

所得税
并购重组特殊税务处理

•
•
•

并购重组税务

刘成伟

ListCo

2023年12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 EIT企业所得税特殊税务处理
- 02 股权/资产转让的特殊税务处理
- 03 合并分立的EIT特殊税务处理
- 04 债务重组等特定情形税务政策
- 05 跨境交易的EIT特殊税务处理

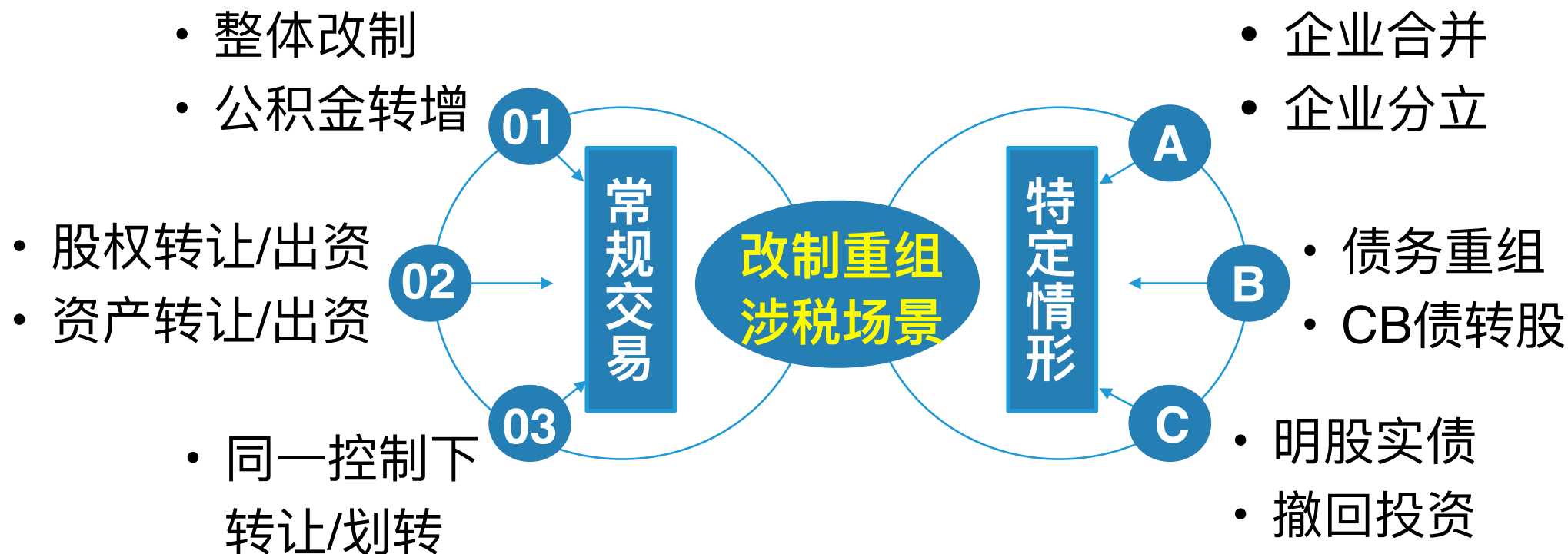
01

EIT企业所得税特殊税务处理



ListCo

企业改制重组的涉税交易场景



EIT企业所得税—一般性税务处理 vs 特殊性税务处理



刘
成
伟

EIT企业所得税

- 符合条件的，重组各方可选择适用特殊性税务处理
- 应经税务局备案/确认



- 同一重组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

EIT企业所得税特殊性税务处理的政策框架



改制重组EIT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

刘
成
伟

EIT企业所得税的特殊性税务处理—适用条件



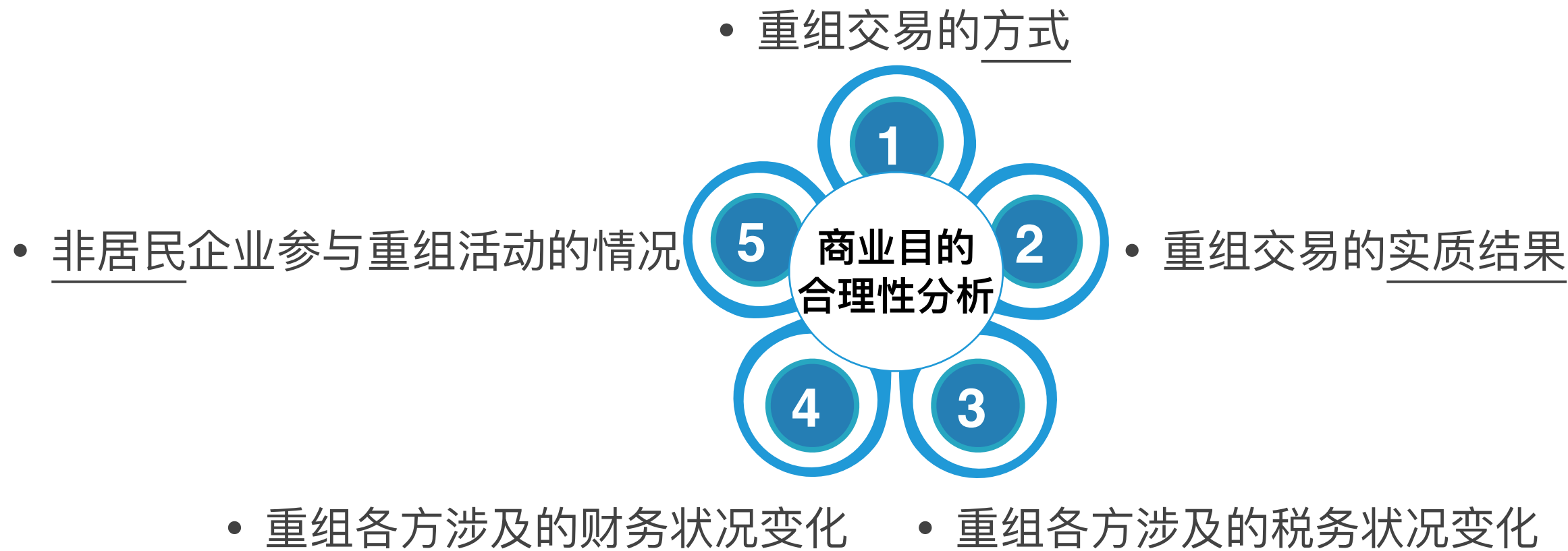
- 财税[2009]59号，企业重组**同时**符合下列条件的，可选择适用特殊性税务处理规定
- 合理商业目的，具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的
- 标的占比，被收购、合并或分立部分的**资产或股权比例**符合规定的比例
- 股权对价占比，重组交易对价中涉及**股权支付金额**符合规定比例
- 12个月主业不变更，企业重组后的连续12个月内不改变重组资产原来的**实质性经营活动**
- 12个月股权不转让，企业重组中取得股权支付的**原主要股东**，在重组后连续12个月内，不得转让所取得的股权



EIT特殊税务处理的适用条件—合理商业目的



刘
成
伟



EIT特殊税务处理的适用条件—交易后稳定期



- 取得股权支付的原主要股东(转让方/目标公司原持股20%以上股东), 自重组日起连续12个月内, **不得转让**所取得的股权

期间变化调整



重组日

12个月

- 目标企业, 自重组日起连续12个月内不改变重组资产原来的**实质性经营活动**
- 当事方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(转让方/被合并或被分立方股东/债务人)在接到通知后30日内通知其主管税务机关
 - 变化后60日内, 原交易各方应进行一般税务处理(按原交易完成时公允价值确认损益, 调整交易完成年度内的应纳税所得额及相应资产负债的计税基础), 并报备各税务主管机关

刘
成
伟

EIT特殊性税务处理的适用程序—事前备案



- 申报时，应提交重组前连续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
- 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交易**作为一项企业重组交易**进行处理。跨年度分步交易，若首个纳税年度不能预计整个交易是否符合条件，应适用一般税务处理。在下一纳税年度全部交易完成后，适用特殊税务处理的，可调整上年度EIT

重组日

重组实施

刘成伟

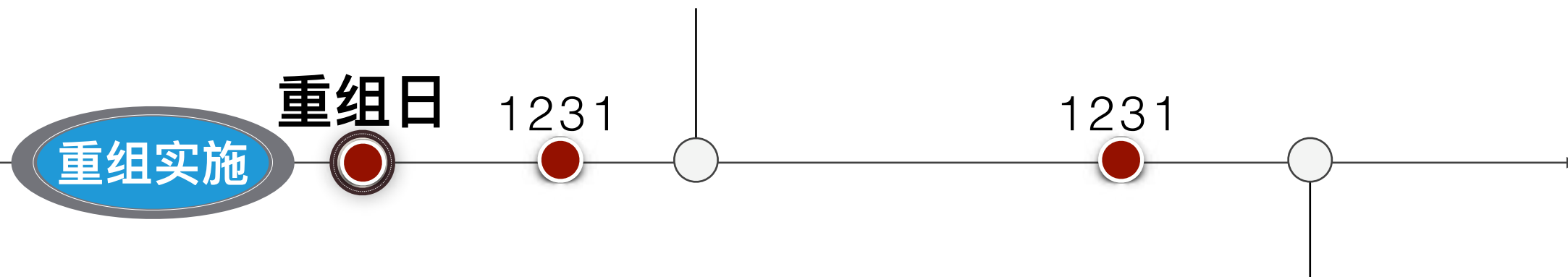
前12个月

- 主导方先申报，其他当事方再申报。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》**
- 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申报
- 未按规定书面备案的，不得按特殊重组税务处理

EIT特殊性税务处理的适用程序—事后确认



- 在重组完成当年的EIT年度申报时，重组各方分别向主管税务机关报送《企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表》



- 在重组下一年度的EIT年度申报时，应向税务机关提交**书面情况说明**，以证明企业在**重组后的连续12个月内**有关符合特殊税务处理的条件未改变

EIT所得税的特殊税务处理—重组日的确定



- 债务重组，债务重组合同(协议)或法院裁定书生效日为重组日

- 股权收购，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



- 企业分立，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

- 资产收购，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
- 企业合并，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/变更登记**日为重组日
- 不需要办理工商登记的合并，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

刘
成
伟

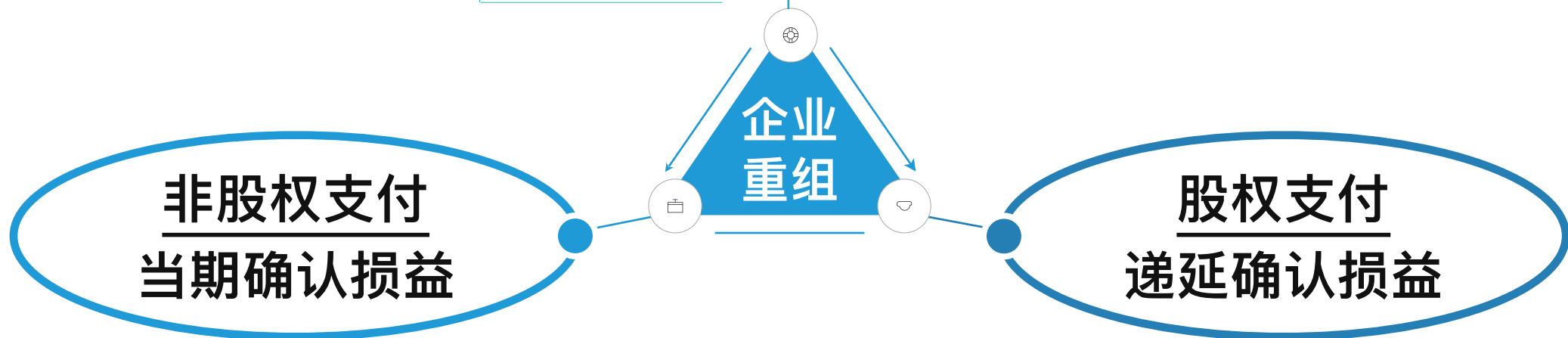
混合支付交易中的EIT税务处理—递延+当期确认



刘
成
伟

EIT企业所得税

- 符合条件的，重组各方可选择适用特殊性税务处理
- 应经税务局备案/确认



- 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)

15

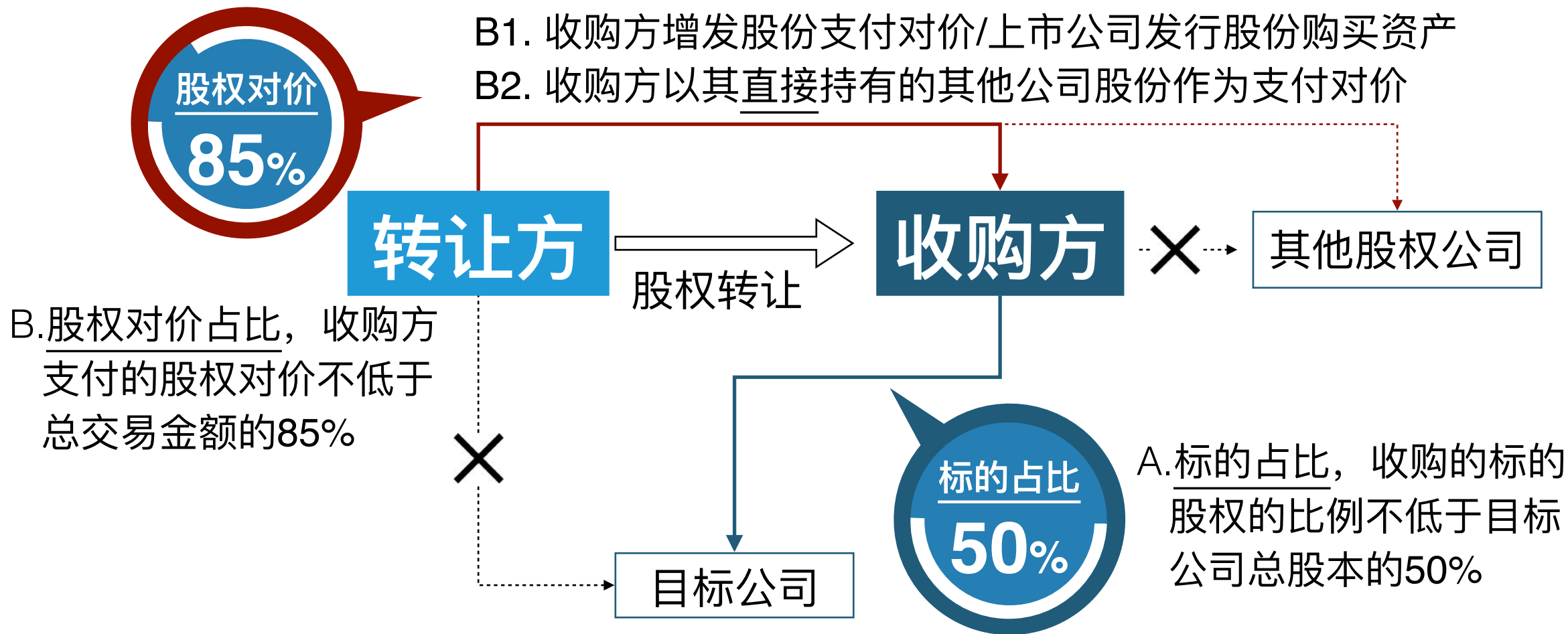
02

股权/资产转让的特殊税务处理

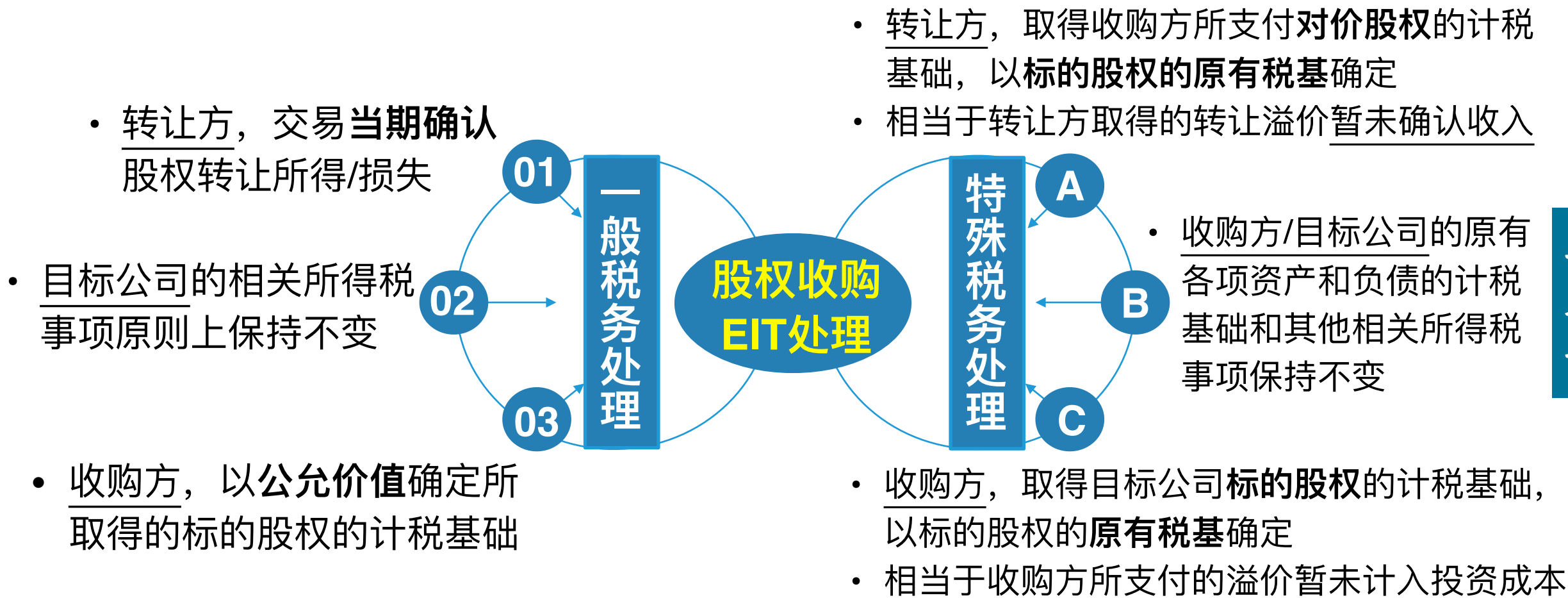


ListCo

股权转让适用EIT特殊税务处理的条件—比例门槛

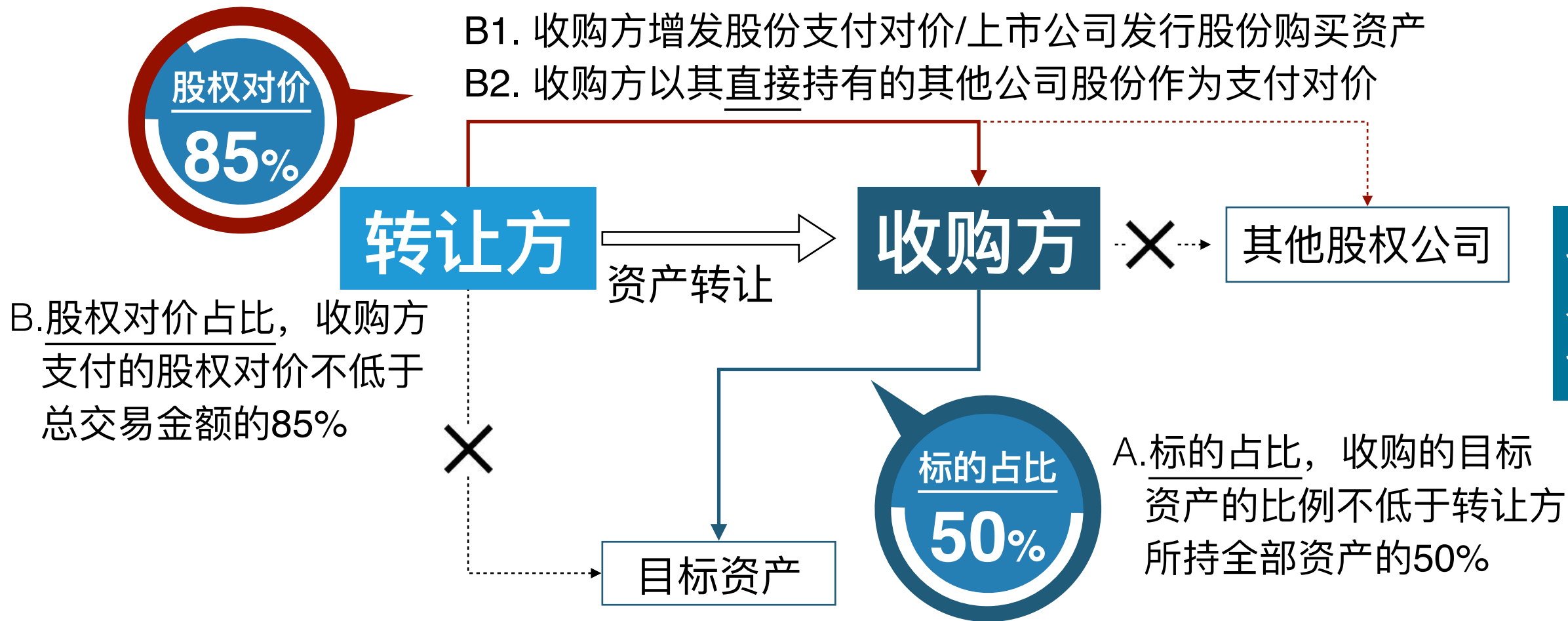


股权收购/转让—EIT—一般性税务处理 vs 特殊性税务处理



刘成伟

资产转让适用EIT特殊税务处理的条件—比例门槛



资产收购/转让—EIT—一般性税务处理 vs 特殊性税务处理



- 转让方，交易当期确认
资产转让所得/损失

- 转让方，取得收购方所支付对价股权的计税基础，以目标资产的原有税基确定
- 相当于转让方取得的转让溢价暂未确认收入



- 收购方，以公允价值确定所取得的目标资产的计税基础

- 收购方，所取得目标资产的计税基础，以目标资产的原有税基确定
- 相当于收购方所支付的溢价暂未计入投资成本

刘
成
伟

同一控制下股权/资产划转的EIT特殊税务处理—适用条件



• 财税[2014]109号；税务总局公告2015年第40号

- 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

- 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



- 按账面净值划转股权或资产且
- 划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益的

- 自划转完成日起连续12个月内，不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动
- 划转完成日，是指划转合同(协议)或批复生效，且交易双方已进行会计处理的日期

刘
成
伟

同一控制下股权/资产划转的EIT特殊税务处理—EIT处理



- 财税[2014]109号；税务总局公告2015年第40号，符合条件选择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

- 划出方企业和划入方企业均不确认所得
不确认所得



计税基础

- 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
- 即，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

折旧扣除

- 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
- 即，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

刘
成
伟

同一控制下股权/资产划转的EIT特殊税务处理—交易类型

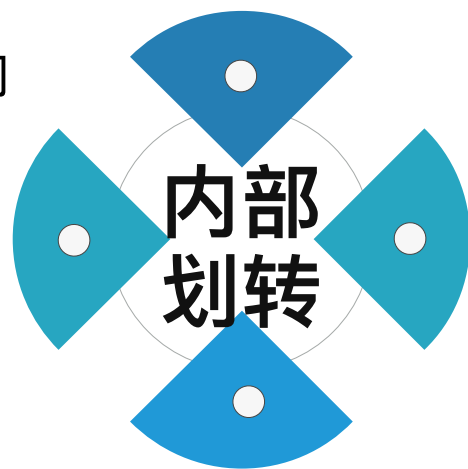


- 100%直接控制的母子公司之间，母公司向子公司按账面净值划转其持有的股权或资产，
母公司没有获得任何股权或非股权支付
 - 母公司按冲减实收资本(包括资本公积)处理，子公司按接受投资处理

母对子非货币出资

- 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)处理
 - 母公司获得子公司股权的计税基础为划转股权或资产的原计税基础

母对子无偿划转



子对子无偿划转

- 受同一或相同多家母公司100%直接控制的子公司之间，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

子对母无偿划转

- 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

同一控制下股权/资产划转的EIT特殊税务处理—备案+说明



- A. 在划转完成当年的EIT年度申报时，划转双方分别各自向主管税务机关报送《**居民企业资产(股权)划转特殊性税务处理申报表**》和相关资料

划转完成

1231

期间变化调整

1231

- B. 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活动、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条件的
- 发生变化的交易方应在30天内报告其主管税务机关，同时书面通知另一方
 - 另一方在接到通知后30日内将有关变化报告其主管税务机关
 - 变化后60日内，交易双方应进行一般税务处理调整，并报各税务主管机关

- C. 划转完成后的下一年度的EIT年度申报时，划转双方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

刘成伟

03

合并分立的EIT特殊税务处理



ListCo



企业合并适用EIT特殊税务处理的条件—比例门槛

- 股权对价占比，股权对价不低于总交易金额的85%



合并方股东



- 股权对价占比，股权对价不低于总交易金额的85%

被合并方股东A

被合并方股东B



吸并方/新设主体
(存续主体)

被合并方A
(注销)

- 吸收合并
- 新设合并

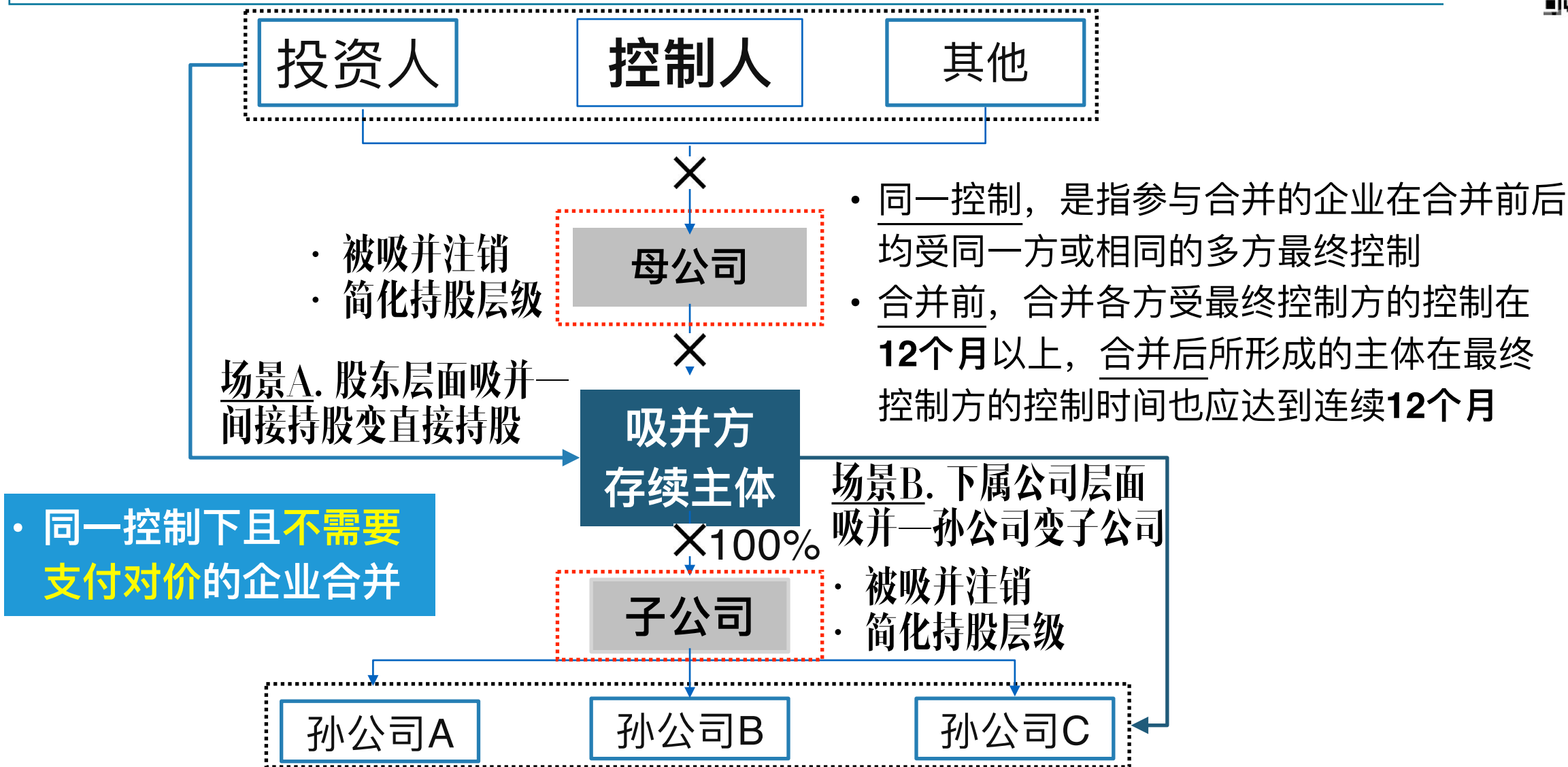
被合并方B
(注销)

A公司资产

B公司资产

刘
成
伟

EIT特殊税务处理的适用条件—同一控制下合并



刘
成
伟



企业合并—EIT一般性税务处理 vs 特殊性税务处理

● EIT一般税务处理

● EIT特殊税务处理

- 合并企业应按公允价值确定接受被合并企业资产和负债的计税基础
- 相当于合并企业当期确认投资成本
- 被并企业股东应进行所得税清算处理

被并资产负债

- 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
- 相当于合并企业所支付溢价暂未计入成本

被并企业股东

- 被并企业股东取得的吸并方/新设主体的对价股权的计税基础，为其原持股的计税基础
- 相当于交易对方所取得溢价暂未确认收入

所得税清算/承继

- 被并企业应进行所得税清算处理

- 被并企业合并前的相关所得税事项(尚未确认损失/分期确认收入)由合并企业承继

亏损结转弥补

- 被并企业亏损不得在合并企业结转弥补

- 可由吸并方/新设主体弥补的被并企业亏损的限额=被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

税收优惠承继

- 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
- 限于存续企业未享受完的。注销企业未享受完的，不再承继；新设企业不再承继或重新享受

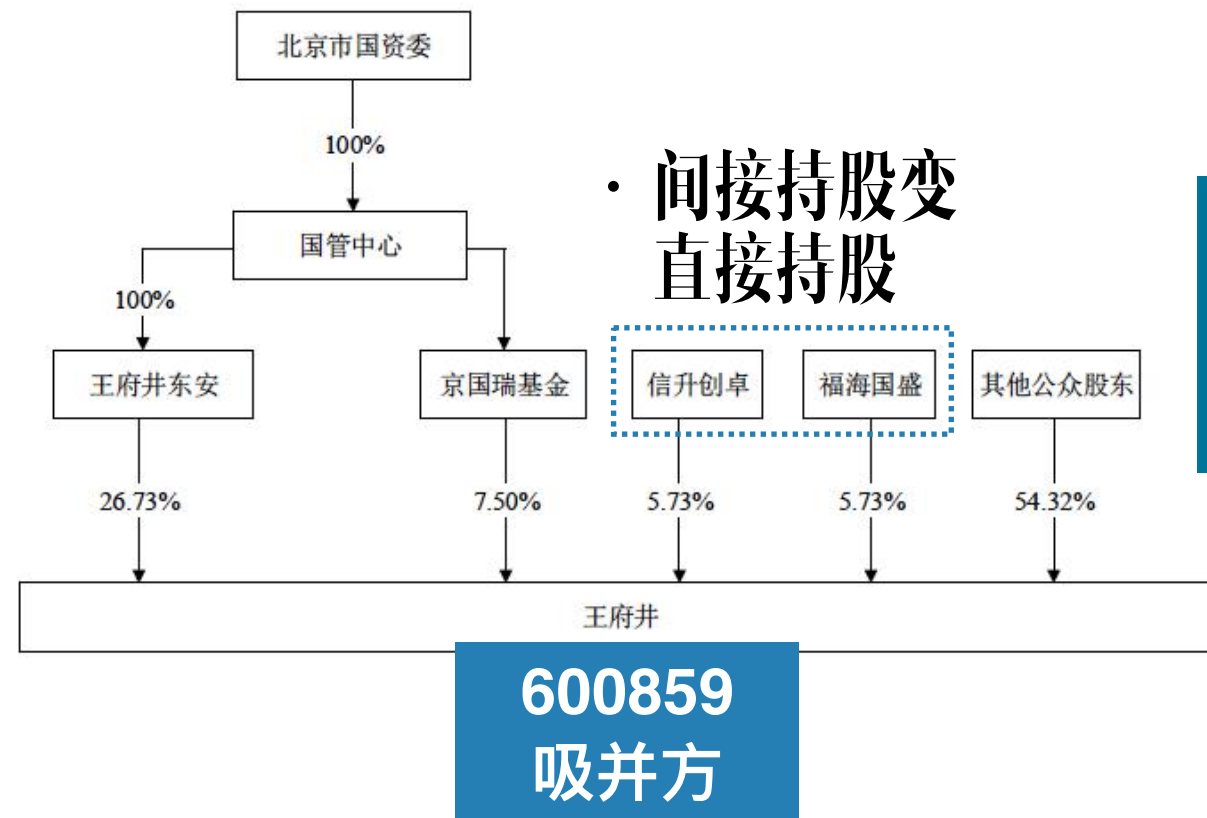
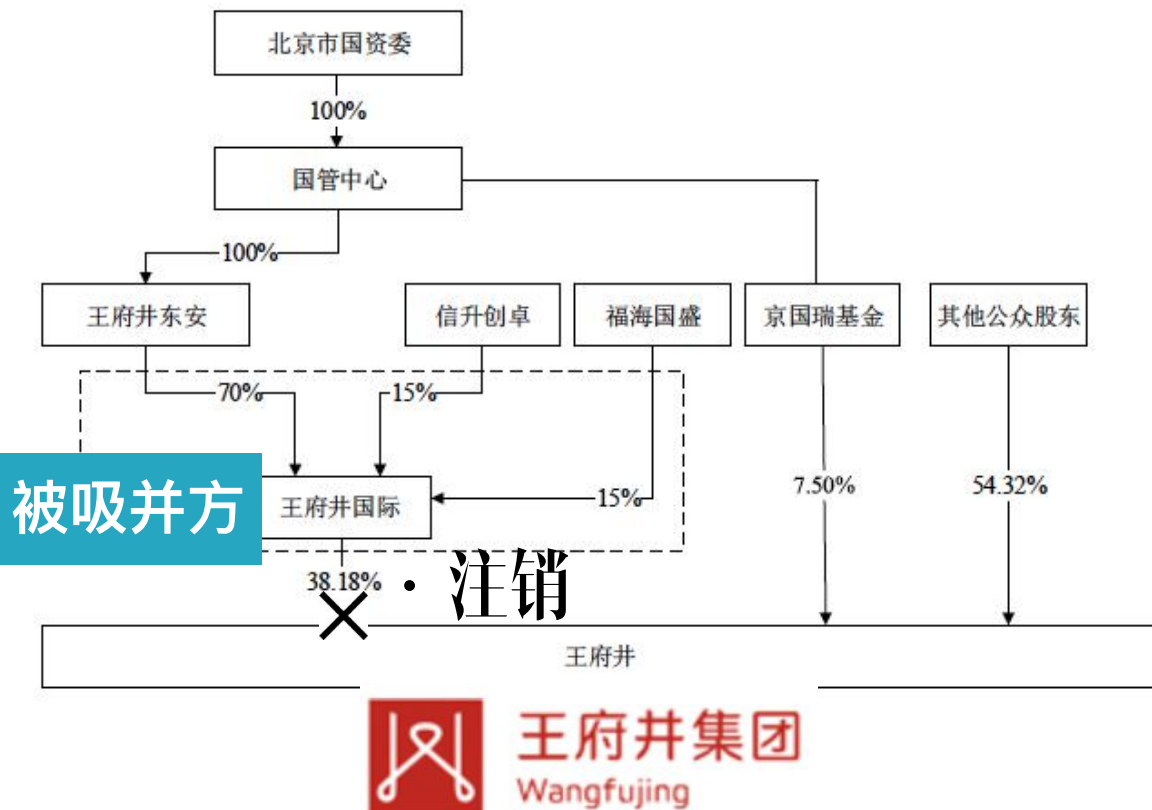
刘
成
伟

企业合并交易示例—600859王府井吸并控股股东



合并前

合并后



刘成伟

* 资料来源：20171115交易报告书



企业分立适用EIT特殊税务处理的条件—比例门槛

①被分立企业**所有股东按原持股比例取得分立企业的股权**

被分立企业股东

被分立企业股东

被分立企业股东

• 旧股 • 旧股

• 存续分立

被分立企业
(存续/注销)

• 新设分立

②分立企业和被分立企业均不改变原来的实质经营活动

• 新股

新设分立企业A

其他资产

资产A

资产B

新设分立企业B

• 新股

股权对价

85%

股权对价

85%

③被分立企业股东取得的股权对价不低于总交易金额85%

30

刘
成
伟

企业分立—EIT一般性税务处理 vs 特殊性税务处理



● EIT一般税务处理

● EIT特殊税务处理

分立出去资产

- 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
- 新设分立企业，应按公允价值确认接受资产的计税基础

- 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
- 相当于分立企业所取得的溢价暂未确认收入

被分立企业股东

- 存续分立，股东所取得对价按被分立企业的视同分配进行处理
- 新设分立，股东应进行所得税清算

- 让产分股，股东不分家，不放弃旧股
- 让产赎股，股东分家，放弃部分/全部旧股

所得税清算/承继

- 新设分立，被分立企业进行所得税清算

- 分立企业，承继已分立出去资产的所得税事项(尚未确认损失/分期确认收入)

- 企业分立相关企业的亏损不得相互结转弥补

亏损结转弥补

税收优惠承继

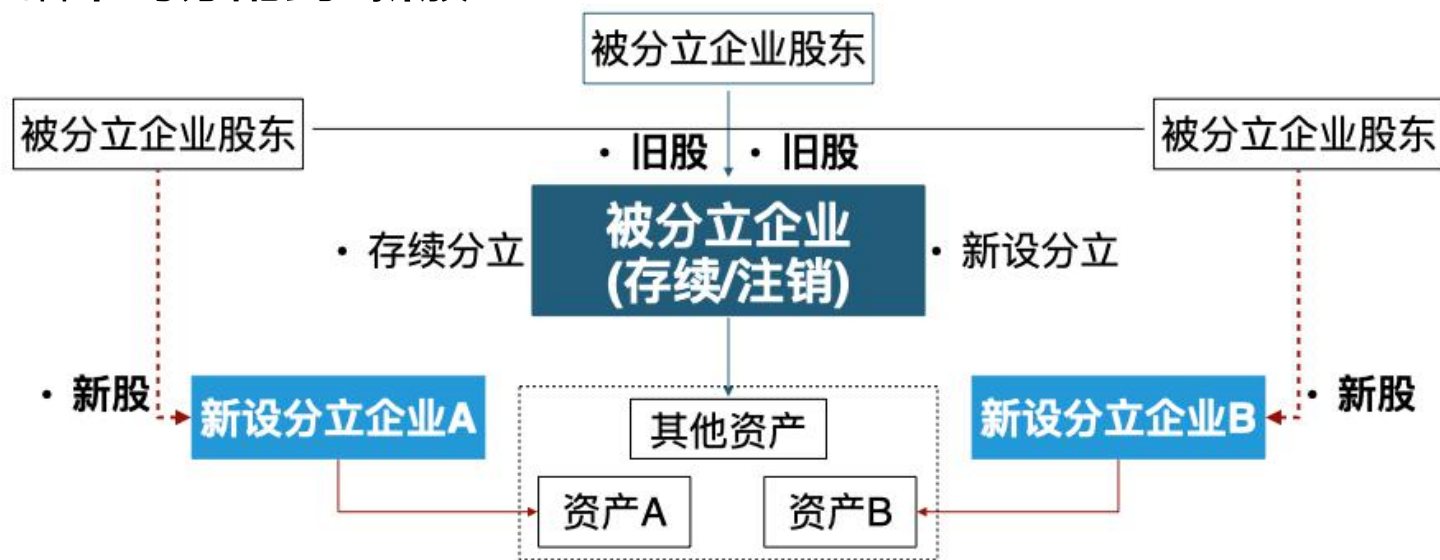
- 被分立企业未超法定弥补期限的亏损额，可按分立资产占全部资产的比例进行分配，结转至分立企业

- 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
- 限于存续企业未享受完的。注销企业未享受完的，不再承继；新设企业不再承继或重新享受

企业分立之EIT特殊税务处理 — 让产分股 vs 让产赎股



- 让产分股，企业分家但股东不分家—新设分立企业的股权分给被分立企业的全部股东，即，被分立企业的股东取得分立企业的新股，**且不放弃**原持有的被分立企业的旧股，则其新股计税基础二选一
 - 直接将“新股”的计税基础**确定为零**；或者
 - 以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**

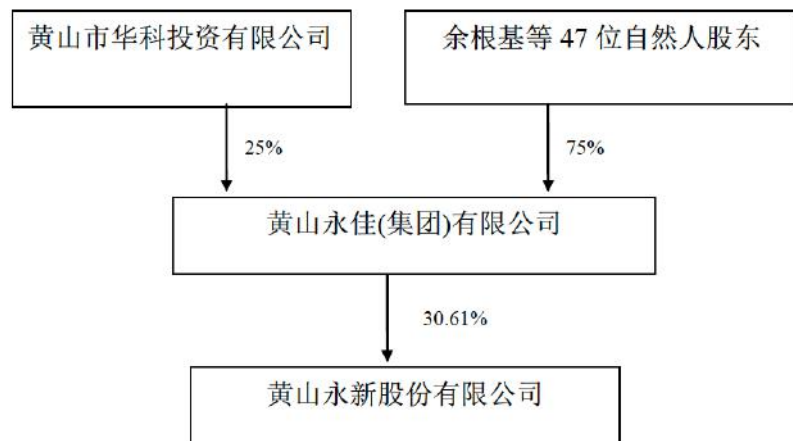


- 让产赎股，企业分家且股东也分家—新设分立企业的股权分给被分立企业的部分股东以赎回该等股东在原企业的股权，即，被分立企业的股东取得分立企业的新股，**需放弃**原持有的被分立企业的旧股，则“新股”的计税基础应以放弃“旧股”的计税基础确定

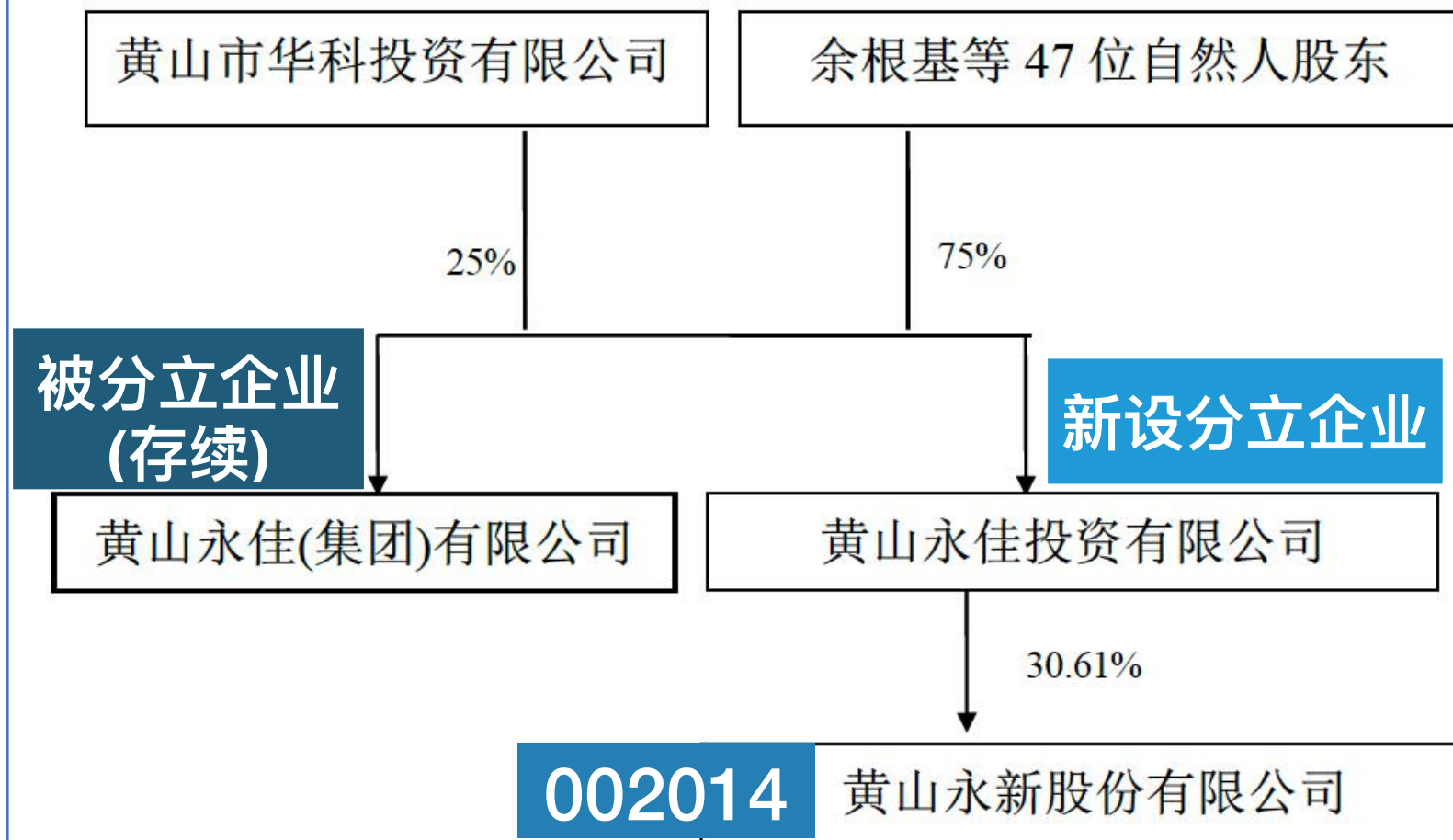
企业分立交易示例—永新股份控股股东存续分立(让产分股)



分立前



分立后

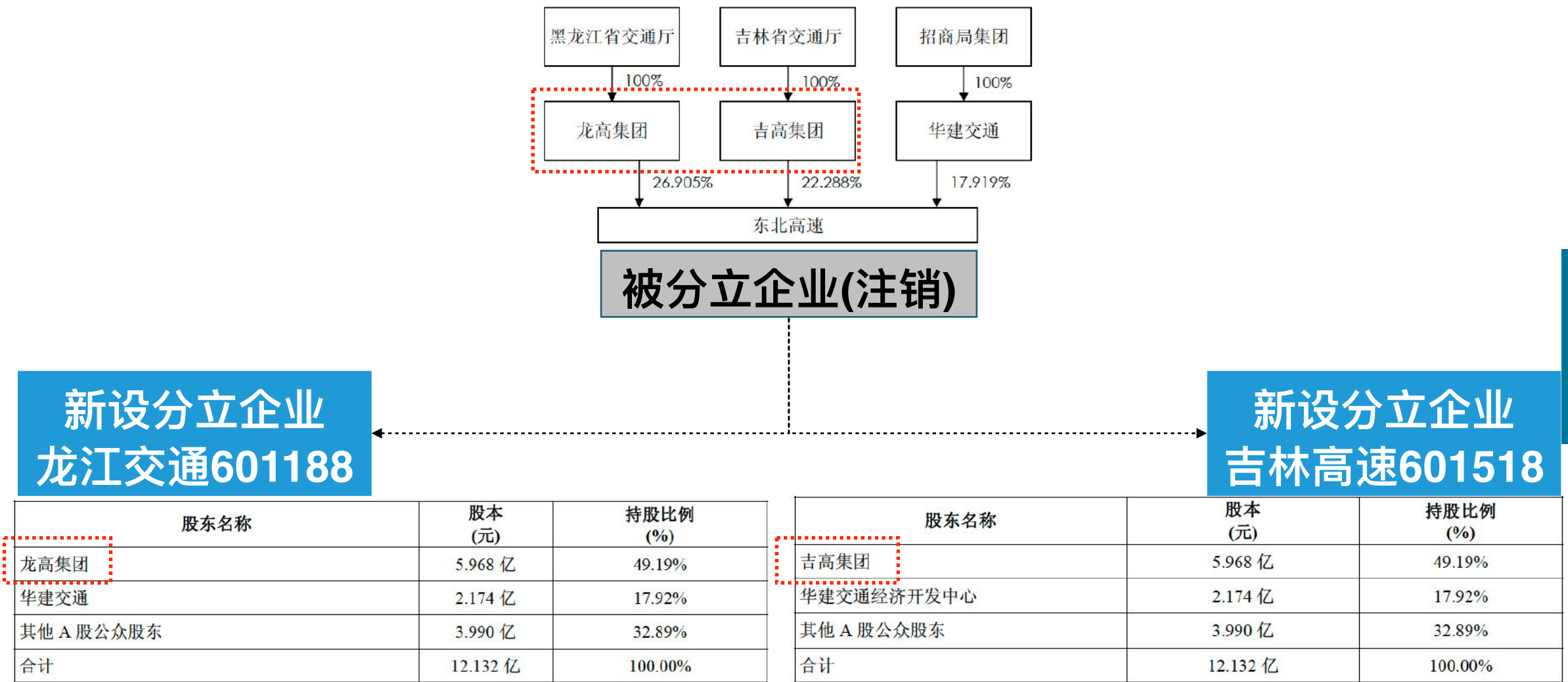


刘
成
伟

*资料来源：20160416，永新股份提示公告

33

企业分立交易示例—东北高速新设分立(让产赎股)



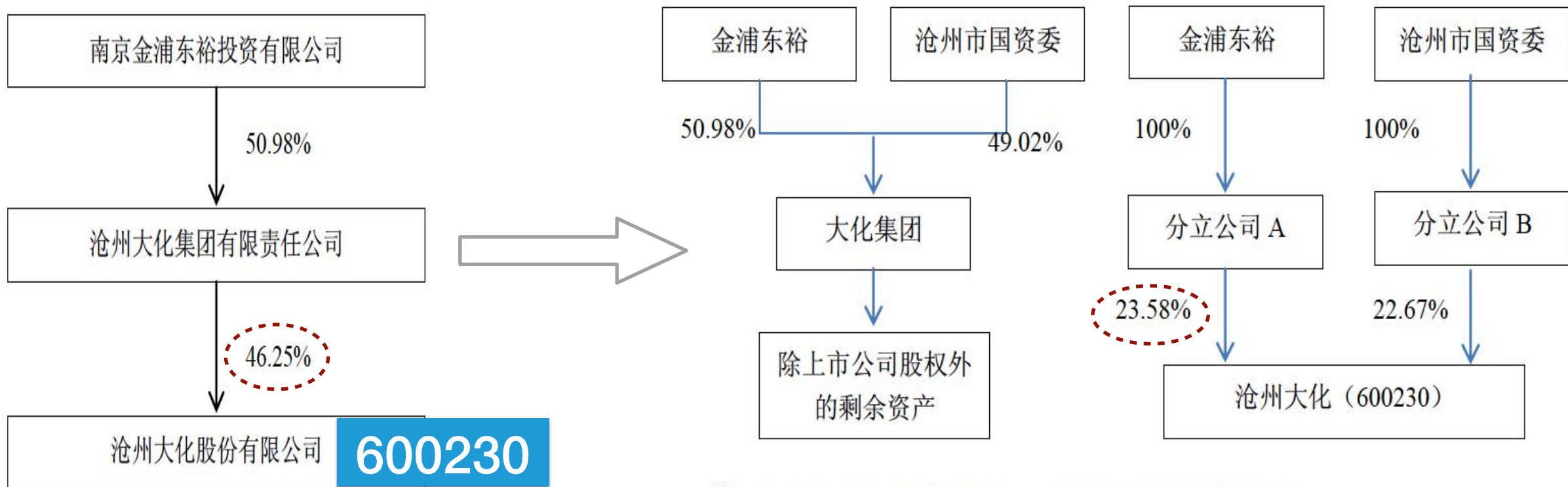
刘成伟

*资料来源：20100211，东北高速《分立上市报告书》

企业分立交易示例—沧州大化控股股东存续分立(一拆三)



刘成伟



注: $23.58\% = 46.25\% \times 50.98\%$ $22.67\% = 46.25\% \times 49.02\%$

- 201810, 金浦东裕竞拍间接收购沧州大化600230
 - 间接收购后, 通过控制集团间接控制46.25%, 触发要约
 - 解决方案: 拟在协议生效后, 对大化集团进行分立, 分立后间接持股**23.58%**

*资料来源: 20181101, 沧州大化《详式权益变动报告书》

35

04

债务重组等特定情形税务政策



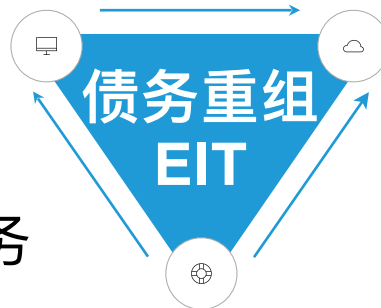
ListCo

企业债务重组—EIT所得税的一般性税务处理



业务分解

- 以非货币资产清偿债务，应当分解为两项业务
 - 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
- 确认相关资产的所得或损失



税项维持

- 债务人的相关所得税纳税事项(尚未确认损失/分期确认收入)原则上保持不变

重组所得/损失确认

- 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

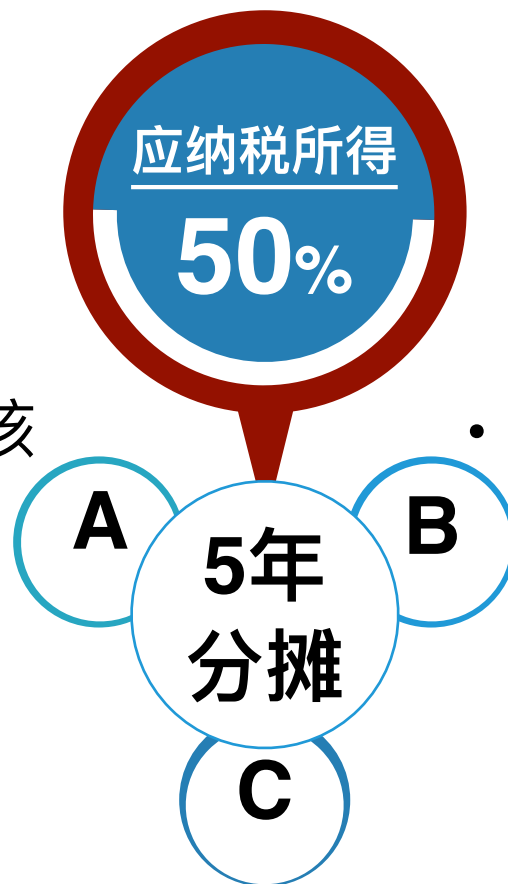
刘
成
伟

企业债务重组—EIT所得税的特殊性税务处理



刘
成
伟

- 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

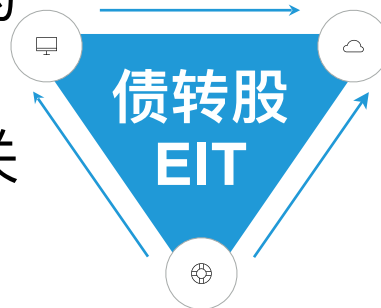
- 均匀计入各年度的应纳税所得额

企业债转股—EIT的一般性税务处理 vs 特殊性税务处理



业务分解

- 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
- 一般税务重组，**当期应确认**有关债务清偿所得或损失



EIT特殊税务处理

- 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

税项维持

- 企业的其他相关所得税纳税事项(尚未确认损失/分期确认收入)保持不变

刘
成
伟

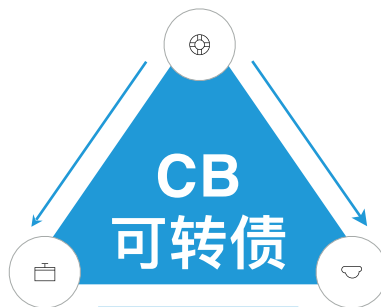
可转换债券CB转股的EIT所得税处理



税务总局公告2021年第17号

CB购买方(债券持有人)

- 在持有期间，按照约定利率取得的利息收入，应当依法申报缴纳企业所得税
- 转换为股票时，将应收未收利息一并转为股票的，该应收未收利息即使会计上未确认收入，税收上也应当作为当期利息收入申报纳税
- 转换后，以该债券购买价、应收未收利息和支付的相关税费为该股票投资成本



CB发行方

- 发行方企业发生的可转换债券的利息，按照规定在税前扣除
- 发行方企业按照约定将购买方持有的可转换债券和应付未付利息一并转为股票的，其应付未付利息视同已支付，按照规定在税前扣除

刘
成
伟

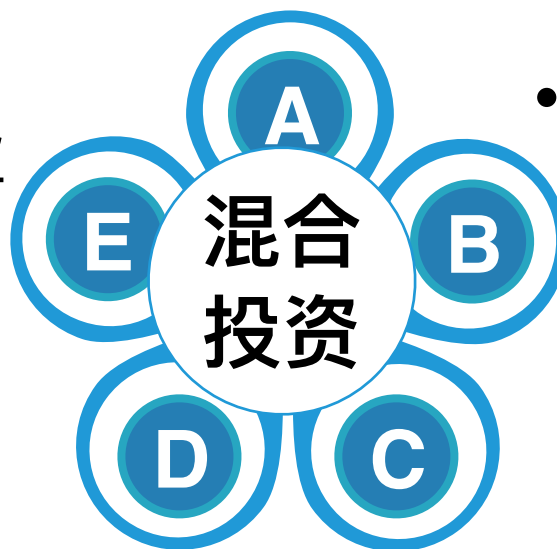
混合性投资（明股实债）的EIT所得税处理



- 税务总局公告2013年第41号，企业混合性投资业务，是指**兼具权益和债权双重特性**的投资业务
- 同时符合下列条件的混合性投资业务，可按利息支出及债务重组损益进行企业所得税处理

- 被投资企业需按约定的利率定期支付利息（或定期支付保底利息/固定利润/固定股息）

- 投资企业不参与被投资企业日常生产经营活动



- 有明确的投资期限或特定的投资条件，并在投资期满或者满足特定投资条件后，被投资企业需**赎回**投资或偿还本金

- 投资企业不具有**选举权**和**被选举权**

- 投资企业对被投资企业净资产**不拥有所有权**

刘
成
伟

混合性投资（明股实债）的EIT所得税处理(续)



- 按股息支付处理，同时符合以下情形的，境内被投资企业向境外投资者支付的利息应视为股息，不得进行税前扣除：

- 境外投资者与境内被投资企业构成关联关系
- 境外投资者所在国家/地区将该项投资收益认定为权益性投资收益，且不征收企业所得税

税务总局公告
2021年第17号

跨境
投资

- 按利息支付处理，境外投资者在境内从事混合性投资业务，满足2013年第41号条件的，可按该公告进行企业所得税处理

支付
利息

- 对于被投资企业支付的利息

- 投资企业应于被投资企业应付利息的日期，确认收入的实现并计入当期应纳税所得额
- 被投资企业应于应付利息的日期，确认利息支出，并按税法和2011年第34号规定，进行税前扣除[不超过同期同类贷款利息]

税务总局公告
2013年第41号

混合
投资

赎回
投资

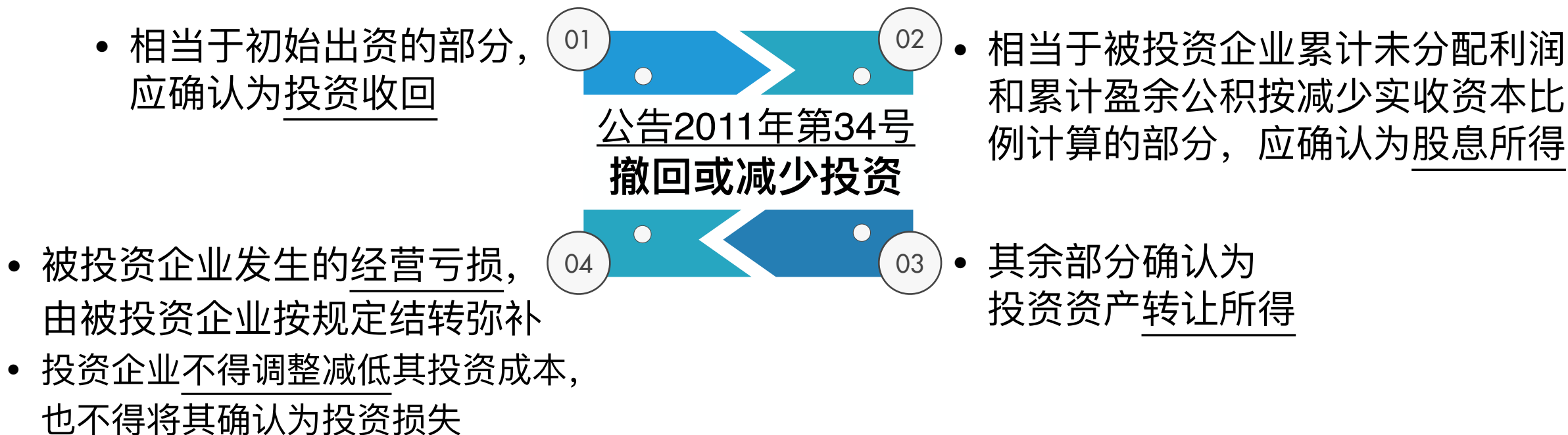
- 对于被投资企业赎回的投资
- 投资双方应于赎回时将赎价与投资成本之间的差额确认为债务重组损益，分别计入当期应纳税所得额

刘
成
伟

投资撤回/减少投资的EIT所得税处理



刘
成
伟



承债式转让的个人所得税IIT



- 签订股权转让协议，以转让公司**全部资产**方式将股权转让给新股东，协议约定时间以前的债权债务由原股东负责（原股东承担的债务不包括应付未付股东的利润），协议约定时间以后的债权债务由新股东负责。原股东取得股权转让所得应按“**财产转让所得**”项目征个税

承债式转让

先清收后分配



国税函

[2007]244号

先分配再清收

刘
成
伟

- 原股东取得转让收入后，根据持股比例先清收债权、归还债务后，再对每个股东进行分配的
- 应纳税所得额 = (原股东股权转让总收入 - 原股东承担的债务总额 + 原股东所收回的债权总额 - 注册资本额 - 股权转让过程中的有关税费) × 原股东持股比例

- 原股东取得转让收入后，根据持股比例对股权转让收入、债权债务进行分配的
- 应纳税所得额 = 原股东分配取得股权转让收入 + 原股东清收公司债权收入 - 原股东承担公司债务支出 - 原股东向公司投资成本

05

跨境交易的EIT特殊税务处理

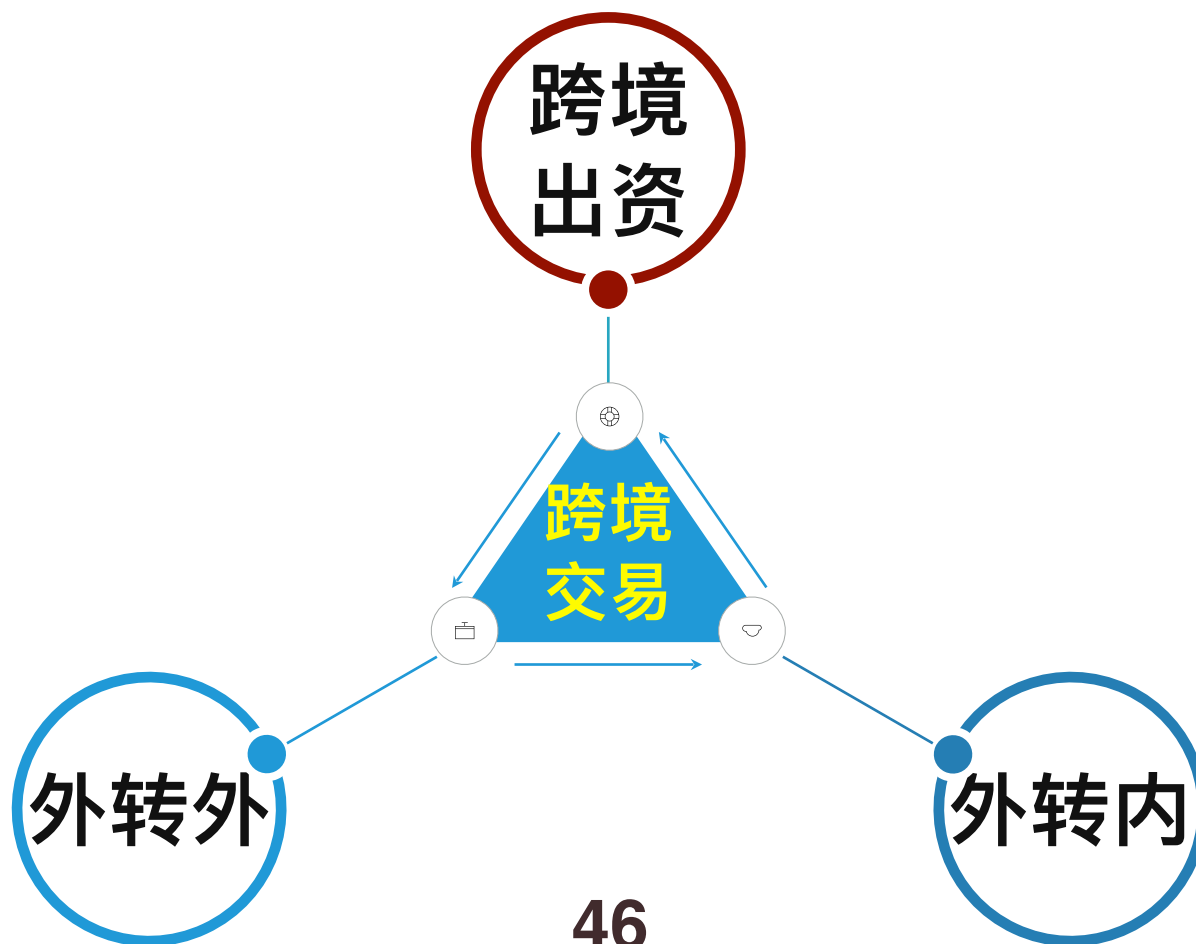


ListCo

EIT所得税特殊税务处理的适用场景—跨境交易



- 除应符合通用条件(合理商业目的；标的占比50%以上；股权对价占比85%以上；交易后12个月内主业不变更，对价股权不转让等)，跨境交易若要选择适用EIT特殊税务处理，交易要素还应符合额外条件



刘
成
伟

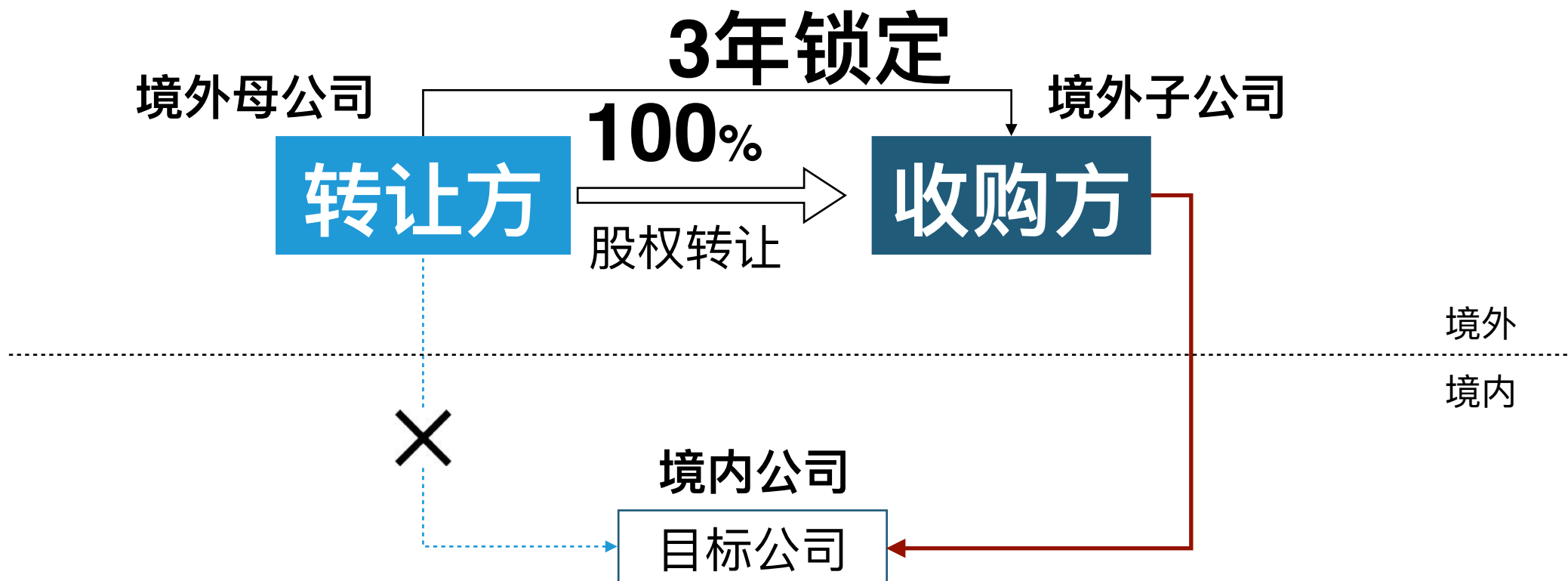
46

跨境交易之EIT特殊税务处理—外转外



• 交易要素，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
- 转让方向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

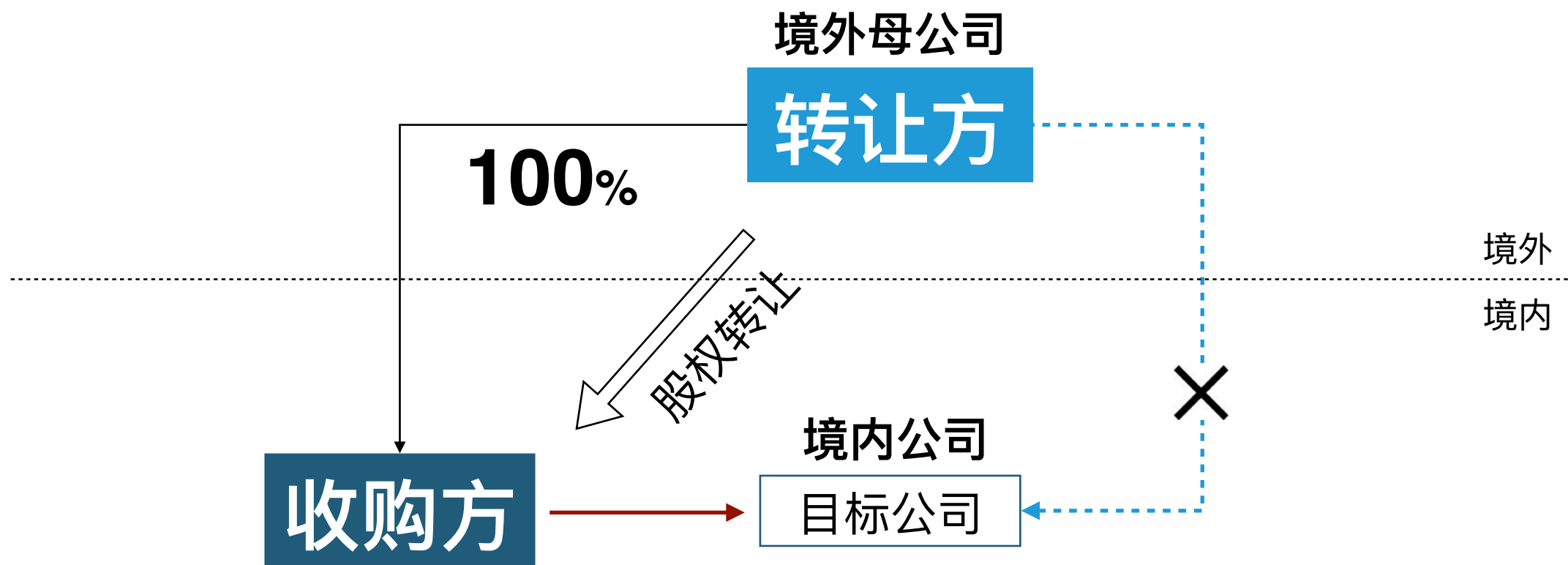


刘
成
伟



跨境交易之EIT特殊税务处理—外(母)转内(子)

- 交易要素，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

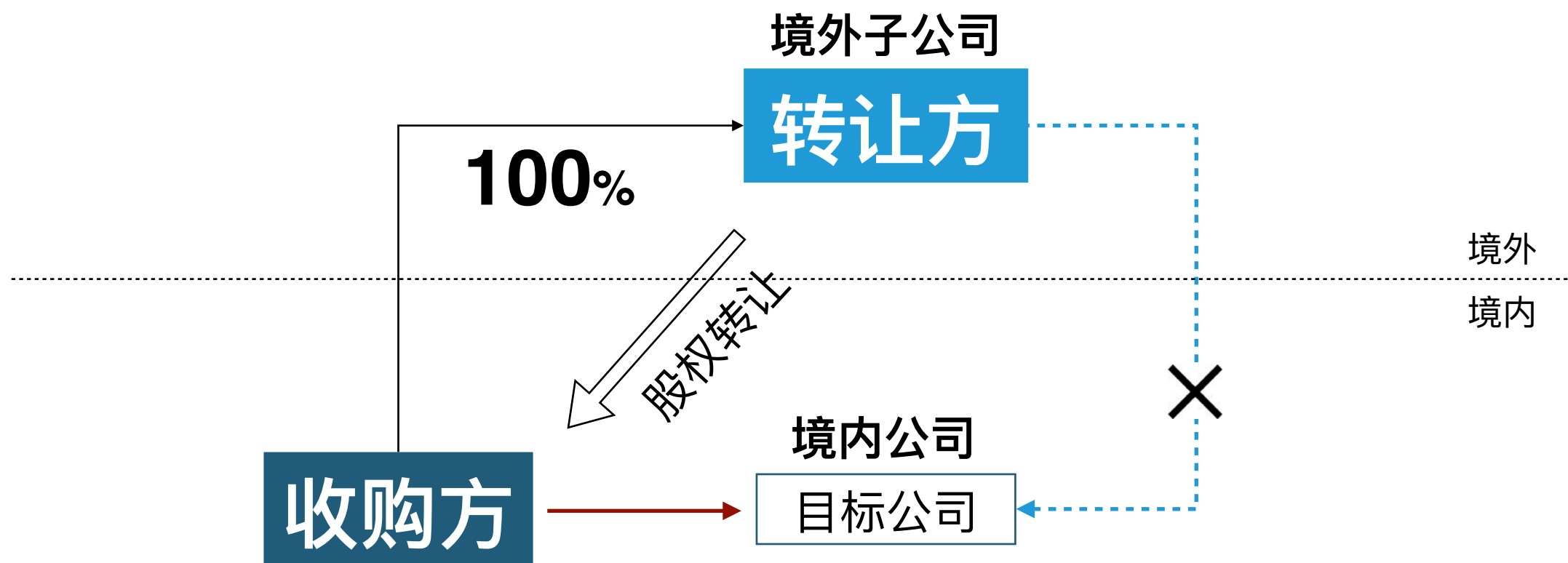


刘
成
伟



跨境交易之EIT特殊税务处理—外(子)转内(母)

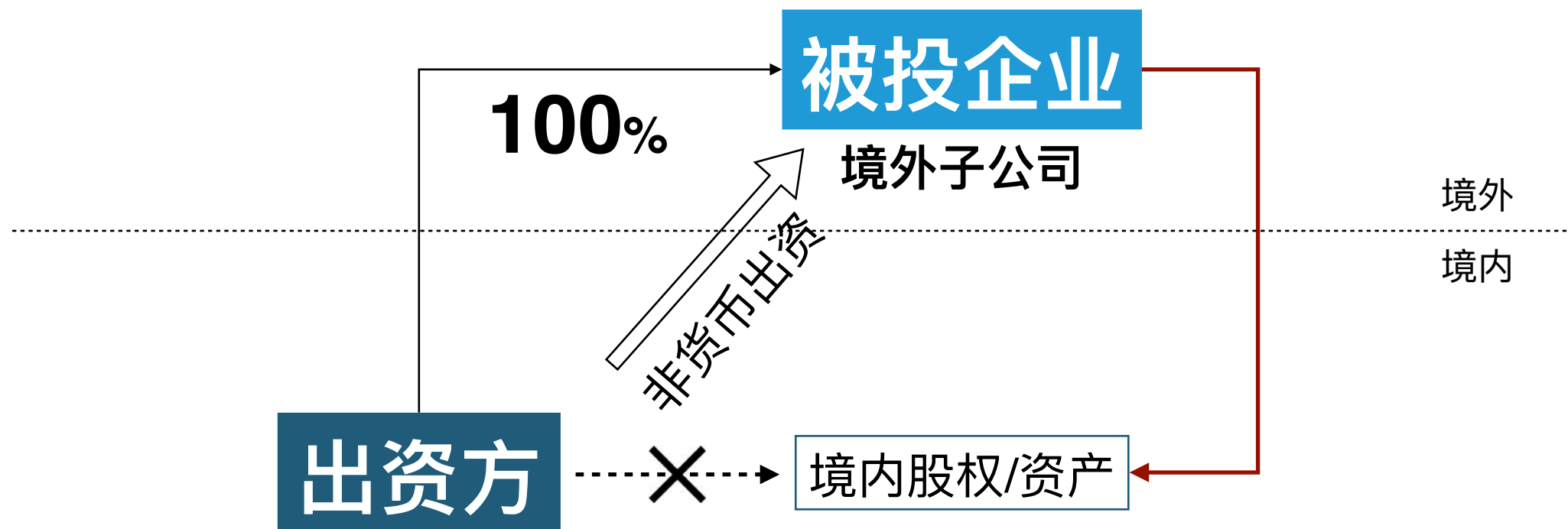
- 交易要素，非居民企业，向与其具有**100%直接控股关系的居民企业**，转让其拥有的另一居民企业股权



跨境交易之EIT特殊税务处理—跨境出资(境内资产)



- 交易要素，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
- 居民企业出资资产或股权转让收益如选择特殊性税务处理，可在**10年内均匀**计入各年所得



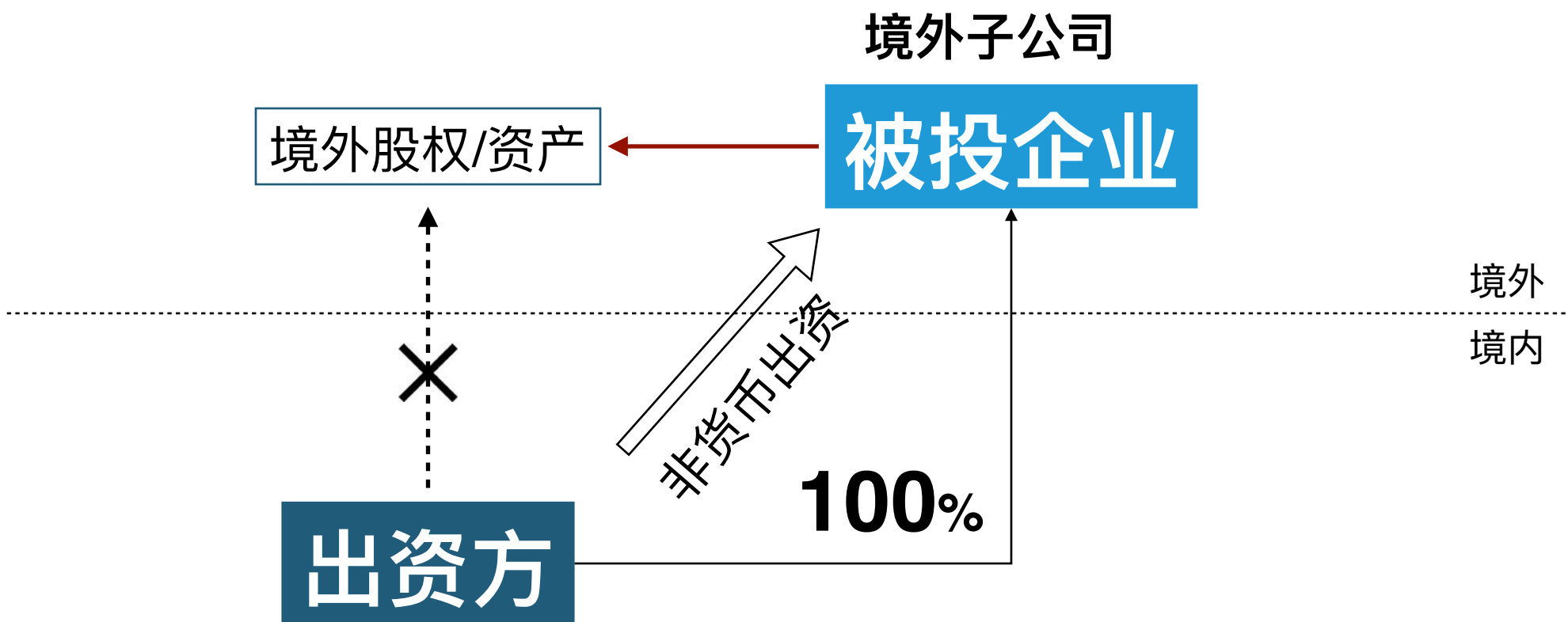
刘
成
伟

- 居民企业/出资方，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



跨境交易之EIT特殊税务处理—跨境出资(境外资产)

- 交易要素，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



刘
成
伟

所得税
并购重组特殊税务处理

•
•
•

并购重组税务

ListCo

THANKS

刘成伟
