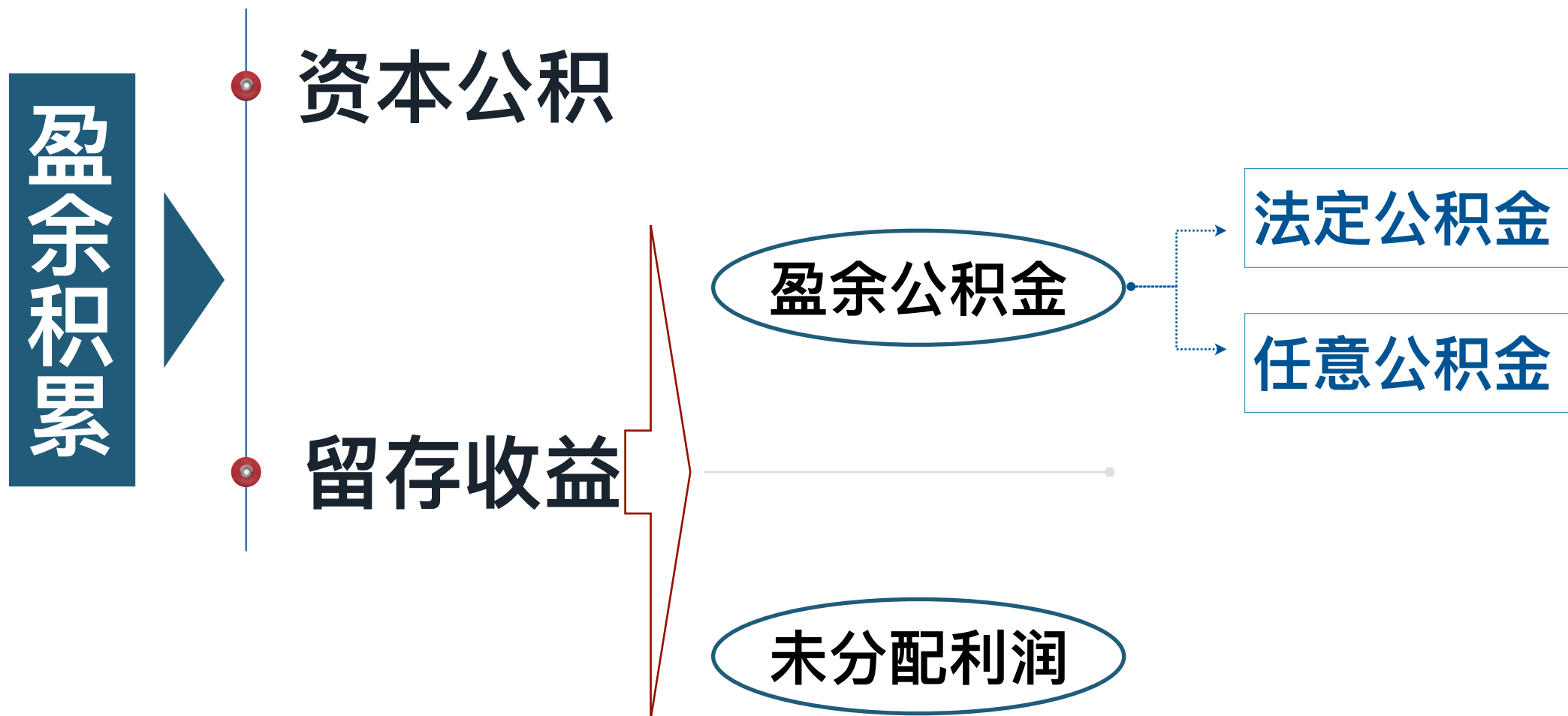
公积金转增的所得税政策



ListCo



可用于转增股本的“盈余积累”



转增股本的资金来源—会计准则 vs 公司法



- 股本—实收资本4001

会计科目—净资产 (所有者权益/股东权益)

资本公积
4002

- 400201, 资本溢价
- 400202, 股本溢价
- 400203, 其他资本公积

公积金

盈余公积
4101

留存收益

- 410101, 法定盈余公积
- 410102, 任意盈余公积
- 410103, 法定公益金
- 410104, 储备基金
- 410105, 企业发展基金
- 410409, 提取职工奖励及福利基金

- 未分配利润410411

公司法 (工商注册/公司章程)

注册资本

资本公积金, 213; 214.2

法定公积金, 213; 214

任意公积金, 213

- 储备基金
- 企业发展基金
- 职工奖励及福利基金

原三资企业法

刘成伟



转增股本的资金来源—公司法 vs 税务视角

资本公积金

盈余
积累

盈余公积金

留存收益

未分配利润

- 法定公积金
- 任意公积金

- 企业所得税EIT，股权（票）溢价所形成的资本公积转增，**国税函[2010]79号**，不作为投资方企业的股息、红利收入，投资方也不得增加该项长期投资的计税基础；其他资本公积或留存收益转增，视同分配，EIT税法26条，居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，**免ETI**
- 个税IIT，留存收益(盈余公积/未分配利润)转增，按“利息、股息、红利所得”项目，**20%个税**；资本公积金转增，区分**股票溢价发行资本公积转增(免个税)**及其他资本公积转增(征个税)

公积金转增股本的个人所得税IIT政策



国税发[1997]198号

国税函[1998]333号

财税[2015]116号

国税函发[1998]第289号

国税发[2010]54号

税务总局公告2015年第80号

刘
成
伟

公积金转增股本的交易场景

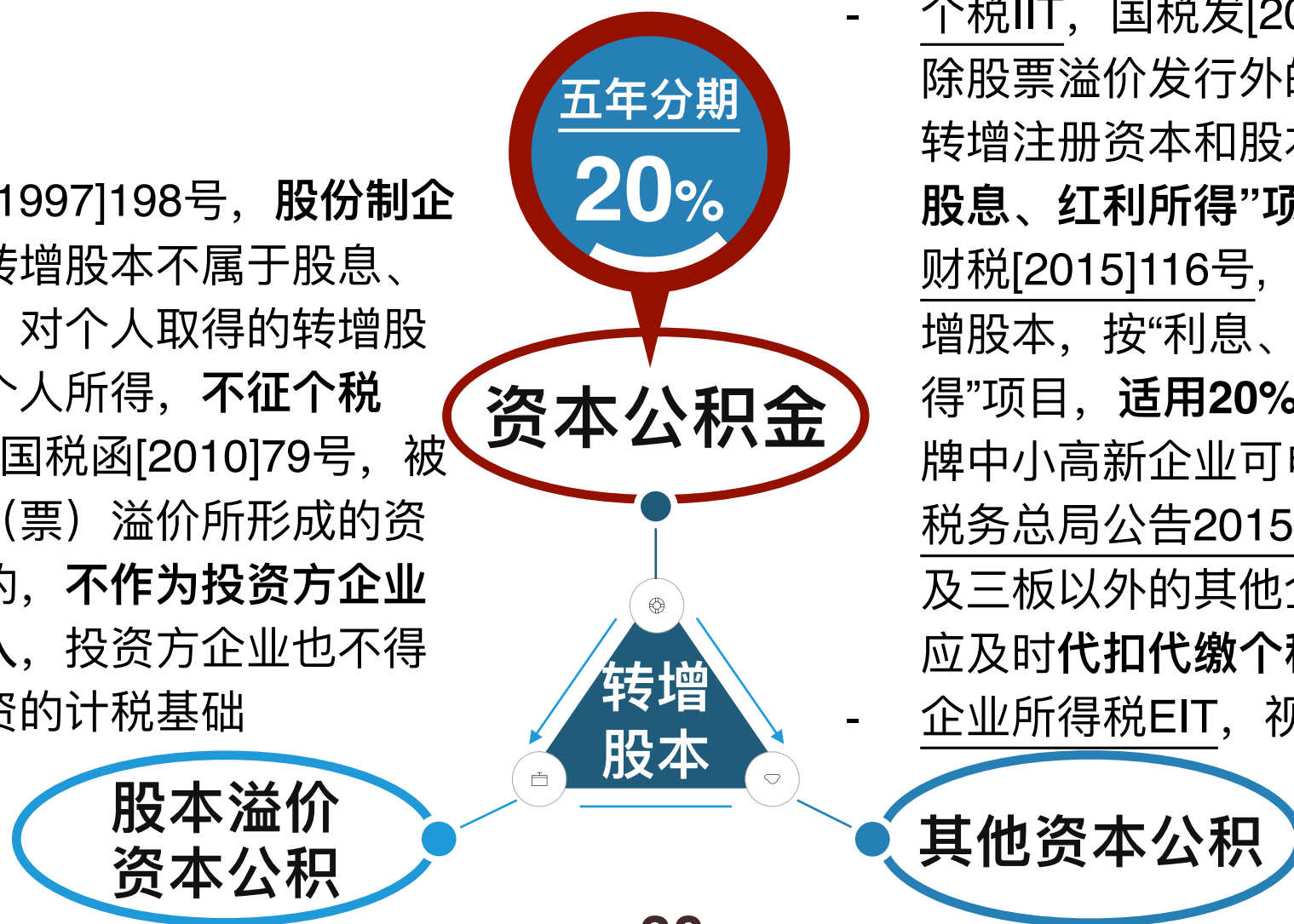


刘
成
伟

场景A. 资本公积金转增股本—所得税政策



个税IIT，国税发[1997]198号，股份制企业用资本公积金转增股本不属于股息、红利性质的分配，对个人取得的转增股本数额，不作为个人所得，不征个税
企业所得税EIT，国税函[2010]79号，被投资企业将股权（票）溢价所形成的资本公积转为股本的，不作为投资方企业的股息、红利收入，投资方企业也不得增加该项长期投资的计税基础



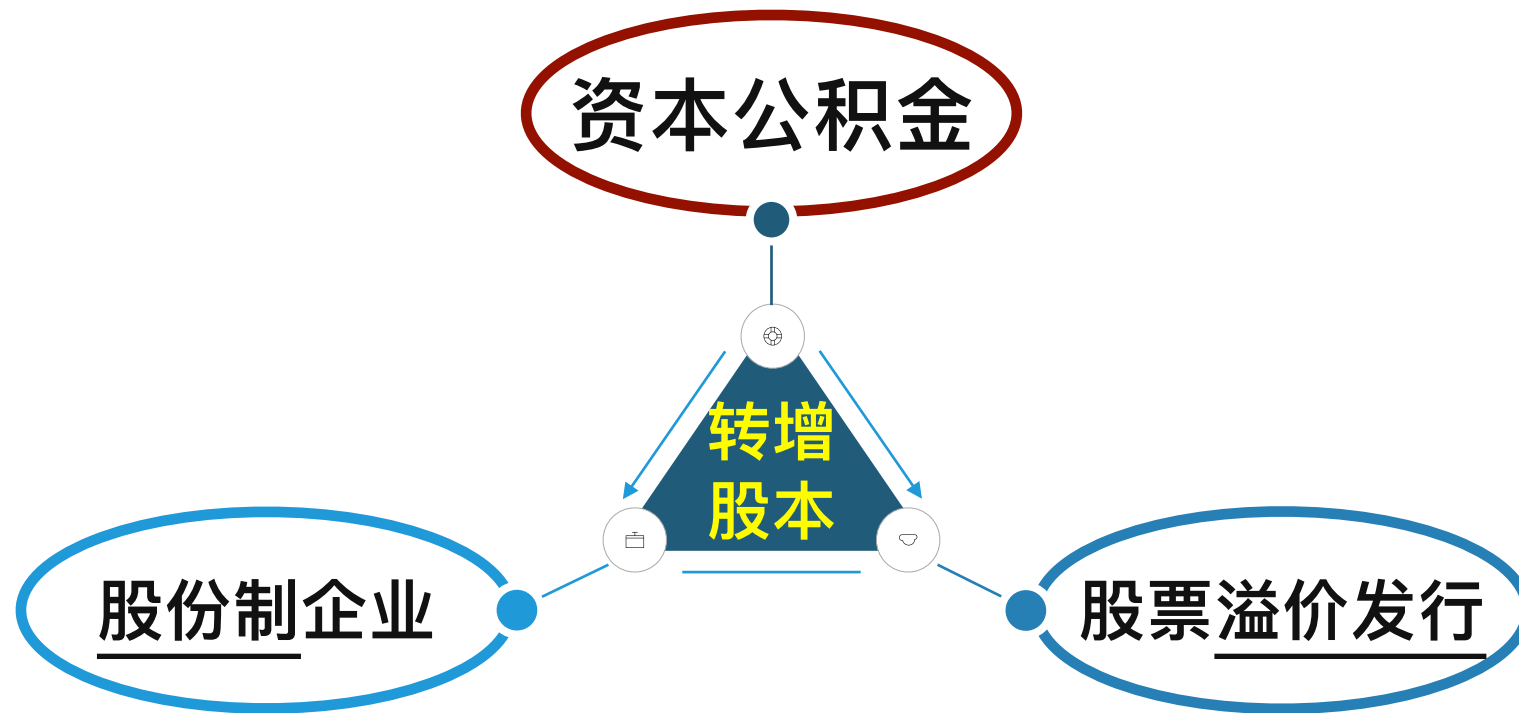
- 个税IIT，国税发[2010]54号，对以除股票溢价发行外的其他资本公积转增注册资本和股本的，按“利息、股息、红利所得”项目计征个税
财税[2015]116号，个人股东获得转增股本，按“利息、股息、红利所得”项目，适用20%税率；未上市/挂牌中小高新企业可申请五年分期
税务总局公告2015年第80号，上市及三板以外的其他企业转增股本，应时代扣代缴个税
- 企业所得税EIT，视同分配，免EIT

刘
成
伟

资本公积转增股本个税IIT政策—溢价资本公积转增免税



- 国税发[1997]198号；国税函发[1998]第289号；国税发[2010]54号；国家税务总局公告2015年第80号



刘
成
伟

- 免税安全港：股改后，新融资增发股票所形成溢价，转增股本



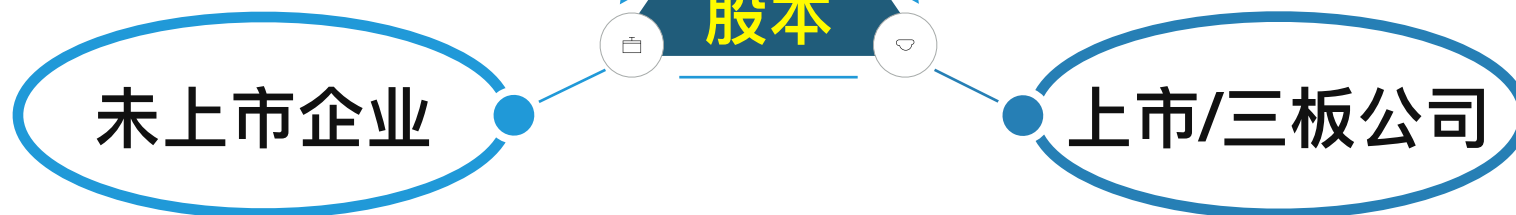


场景B. 留存收益转增股本的所得税政策

• 盈余公积金 • **留存收益** • 未分配利润

- 个税IIT，盈余公积/未分配利润转增股本，属股息、红利性质的分配，按“利息、股息、红利所得”项目计征IIT，适用**20%税率**
- 国税发[1997]198号；国税函[1998]333号；国税发[2010]54号；财税[2015]116号；税务总局公告2015年第80号

- 个税IIT，上市公司或三板企业转增股本，按现行有关股息红利差别化政策执行
- 财税[2015]116号；税务总局公告2015年第80号；财税[2012]85号；财政部 税务总局 证监会公告2019年第78号等



- EIT税法及条例，视同分配，居民企业间分配利润，**免EIT**

刘
成
伟



留存收益/资本公积转增的个税IIT政策—五年分期

- 适用范围，**中小高新技术企业**，注册在中国境内实行查账征收的、经认定取得高新技术企业资格，且年销售额和资产总额均不超过2亿元、从业人数不超过500人的企业

• 财税[2015]116号

• 税务总局公告2015年第80号

中小高新
五年

A

B

20%

C

- 非上市及非挂牌的**中小高新技术企业**以**未分配利润、盈余公积、资本公积**向个人股东转增股本，可根据实际情况自行制定分期缴税计划，在**不超过5个公历年度内（含）**分期缴纳

- 上市或三板挂牌**中小高新技术企业**向个人股东转增股本(不含股票发行溢价形成的资本公积转增)，股东应纳的个人所得税，按现行有关**股息红利差别化个税政策**执行

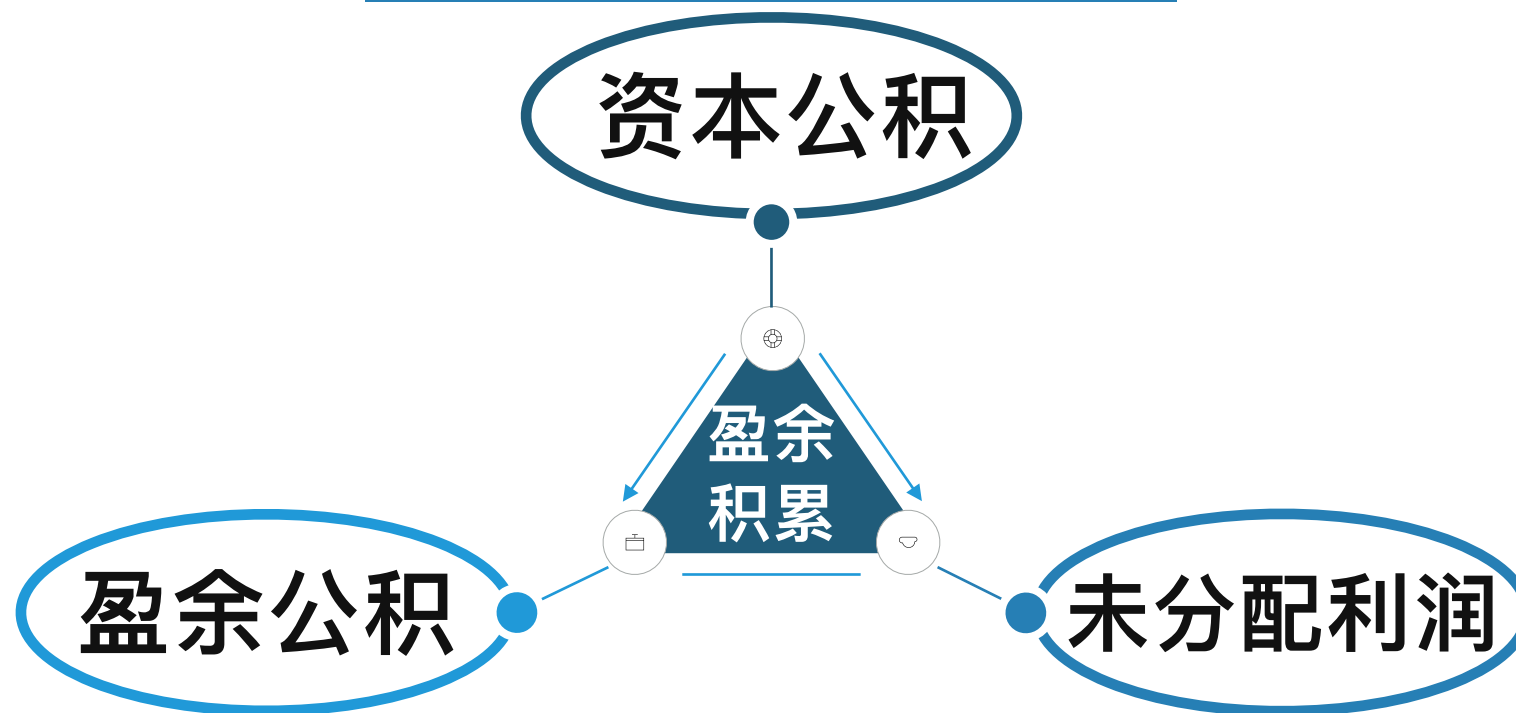
刘
成
伟

- 非上市及未挂牌的其他企业转增股本，应**及时代扣代缴**个人所得税
- 个人股东获得转增股本，应按照“利息、股息、红利所得”项目，适用**20%税率**

全资收购后“盈余积累”转增股本的个税IIT政策



• 税务总局公告2013年23号



刘
成
伟



全资收购后“盈余积累”转增股本的个税IIT(续)

- 1名或多名个人投资者以股权收购方式取得被收购企业100%股权，股权收购前，被收购企业原账面金额中的“资本公积、盈余公积、未分配利润”等盈余积累未转增股本，而在股权交易时将其一并计入股权转让价格并履行了所得税纳税义务
- 收购后，企业将原账面金额中的盈余积累向个人投资者(新股东)转增股本，IIT个人所得税问题区分以下情形处理

收购价格B

- 收购价格不低于净资产的，企业原盈余积累已全部计入股权交易价格，新股东取得盈余积累转增股本部分，不征IIT

净资产

- 新股东后续转让时，其财产原值为其收购企业股权实际支付的对价及相关税费

收购价格A · 收购价格低于净资产的

- ② 收购价格减去原股本的差额，已计入股权交易价格，新股东取得盈余积累转增股本部分，不征IIT

- ① 收购价格低于净资产的部分，未计入股权交易价格，新股东取得盈余积累转增股本部分，应按照“利息、股息、红利所得”项目征IIT

低于净资产价格收购后转增的，转增顺序

- 先转增应税的盈余积累部分
- 然后再转增免税的盈余积累部分

股本

35

刘
成
伟

评估增值转增/非货币出资的个人所得税IIT政策



刘
成
伟

- 个人股东从被投资企业取得的、以企业资产评估增值转增个人股本的部分，属企业对个人股东股息红利性质的分配，按“利息、股息、红利所得”项目计征IIT
- 税款由企业在转增个人股本时代扣代缴

- 个人以评估增值的非货币性资产对外投资取得股权的，对个人取得相应股权价值高于该资产原值的部分，属于个人所得，按“财产转让所得”项目计征IIT
- 由被投资企业在个人取得股权时代扣代缴

05

企业改制重组的其他税种



ListCo

企业改制重组涉及的其他税收品种



刘
成
伟



企业改制重组的增值税VAT政策



- 国家税务总局公告2011年第13号，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分**实物资产**以及与其相关联的**债权、负债和劳动力**一并转让给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税

资产的**出让方**需将资产重组方案等文件资料报其主管税务机关

无VAT

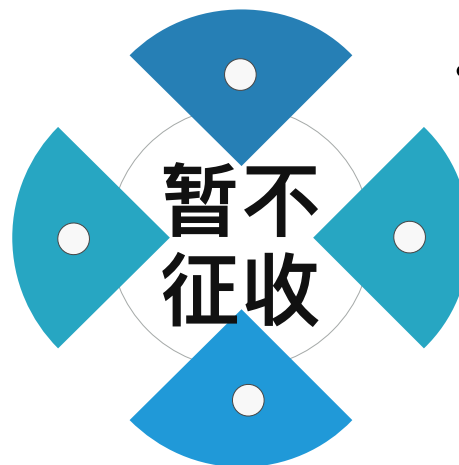
- 国家税务总局公告2013年第66号，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债经**多次转让**后，**最终的受让方与劳动力接收方**为同一单位和个人的，仍适用13号公告，不征增值税

刘成伟

企业改制重组的土地增值税LAT政策



- 房地产出资，单位、个人在改制重组时以房地产作价入股进行投资，对其将房地产转移/变更到被投资的企业
- 企业合并，两个或以上企业合并为一个企业，且原企业投资主体存续的，将房地产转移/变更到合并后企业
- 企业分立，企业分设为两个或以上与原企业投资主体相同的企业，将房地产转移/变更到分立后企业
- 整体改制，非公司制企业改制为有限/股份公司，有限公司变更为股份公司，股份公司变更为有限公司，企业将国有土地使用权、地上建筑物及其附着物转移/变更到改制后的企业
- 整体改制是指不改变原企业的投资主体，并承继原企业权利义务



刘成伟

改制重组暂不征收土地增值税LAT政策的适用前提



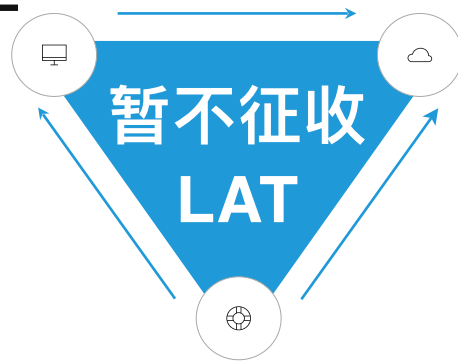
- 投资主体相同，是指改制重组前后出资人不发生变动， 出资人的**出资比例可以发生变动**
- 投资主体存续，指原企业出资人必须存在于改制重组后的企业， 出资人的**出资比例可以发生变动**

投资主体相同

- 整体改制—不改变原企业的投资主体
- 企业分立—与原企业投资主体相同
- 指改制重组前后出资人不发生变动， 出资人的出资比例可以发生变动

投资主体存续

- 企业合并—原企业投资主体存续
- 指原企业出资人必须存在于改制重组后的企业， 出资人的出资比例可以发生变动



非房地产行业

- 改制重组暂不征收土地增值税政策不适用于房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形

刘
成
伟

企业改制重组的其契税DT政策



- 投资主体存续，指原企业出资人必须存在于改制重组后的企业，出资人的**出资比例可以发生变动**
- 投资主体相同，是指公司分立前后出资人不发生变动，出资人的出资比例可以发生变动



- 划拨地转让/出资，以出让方式或国家作价出资（入股）方式承受原单位划拨用地的，**不免DT**，承受方应成交价3%~5%征收契税

- 公司合并，原股东存续于合并后公司(比例可变)的，合并后公司承受权属，**免征DT**

- 股权转让，土地房屋权属不发生转移，**不征收DT**

- 整体改制，原股东存续于改制后公司且持股比例**75%**(企业改制)或**50%**(事业单位)，改制后企业承受原单位土地房屋，**免征契税**

- 企业破产，债权人、企业员工承受，**免征DT**

- 非债权人承受，承接全部员工+3年以上，**免征DT**；承接30%以上+3年以上，**减半征收**



- 公司分立，原股东存续于分立后公司(比例可变)的，分立后公司承受权属，**免征DT**

- 债转股，国务院批准的(非市场化债转股)，新公司承受权属，**免征DT**

- 行政划转，**免征DT**

- 内部划转，母子(全资)/全资子公司之间/母公司向其全资子公司出资，个人与其独资/一人公司之间，**免征DT**

刘成伟

企业改制重组的印花税SD政策



• 财税[2003]183号



- 企业改制/增资入股/非货币出资，原已贴花的部分可不再贴花，未贴花的部分和以后新增加的资金按规定贴花
- 债转股，新增的资金按规定贴花
- 企业改制，评估增加的资金按规定贴花
- 合并/分立，原已贴花的部分可不再贴花，未贴花的部分和以后新增加的资金按规定贴花
- 公积金转增，企业其他会计科目记载的资金转为实收资本或资本公积的资金按规定贴花



刘成伟

并购重组税务

•
•
•

整体改制、公积金转增税务

ListCo

THANKS

刘成伟
