

## 财税【2009】59号文件及2010年4号公告解读

59号文件原文	4号公告原文	张伟的学习体会
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）	<p>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）</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>特此公告。</p>	<p><b>4号公告总体印象：</b></p> <p><b>（一）明确自2010年1月1日执行，同时具有追溯力。</b></p> <p>一是，原来已经备案，但是备案资料没有按照本办法规定准备资料的，要求补备资料；二是，如果认为业务复杂，对是否适用特殊性税务处理有疑问的，或者为了避免未来的税务检查风险，从而需要申请确认的，可以补充申请确认；三是，08-09两个年度企业重组业务，没有备案的，也可以补充备案，即原来没有按照规定备案的，仍然可以补充程序。按照这个说法，应该是即使这两年没有备案的，也不用加收滞纳金。</p> <p>由于总局重组办法出的较晚，导致一些企业不知道如何备案，而没有备案，不进行处理，应当是符合过错原则基本精神的。</p> <p><b>（二）总体感觉主题词：明确概念，规范程序，界定政策。</b></p> <p><b>4号公告解释了10个重组概念，规范了7个重组管理程序，明确了三个具体政策含义。</b></p> <p>59号文件是框架性文件，管理办法除了规范备案程序外，还应该肩负这将一些不明确政策明确的责任，但是本办法，对这些模糊政策明确的太少，基本成为纯程序的文件，对备案及备查资料的要求，比较详细，比较具有可操作性，而对需要明确的政策细节，避重就轻。在59号文件出台长达一年后的时间，对重组这样一个问题，拿出这样一个配套政策来，个人认为，并不十分完美。很多重组政策问题，纳税人只能继续在黑暗中摸索。</p>

		<p>文件第六条关于控股企业的解释，大大增大了特殊性税务处理的适用范围，研究 2008-2010 年三年的上市公司重组，不符合特殊性税务处理条件的情形，往往有二：</p> <p>一是<b>股权支付比例达不到 85%</b>，如果按照本办法第六条的口径解释股权支付额，大部分上市公司重组都会符合股权支付额的比例要求。<b>例如：</b>上海锦江股份重大资产置换暨关联交易重组，如果股权支付额中控股企业解释为母公司，则该企业的重组不符合特殊性税务处理条件，而 4 号公告解释为子公司，则该公司的重组行为符合特殊性税务处理条件。</p> <p>二是<b>购买股权比例达不到 75%</b>，在 2010 年上市公司公告中，仅举几例：①老凤祥股份定向增发购买黄浦区国资委持有的老凤祥有限公司 27.57 的股份；②无锡小天鹅拟发行股份购买实际控制人美的持有的荣事达洗衣设备 69.47 的股份；③ST 张铜拟发行股份购买沙钢集团持有的淮钢特钢 63.79%的股份；④安琪酵母股份有限公司向湖北日升科技有限公司发行股份购买其持有的安琪酵母（伊犁）有限公司 30%股权、安琪酵母（赤峰）有限公司 10.5%股权和宜昌宏裕塑业有限责任公司 65%股权。以上都属于收购股权比例达不到 75%，不符合特殊性税务处理的条件，这些企业存在重大税收风险。</p> <p>天津港发展收购天津港股份则是多方面都不符合特殊性税务处理条件的公开案例。<b>第一</b>，天津港发展收购天津港股份有限公司股权 56.81%，不够 75%的比例，<b>第二</b>，天津港发展支付对价 109.6 亿元中，现金对价 39.3 亿元，远远超过 15%的非股权支付额限制。</p> <p><b>（三）明确概念</b></p> <p>1、<b>当事各方（第三条）：</b>不同的交易方式，是同股东打交道，还是对方企业打交道，情形不同，当事各方不同。</p> <p>2、<b>重组主导方（第十七条）：</b>一般是取得所得的单位，或存续企</p>
--	--	---

		<p>业。</p> <p>3、实质性经营资产（第五条）</p> <p>4、股权支付额（第六条）</p> <p>5、评估机构（第九条）</p> <p>6、重组日（第七条）</p> <p>7、重组业务完成年度（第八条）</p> <p>8、备查、备案、申请确认（十六条）</p> <p>9、原主要股东（第二十条）</p> <p>10、同一控制下的合并（第二十一条）</p> <p>以上排序具有逻辑关系。</p> <p><b>（四）规范程序</b></p> <p><b>重组业务的程序规范主要有以下几项：</b></p> <p>1、<b>一般性税务处理：</b>准备备查资料（首次提出）</p> <p>2、<b>特殊性税务处理：</b>①备案资料或②申请确认</p> <p>3、<b>后续管理：</b>29-31 条，①提交书面情况说明，②条件变化补税，③主动监控，三项管理措施</p> <p>4、<b>多步骤交易原则税务处理程序：</b>32-33 条，人性化职业判断</p> <p>5、<b>涉外特殊性税务处理：</b>还要按照非居民管理备案，要报省级税务机关批准。</p> <p>6、<b>视同清算处理：</b>报送资料</p> <p>7、<b>经营连续性和权益连续性监管：</b>备案资料中有两个书面承诺，事后管理有一个书面情况说明。</p> <p><b>（四）放宽（政策）口径</b></p> <p>4 号公告明确的实体性政策大约有三方面，总体上趋于宽松。</p> <p>（1）第六条：明确控股企业实质是子公司，而非母公司的含义。该条款既是明确概念，又是重大政策的明确。</p>
--	--	--

		<p>(2) 第十五条和二十八条：明确 59 号文件存续企业税收优惠的享受方法，仅适用于过渡期税收优惠，即：过去按照企业享受税收优惠的方式。而项目优惠，则要按照条例第 89 条执行。</p> <p>二十八条明确了特殊性税务处理条件下，被合并企业享受过渡期税收优惠的处理原则，部分消弭了争议。但是该问题，仍然有未确定问题有待明确。</p> <p>(3) 第二十六条：明确特殊性税务处理下，被合并企业的亏损弥补限额是按照年度处理，而不是总的限额。</p>
<p>根据《中华人民共和国企业所得税法》第二十条和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(国务院令 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：</p>	<p>第一章 总则及定义</p> <p>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。</p>	<p><b>(一) 规范性文件的第一条，一般都是法律渊源。</b></p> <p>59 号文件是新企业所得税法的重大配套文件，其直接法律渊源为法 20 条及条例 75 条，而本办法则是 59 号文件的实施性文件。</p> <p><b>法第二十条</b> 本章规定的收入、扣除的具体范围、标准和资产的税务处理的具体办法，由国务院财政、税务主管部门规定。</p> <p><b>第七十五条</b> 除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业在重组过程中，应当在交易发生时确认有关资产的转让所得或者损失，相关资产应当按照交易价格重新确定计税基础。</p> <p>因此，条例 75 条确定一般重组按照交易价格作为交易基础；而授权国务院财政、税务主管部门另行规定特殊税务处理。</p> <p><b>因此，关于资产的税务处理，是“三层授权”的过程。</b></p> <p><b>(二) 4 号公告主要是程序性文件要求。</b></p> <p>本办法的法律渊源，加入了《征管法》及其实施细则，说明本文件主要是程序性文件，而非实体性文件。</p> <p><b>(三) 59 号文件实质上是对《企业所得税法》及其条例交易行为适用税收规则的例外情形。</b></p> <p><b>(1)《企业所得税法》及其条例贯穿着一根红线即：法人所得税制度。</b>法人税制要求，资产在不同的法人之间流转，资产的隐含增值原则上要得到实现。其含义有三，一是，资产在不同法人之间流转，主</p>

		<p>要方式是销售，即获得了现金性质的对价；<b>二是</b>，资产在不同法人之间的流转，没有获得现金对价，则视同销售。<b>三是</b>，资产在法人内部的流转及形态变化，由于资产的所有权没有在法人间发生变化，不符合法人税制的定义，因此其隐含的增值，不必得到实现，即：不用视同销售，改变了过去财税【1996】79号文件的规定。</p> <p><b>（2）59号文件是法人所得税制度的例外规定。</b></p> <p>如果大额资产，基本上是所有资产的流转，实质是资本运作，对实体生产经营并无影响。处于税收中性与纳税必要资金原则的立场，59号文件规定符合规定条件的情况下，可以采取特殊税务处理，即：递延纳税。</p> <p>即：59号文件是对法人税制的例外性规定。</p>
<p><b>一、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。</b></p>	<p><b>第二条</b> 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。</p>	<p>重组业务是指6类重组。本条无实际意义，是文件的概念解释，以便行文。</p> <p>本条解释了企业重组在59号文件中的特殊概念，59号文件定义的重组，是本通知所称的企业重组，同会计意义上的重组，以及国资委所说的重组业务不同。国资委经常主导所谓无偿划转的重组，税收上不予认可。</p> <p>即：必须是法律结构（分立、合并、法律形式的简单改变）或经济结构（资产收购、股权收购、债务重组）重大改变的交易。</p> <p>包括6种重组方式。</p>
	<p><b>第三条</b> 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：</p> <p>（一）债务重组中当事各方，指债务人及债权人。</p> <p>（二）股权收购中当事各方，指收购方、转让方及被收购企业。</p> <p>（三）资产收购中当事各方，指转让方、</p>	<p><b>依然是概念解释。</b></p> <p>股权收购、合并、分立，实际上是同标的企业股东打交道，所以当事各方要求有标的企业的股东；而资产收购是同标的企业本身打交道，因此当事各方不用有对方股东。</p> <p>债务重组和资产收购，不涉及股东层面，因此当事各方为两方；而股权收购、合并、分立，涉及股东层面，当事各方为三方。</p> <p><b>（一）资产收购、股权收购、合并，本质上是一样的，都是“经</b></p>

	<p>受让方。</p> <p>（四）合并中当事各方，指合并企业、被合并企业及各方股东。</p> <p>（五）分立中当事各方，指分立企业、被分立企业及各方股东。</p>	<p><b>济意义上的合并”，或者叫“资本扩张”。</b></p> <p>例如，A 公司想要合并 B 公司的子公司 B1 公司，可以采取三个办法，<b>第一</b>，直接和 B1 公司的管理当局打交道，将其实质性经营资产购买过来，B1 公司不解散，但是不再有实质性经营；<b>第二</b>，和 B1 公司的股东打交道，购买其持有 B1 公司的股权，此时称之为“控股合并”，B1 公司依然存续，并且有实质性经营，只是股东发生了变化；<b>第三</b>，和 B1 公司的股东打交道，购买 B1 公司的全部资产、负债、劳动力，B1 公司解散，B1 公司的资产纳入 A 公司，或者是新设的公司。</p> <p>因此，重组形式不同，其当事各方也不尽相同；</p> <p><b>（二）投资、分立，本质上都是资本的收缩。</b></p> <p>只是，投资是分立出自己的子公司，而分立这是分立出兄弟公司，本质上并没有不同，只是由于经营架构的需要不同而已。</p>
<p><b>（一）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。</b></p>		<p>因为合并、分立也会引起注册名称、住所、企业组织形式等的改变，但是本文件中的“法律形式改变”是除了其他重组类型涉及到的。法律形式的变更，有三种情况下，不能适用特殊性税务处理。第一，企业由法人企业改变为个人独资企业和合伙企业，即：由缴纳企业所得税改变为缴纳个人所得税；第二，企业注册地址由境内改变为国外，即：改变了税收管辖权；第三，由高税率地区迁移到低税率地区。</p> <p>在美国还有一种情况下，要进行清算处理，即：由核定征收（s 型）企业改变为查账（c 型）征收企业，或者由查账（c 型）征收企业改变为核定（s 型）征收企业。</p>
<p><b>（二）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。</b></p>		<p>59 号文件定义的债务重组，其前提条件是债务人发生财务困难的情况下，债权人的让步事项，如果债务人没有发生财务困难，而是为了避税的目的进行的债务重组，不能享受特殊性税务处理待遇。</p> <p>只有有让步才是债务重组，用非货币性资产偿债，如果没有让步，不属于债务重组。</p> <p>例如：A 企业负债 1000 万元，用价值 1000 万元的存货偿债，由</p>



		于没有让步条款，因此不属于债务重组的范畴，只是属于一般的非货币性资产交换。反之，如果用价值 600 万的存货偿债，则属于债务重组的范畴。
（三）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。		<p>本文件中的股权收购是指大额股权交易，要达到对被收购企业控制的程度。符合特殊重组条件的股权收购，实际上是以股权作为资产来投资或换股的行为。</p> <p>1、59 号文件的股权收购同一般小量收购股权不同，是指达到对被收购企业控制的交易。</p> <p>2、即使通过收购能够达到对被收购企业控制，仍然要符合 59 号文件第 5 条的 5 个条件，才能享受特殊性税务处理待遇。</p>
（四）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）实质性经营性资产的交易。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。		<p>文件中的资产收购是指购买实质经营性资产的行为。符合特殊性税务处理的资产收购，实际上是大量资产进行投资的过程。</p> <p>①<b>股权收购</b>：达到对被收购企业控制。</p> <p>②<b>资产收购</b>：购买实质性经营资产。</p> <p>③<b>合并</b>：购买对方全部净资产。</p> <p>资产收购、股权收购与合并密不可分。都是为了实现对对方资产的控制，只是交易形式不同，三者并没有完全明确的界限。</p> <p>1、资产收购：有些企业为了避免并购企业麻烦的法律与报批手续，采取了将对方企业全部经营性资产收购的方式，实质上实现对对方的合并。所以资产收购可以看做是“经济意义上的合并”模式。资产收购，支付对价的对象是拥有被收购资产的企业本身，而不是被收购企业的股东。</p> <p>2、股权收购：通常称之为经济意义上的合并。是为了合并对方企业的子公司，而不同对方企业打交道，而是同对方企业的母公司打交道，进行并购，但是被收购企业保持原来的独立法律形式。</p> <p>3、企业合并：是同被收购企业的股东打交道，但是被收购企业不保持原来的法律形式，而是并入合并企业的做法。</p> <p>因此，三者只是交易模式不同，都是为了实现对对方资产的控制，没有明确的界限。企业在进行重组时，要考虑三种做法的各个税收待</p>

		<p>遇，以确定重组模式。因此，企业收购股权时，进行筹划要考虑三类模式。</p> <p>第一，购买资产。第二，购买股权。第三，将对方企业合并。或者创造条件进行三种模式的组合处理，例如：为了买对方的地，可以采取让对方将地分立出去，然后购买股权。或者让对方分立出去，然后进行合并。</p>
<p>（五）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。</p>		<p><b>注意点：</b></p> <p>1、合并必须是将全部资产和负债转让的行为。而资产收购则是实质性经营资产转让的行为。</p> <p>2、合并分为新设合并和存续合并。</p> <p>3、合并是依法合并。根据《公司法》186 条规定，一般企业注销需要进行公司法意义上的清算，而依法合并给了一条“只解散不清算”的途径，而法律上不进行清算，并不等于税收上不清算。在实施一般性税务处理的情况下，虽然法律上无需清算，税收上要进行清算。</p>
<p>（六）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。</p>		<p>1、分立分为新设分立和存续分立。</p> <p>2、分立的具体形式又分为换股分立和普通分立，只有普通分立才符合特殊性税务处理的定义，换股分立不符合特殊性税务处理定义。而这一点在 119 号文件中并未区分。也有人将分立分为让产分股和让产赎股。</p>
	<p>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。</p>	<p><b>对本条款应该正确理解，如果表述为：对股权支付额部分应该统一按一般性或特殊性税务处理，更为恰当。</b></p> <p>例如，A 公司收购 b1 公司持有 B 公司 70% 股权，收购 b2 公司持有的 B 公司 10% 股权，支付对价为 8000 万元，给 b1 公司定向增发相当于 7000 万元的本公司股票，给 b2 公司支付 1000 万元现金。该重组交易符合特殊税务处理的定义。但是 B2 公司不能按照特殊性税务处理，而是要按照一般性税务处理的原则。</p>



		<p>即：非股权支付额，是一定要按照一般性税务处理的，而股权支付额，要统一按照一般性税务处理，或者特殊性税务处理。</p>
	<p>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。</p>	<p>例如：A 公司将 B 公司 75%以上的资产收购，但是如果 B 公司保留了核心自主知识产权，则该业务不构成 59 号文件的资产收购，只是一般的资产交易。</p> <p>59 号文件实质针对的是资本层面的问题，而非针对一般的大宗资产交易。</p>
<p>二、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。</p>	<p>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。</p>	<p>四号公告看似是程序性文件，其实第六条的解释，是非常非常重要的实质性政策解释。</p> <p>将 59 号文件第二条的控股企业解释为子公司，同此前普遍理解发生重大颠覆性变化，是对以前理念的重大修正。</p> <p>目前股权支付额的支付途径主要有两个</p> <p>1、收购方定向增发。或者说资产拥有一方将自己的资产投资到股权收购方。</p> <p>2、收购方以直接持有的股份支付，办法没有限制持有股份的比例，即：换股。</p> <p>（一）4 号公告讨论稿层曾表述为：“其控股企业”是指由直接持有或控制 50%以上本企业股份的企业，即：母公司。</p> <p>笔者曾经针对该问题就教过财政部和总局三位参与制定 59 号文件的领导，其说法众口一词，即：这里的控股企业是指母公司，以保证权益的连续性。笔者对这种观点，深表赞同。</p> <p>收购企业以其子公司作为对价进行支付，是普通的非货币性资产交换，不属于股权支付。</p> <p>这是因为，如果收购企业以自己的股份支付对价，被收购企业的股东通过持有收购企业的股份，间接对原来持有的资产（或子公司）依然进行控制，保持了权益的连续性。</p>

		<p>以母公司的股份进行支付，被收购企业的股东通过持有收购企业母公司的股份，间接持有收购企业的股份，又通过间接持有收购企业的股份，保持对被收购资产（股份）权益的连续性。而如果支付的是收购企业子公司的股份，则不能保持收购的连续性。</p> <p>通常，收购企业以自己母公司股份支付的目的是为了隔离风险或者规避法律的限制。例如，某些企业不允许外国企业收购，因此外国企业可能在中国大陆建立一个全资控股企业，通过该企业进行收购，而支付国外公司的股份。这种三角收购符合权益的连续性，可以认定符合特殊性税务处理的条件。</p> <p><b>（二）本办法第六条明确“控股企业”为本企业直接持有股份的企业，属于理解的重大变化。</b></p> <p>如果以自己子公司的股权进行支付，只是简单的非货币性资产交换，而办法明确属于股权支付，使得特殊性税务处理的范围大大扩大。</p> <p><b>笔者考虑可能有两种可能：</b></p> <p>第一，最近温总理讲话要求财税政策支持国有企业重组改制，可能明确控股企业为子公司，扩大政策适用范围，即是总局讲政治的具体表现。</p> <p>第二，最近研究上市公司案例，股权支付额大不到比例的很多，大面积的上市公司重组不能适用 59 号文件的条件，说明政策本身的适用性存在很大问题，加之利益集团，必将加强对总局的政策说服工作，通过放宽政策，增强政策的实用性。</p> <p><b>（三）如果改为子公司概念，那么 59 号文件第 6 条的逻辑关系，又有问题了。</b></p> <p>“. 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。”</p> <p>如果被收购企业的原计税基础是 500 万元，而支付对价子公司的计税基础是 800 万元，取得的被收购企业股权的计税基础却要按照 500 万元确定，岂不是搞笑？难度还要确认一块损失么？？</p>
--	--	--

		<p>3、有说法是“互为收购”，这也站不住脚，因为 59 号文件被收购企业是有定义的，要满足 75%条件的，不能说互为收购，例如：某企业收购 A 公司子公司 a1 公司 100%股权，被收购股权计税基础为 500 万，用自己的子公司 b 公司 30%的股份收购，其计税基础为 800 万元。被收购企业股权只能是 a1 的股权，因为这才符合 75%条件，所以说不能说互为收购。</p> <p>当然双方都符合 75%条件，就更热闹了！</p> <p>在办法第六条对控股企业解释已成定局的情况下，需要对 59 号文件的各种操作模式进行评估。</p> <p><b>（四）为什么对特殊性税务处理规定“股份支付”的比例？</b></p> <p><b>股权支付比例的规定，是由于“纳税必要资金”原则的要求。</b></p> <p>在资产收购、股权收购、合并、分立中，股权支付额支付比例都不得少于 85%。之所以国家给予资产重组特殊税收待遇，是因为在资产重组中，虽然资产重组交易时在不同法人主体间完成，按照法人所得税制度，其所得应当实现缴纳企业所得税。</p> <p>由于大部分都是股权支付，同时也意味着转让资产、股权的企业没有“纳税必要资金”，或者需要筹措重组纳税资金，才能使得重组业务得以进行，因此企业增加了筹资成本，可能使得重组不能继续。因此，为了是税收不干扰经济决策，实现税收上的中性，给予特殊性税务处理。<b>因此这部分所得不必马上实现，而可以给予递延纳税的特殊重组待遇。</b></p> <p><b>（五）以承担债务的形式支付对价，属于非股权支付额。但是要正确认识什么是承担债务的形式。（该条款非常重要）</b></p> <p>例如：A 公司吸收合并 B 公司，B 公司的资产为 200 万元，负债 100 万元，即净资产为 100 万元。B 公司支付给 B 公司股东 100 万元，并承担合并企业 100 万元的债务。</p> <p>这里承担 100 万元的债务不属于非股权支付额，因为 A 企业收购的就是 100 万元的净资产。反之，如果 A 公司以 80 万的自己股票+承</p>
--	--	---

		<p>担 B 公司母公司其他债务 20 万元+100 万元承担债务的方式支付对价，则只有 20 万元属于非股权支付额。</p> <p>再比如：收购资产组合（资产+负债），这里的负债也不作为非股权支付。只有另行承担债务，才是非股权支付。</p> <p><b>（六）59 号文件股权支付额定为 85%比例，同国税发【2000】118 号文件有所放宽。</b></p> <p>118 号文件的整体资产转让（相当于 59 号文件的资产收购）中，将比例定为 80%。但是 118 号文件表述为，股权支付额不高于股票票面价值后股本价值的 20%，而 59 号文件则是非股权支付额不高于公允价值的 15%，虽然比例减少了，但是由于其分母的大小显然不同，因此反而是有所放松。</p>
三、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。		<p>59 号文件将以前的应税重组和免税重组改为一般性税务处理和特殊性税务处理，表述更为准确。因为其实，59 号文件的特殊性税务处理并不是免税，而是递延纳税，以前表述为应税重组和免税改组，并不准确。</p> <p>由于纳税必要资金原则，给予企业重组的税收优惠政策，具体又分为三种形式：</p> <p><b>（一）确定性递延。</b></p> <p>1、5 年递延。适用于债务重组。</p> <p>2、10 年递延。适用于居民企业以自己的资产、股份向境外投资。</p> <p><b>（二）不确定性递延。</b></p> <p>1、法律形式的简单改变。</p> <p>2、股权收购、资产收购、合并、分立。</p> <p>在新企业所得税法实施之前，大型国企上市往往采取完全免税的重组。例如：中国人寿、中国银行等将投资资产的评估增值形成的税款进行“税转股”，其资产按照公允价值折旧或摊销。</p> <p><b>（三）免税</b></p> <p><b>适用于债转股。</b>债务清偿不确认所得，而且债权人按照债务作为股权投资成本。是实实在在的免税。</p> <p>2008 年以前，财政部和国家税务总局对于中国移动、联通、人</p>

		<p>寿等上市改组时，均给予了“税转股”的纯粹免税待遇。</p> <p><b>因此，得出结论：</b>递延纳税就是资产转让方不确认所得，但是接受资产方应按照资产原计税基础确定，将隐含增值继续保留。而免税则是资产转让方不确认所得，资产接收方按照公允价值确认折旧或摊销的计税基础。</p>
	<p>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：</p> <p>（一）债务重组，以债务重组合同或协议生效日为重组日。</p> <p>（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。</p> <p>（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。</p> <p>（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。</p> <p>（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。</p>	<p>59号文件第五条第（三）款规定：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。第（五）款规定：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。</p> <p>因此，如何计算12个月日期，就需要有明确的企业重组日的界定。</p> <p>办法对重组日的界定，体现了“法定主义”和“实质重于形式”结合的原则。例如：股权收购不但强调法律上完成了变更手续，也强调转让协议生效；资产收购既强调转让协议的法律程序，也强调资产实际交割；企业合并和分立，既强调工商变更，也强调取得资产所有权。</p>
	<p>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。</p>	<p>59号文件第十一条规定，当事各方应在重组完成当年企业所得税纳税申报时，向主管税务机关提交书面备案资料。</p> <p>因此，办法第三条解释什么是当事各方，而本条解释什么是重组年度，以确定资料备案年度。</p>

	<p>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。</p>	<p><b>一是</b>，具有合法资质的评估机构。<b>二是</b>，必须是中国的资产评估机构。涉及到跨境重组的，境外评估机构的评估报告，不是 4 号公告认可的评估机构。</p>
<p>四、企业重组，除符合本通知规定适用特殊性税务处理规定的，按以下规定进行税务处理：</p> <p>（一）企业由法人转变为企业独资企业、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。</p> <p>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。</p>	<p>第二章 企业重组一般性税务处理管理</p> <p>第十条 企业发生《通知》第四条第（一）项规定的由法人转变为企业独资企业、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。</p> <p>企业在报送《企业清算所得税申报表》时，应附送以下资料：</p> <p>（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；</p> <p>（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；</p> <p>（三）企业债权、债务处理或归属情况说明；</p> <p>（四）主管税务机关要求提供的其他资料证明。</p>	<p><b>（一）59 号文件规定 2 种情况要视同企业清算、分配、投资。</b></p> <p>1、法人变为个人独资企业、合伙企业。企业所得税纳税主体改变为个人所得税纳税人了，要进行所得税清算。</p> <p>2、登记注册地转移到境外。税收管辖权发生了变化。</p> <p><b>总结：</b>税种管辖权或地域管辖权发生了变化，要进行清算。</p> <p>在国内低税率地区转移到高税率地区，不用清算。但是其低税率优惠肯定是不能再享受了。。</p> <p>疑问：由高税率地区迁移到低税率地区，是否需要认定为清算、分配、股东重新投资？</p> <p><b>（二）清算所得税处理的步骤</b></p> <p>根据财税【2009】60 号文件第三条规定，<b>清算所得税</b>处理分为 6 个步骤：</p> <p>1、全部资产均应按可变现价值或交易价格，确认资产转让所得或损失。</p> <p>企业在正常经营过程中，由于持续经营假设，采用历史成本原则计价，在清算时，改变持续经营假设，对资产要按照可变现价值计价，并且就可变现价值同计税基础的差额缴纳清算所得税。因此 4 号公告要求将资产的计税基础与评估机构出具的资产评估报告备案。</p> <p>2、确认债权清理、债务清偿的所得或损失；</p> <p>因此，4 号公告要求提供企业债权、债务处理或归属情况说明。</p> <p>3、改变持续经营核算原则，对预提或待摊性质的费用进行</p> <p>4、依法弥补亏损，确定清算所得；</p> <p>5、计算并缴纳清算所得税；</p> <p>6、确定可向股东分配的剩余财产、应付股息等。</p> <p><b>（三）分配剩余资产。</b></p> <p>7、被清算企业的股东分得的剩余资产的金额，其中相当于被清</p>



		<p>算企业累计未分配利润和累计盈余公积中按该股东所占股份比例计算的部分，应确认为股息所得；（含清算期产生的未分配利润）</p> <p>8、剩余资产减除股息所得后的余额，超过或低于股东投资成本的部分，应确认为股东的投资转让所得或损失。</p> <p><b>（四）视同投资</b></p> <p>9、股东接受剩余资产的计税基础按照公允价值（可变现价值）确定；</p> <p>10、视同将剩余资产投资出去，又成立了新企业，投资出去资产的公允价值同样是可变现价值，因此投资环节，即使视同销售，也无企业所得税产生。</p> <p>11、新企业计税基础按照公允价值确定。</p> <p>以上步骤，不仅仅是法律形式改变视同清算应该遵循，59 号文件的视同清算均应遵循该原则。</p>
<p><b>（二）企业债务重组，相关交易应按以下规定处理：</b></p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>4. 债务人的相关所得税纳税事项原</p>	<p><b>第十一条</b> 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。</p> <p>（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格确认的合法证据等；</p> <p>（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。</p>	<p><b>1、提出了备查资料的概念</b>，从而将重组企业准备资料分为两类，一般说来，一般性税务处理，需要备查资料，而特殊性税务处理，需要备案资料。</p> <p><b>2、正确理解债务重组的含义。</b></p> <p>例如：A 公司欠 B 公司 1000 万元，将自己计税基础为 500 万元，公允价值为 800 万元的资产用于偿债。在该交易中，应实现所得 500 万元，其中视同销售所得 300 万，债务重组 200 万。不能说 500 万元全是债务重组所得。因此计算债务重组所得是否占应纳税所得额 50% 应当按照 200 万计算。</p> <p><b>3、债务重组（尤其是债转股），只是资本结构的一般调整，债务人所得税事项原则上是保持不变的。</b></p> <p>债务重组是资本结构一般变化的一例，实际上，所有的资本结构的一般变化，所得税事项都保持不变。</p> <p><b>例如：</b>外资转内资后，是否需要清算？其亏损是否可以继续弥补？外资转内资属于资本结构的一般调整，不需要清算，其亏损可以继续</p>

则上保持不变。		<p>弥补。国家税务总局在对广东省的国税函【2009】254 号函也说明了该问题。</p> <p>在很多地方，对资本结构的一般变化理解不深刻，对内资转内资进行清算,这是错误的。</p> <p>4、备查资料主要是合同、协议以及重组资产公允价值的证据证明。</p>
<p>（三）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：</p> <p>1. 被收购方应确认股权、资产转让所得或损失。</p> <p>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。</p> <p>3. 被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。</p>	<p>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。</p> <p>（一）当事各方所签订的股权收购、资产收购业务合同或协议；</p> <p>（二）相关股权、资产公允价值的合法证据。</p>	<p>一般性税务处理中，股权收购和资产收购，同一般的资产买卖相同。</p> <p>例如：</p> <p><b>（一）资产收购业务的一般性税务处理</b></p> <p>假设 A 公司将其拥有的资产向 B 企业进行投资，资产的计税基础为 1000 万元，市场公允价值为 2000 万元。假设该项业务不符合特殊性税务处理的条件，税务分析如下：</p> <p>该业务可分解为，A 公司将计税基础为 1000 万元的资产销售，销售价款为 2000 万元，然后用 2000 万元向 B 公司投资。因此税务处理如下：</p> <p>1、A 公司计算所得。A 公司应当视同销售，实现所得 1000 万元（2000 万-1000 万元）；</p> <p>2、B 公司接受资产的计税基础。B 公司接受 A 公司资产的计税基础应为公允价值 2000 万元；</p> <p>3、A 公司取得 B 公司股权的计税基础。A 公司持有 B 公司股权的计税基础应为公允价值 2000 万元。</p> <p><b>（二）股权收购的一般性税务处理</b></p> <p>基本同资产收购相同。</p> <p><b>（三）备查资料</b>依然是重组的合同协议，以及重组资产公允价值的合法凭据。</p>
（四）企业合并，当事各方应按下	第十三条 企业发生《通知》第四条第（四）	1、被合并企业及其股东均应按照清算进行税务处理，具体步骤为

<p>列规定处理：</p> <p>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。</p> <p>2. 被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理。</p> <p>3. 被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补。</p>	<p>项规定的合并，应按照财税[2009]60号文件规定进行清算。</p> <p>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：</p> <p>（一）企业合并的工商部门或其他政府部门的批准文件；</p> <p>（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；</p> <p>（三）企业债务处理或归属情况说明；</p> <p>（四）主管税务机关要求提供的其他资料证明。</p>	<p>以上所述 11 个步骤。</p> <p><b>2、关于资产的税收属性继承问题。</b></p> <p>本文所述：被合并企业的亏损不允许在合并企业结转弥补。</p> <p>这种情形称之为资产税收属性的结转，包含三个方面：（1）计税基础，（2）亏损弥补；（3）税收优惠继承；</p> <p>当被合并企业资产的隐含增值得到实现的时候，即一般性税务处理：（1）合并企业资产计税基础，按照资产隐含增值得到实现以后的公允价值来计算；（2）由于清算所得时允许弥补亏损的，因此其亏损已经被弥补，即使不够弥补的，也不再结转弥补；（3）属于整个企业的过渡性优惠不允许继承；</p> <p>反之当被合并企业资产的隐含增值不必得到实现的时候，即选择特殊性税务处理时：（1）资产的计税基础继续按照原计税基础继承；（2）被合并企业亏损原则上允许继承，当然会受到一定限制；（3）过渡性税收优惠允许继承。</p> <p><b>3、关于亏损企业合并盈利企业问题。</b></p> <p>在一般性税务处理中，被合并企业的亏损不允许结转弥补，但是 59 号文件及其管理办法都没有提到不允许存续企业的亏损进行弥补，因此如果企业以亏损企业作为存续企业去合并盈利企业，虽然不合理，但是找不到税法条款禁止弥补。</p> <p>有一种观点认为，可以用第五条第一款，亏损企业合并盈利企业，没有合理的商业目的来制止，但是合理的商业目的是享受特殊性税务处理的要件，而企业适用一般性税务处理，显然 不能适用 59 号文件第五条第一款。</p> <p>虽然，盈利企业弥补亏损企业，亏损不能结转弥补，反过来以亏损企业弥补盈利企业，其亏损就能得到弥补的情形，显然不合理，但是目前缺乏法定政策来制止这种情形，除非是启动一般反避税条款。</p>
--	---	--

		<p>何况这种情形，也未必就没有合理的商业目的，例如某企业净资产为 5 亿元，但是未分配利润是负数，为了盘活资产，合并一个净资产为 5000 万元的盈利企业，也完全具有合理的商业目的。</p> <p><b>4、合并中商誉的税务处理：视同股东的股权转让所得？</b></p> <p>4 号公告没有规范“被合并企业股东取得的全部股权支付和非股权支付扣除从被合并企业分得的剩余资产后尚有余额的”，即合并商誉的税务处理，在最后一版的重组规程讨论稿中，曾经规定：合并商誉按照股权转让所得处理，例如：</p> <p>合并企业接受被合并企业各项资产和负债，其实就是剩余净资产的公允价值。并不等于被合并企业合并前资产的公允价值。差别在于，净资产的公允价值，已经扣除了清算所得税。例如：某企业全部资产公允价值 200 万元，有负债 50 万元，资产的计税基础是 100 万元。则该企业清算所得为 100 万元，清算所得税 25 万元。股东分得的剩余财产价值为 125 万元，计入未分配利润 75 万元。假设该企业股东长期股权投资的历史成本为 30 万元，合并企业支付股权支付额和非股权支付额之和为 150 万元。则股东的所得为 <math>125-75-30=20</math>（万元），股东的总所得=<math>150-125+20=45</math>（万元），即：股东实现了 25 万的股权转让所得，20 万的清算股权转让所得。</p> <p>合并企业接受资产的公允价值为 125 万元，另外接受了 25 万元购买的商誉，只有在转让的时候，才能扣除。</p> <p><b>5、报送资料同法律形式改变，采取一般性税务处理。即主要是证明清算所得公允性的资料。</b></p>
<p>（五）企业分立，当事各方应按下列规定处理：</p> <p>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</p>	<p>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。</p> <p>被分立企业在报送《企业清算所得纳税</p>	<p>分立分为新设分立和存续分立，4 号公告要求报送清算资料的是新设分立，没有提到存续分立需要备查的资料。其报送资料，同其他清算报送资料相似。</p> <p>存续分立，例如：A 公司有资产计税基础 100 万元，公允价值 200</p>

<p>失。</p> <p>2. 分立企业应按公允价值确认接受资产的计税基础。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>5. 企业分立相关企业的亏损不得相互结转弥补。</p>	<p>申报表》时，应附送以下资料：</p> <p>（一）企业分立的工商部门或其他政府部门的批准文件；</p> <p>（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；</p> <p>（三）企业债务处理或归属情况说明；</p> <p>（四）主管税务机关要求提供的其他资料证明。</p>	<p>万元，负债 50 万元。A 公司注册资本为 50 万元。</p> <p>A 公司有两个股东 B1\B2，分别占 60%、40%股份，按照经营计划将 A 公司分立为两个企业 A 企业和 A1，存续分立企业与分立企业各占 50% 净资产。</p> <p>1、相当于 A 公司进行减资分配，分配出去的资产确认所得 50 万元，应缴纳企业所得税 12.5 万元。确认留存收益 37.5 万元。</p> <p>2、被分配的净资产为 87.5 元的资产+25 万元的负债。</p> <p>两个股东合计应确认所得：<math>(87.5-25)-50/2=37.5</math>（万）</p> <p>3、股东将接受分配的资产投资到分立企业 A1，资产的计税基础按照 87.5 确认，同时确认 25 万负债。</p> <p>即：存续分立只对被分立资产按照分配处理。即，只有分立出去的资产，其隐含增值才需要得到实现。</p> <p>如果新设分立两个公司 A1 和 A2，则对 A 公司做清算处理。</p> <p>1、A 公司视同清算处理，实现所得 100 万元，清算所得税 25 万元。新设分立中，资产的隐含增值全部得到了实现。</p> <p>2、股东分得的剩余财产为 <math>(200-25)-50=125</math>（万元）</p> <p>股东实现所得=<math>125-50-75=0</math>（万元）</p> <p>3、股东将分得的剩余财产投资成立两个公司，每个分立企业资产的计税基础为 87.5 万元，分得的负债为 25 万元。</p> <p>即：新设分立所有资产的隐含增值均要得到实现。</p> <p>疑问：在存续分立中，股东计算所得时，是否允许扣除享有的未分配利润、盈余公积份额？</p> <p>“如果允许扣除的话，本例中，股东无股权转让所得”。</p> <p>国税发【2000】118 号文件曾经规定，清算性股利，先扣除享有的股息红利所得，然后扣除股权投资的计税基础，计算股权转让所得。虽然 118 号文件失效了，但是分立中的分配是否可以看做是实质上的</p>
--	---	--

		<p>清算性股利，允许扣除未分配利润、盈余公积呢？</p> <p><b>个人观点，认为可以，但是没有依据。</b></p> <p>当然新设分立中，由于被分立企业要按照清算处理，因此其未分配利润和盈余公积，理所当然在股东所得中扣除。</p>
	<p>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。</p>	
	<p>第三章 企业重组特殊性税务处理管理</p> <p>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。</p> <p>采取申请确认的，主导方和其他当事方</p>	<p>59 号文件第 11 条规定：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。</p> <p>4 号公告将 59 号文件的备案分为：①自行备案；②申请确认。</p> <p>一般情况下，采取特殊性税务处理的，应该由当事各方在重组年度自行备案即可，鉴于重组业务的复杂性，在重大重组业务进行时，企业所得税是重大考虑因素，企业可以主管税务机关提出申请，层报</p>



	<p>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。</p> <p>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。</p>	<p>省税务机关确认，这种做法是为了打消重组企业税收疑虑的措施。</p> <p>在行政效率普遍提高的今天，4 号公告又提出重组需要确认的，要求层报省级税务机关，感觉有些降低了行政效率，参照资产损失管理办法的做法，感觉还是允许企业直接报省级税务机关确认，比较合适。</p>
	<p>第十七条 企业重组主导方，按以下原则确定：</p> <p>（一）债务重组为债务人；</p> <p>（二）股权收购为股权转让方；</p> <p>（三）资产收购为资产转让方；</p> <p>（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；</p> <p>（五）分立为被分立的企业或存续企业。</p>	<p><b>（一）确定重组主导方的目的。</b></p> <p>1、协调各方，以根据 4 号公告第四条规定，全部选择一般性税务处理，还是特殊性税务处理。</p> <p>2、牵头准备备案资料。</p> <p>3、如果重组方案需要税务机关确认，牵头层报省级税务机关确认。</p> <p><b>（二）确认主导方的原则。</b></p> <p>1、重组中实现所得，需要缴税的一方。</p> <p>2、存续企业或资产较大的企业。</p>
<p><b>五、企业重组同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定：</b></p> <p><b>（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。</b></p>	<p>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：</p> <p>（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；</p> <p>（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</p>	<p>59 号文件第 5 条给出了适用特殊性税务处理的 5 大原则，其中首要原则就是：反避税原则。59 号文件的这句话是从条例对“一般反避税调整原则”照抄过来的。即，资产重组实质适用“一般反避税原则”。</p> <p>《4 号公告》要求从 6 个方面准备备案或确认申请资料，应当从以下几个方面理解：</p> <p>1、企业重组具有避税目的，不见得不能适用特殊性税务处理，只要避税目的，不是其主要目的即可。例如，某公司过去式母子公司机制，2009 年，该企业为了内部管理需要，准备将母子公司机制改为总分公司机制。母子公司改为总分公司，可以享受到汇总缴纳税款，</p>

	<p>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；</p> <p>（三）重组活动给交易各方税务状况带来的可能变化；</p> <p>（四）重组各方从交易中获得的财务状况变化；</p> <p>（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；</p> <p>（六）非居民企业参与重组活动的情况。</p>	<p>盈亏互抵的好处，是有税收好处的，但是只要这个目的不是主要目的，不影响适用特殊性税务处理。</p> <p>重组目的是否主要以税收为目的，要进行具体的测算，即税收上的好处和企业财务状况的变动，究竟哪个更大一些？因此第十八条第三款和第四款要求报送重组活动带来的税收变化和财务状况变化，以便进行比较。</p> <p>2、合理商业目的备案，，实际是分析企业重组业务法律形式与商业目的，在重组背景大框架下互相之间的关系。</p> <p>因此，第十八条规定：要求将说明重组方式、重组法律形式、重组经济实质的资料备案。</p> <p>3、合理商业目的还要关注重组后潜在的义务或异常利益，以及非居民参与重组的情况，以便全面了解重组业务的经济本质。</p>
<p>（二）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。</p>		<p>（一）59号文件本条表述略有疑问。</p> <p>感觉59号文件表述为：被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知的规定，有些疑问？</p> <p>如果是合并的话，一定是100%的资产比例，而分立资产究竟是多少比例，限制也没有意义。且59号文件第六条关于具体比例中，并没有规定合并或分立资产或股权的比例。因此，认为只需要表述被收购的资产或股权比例符合本通知的规定即可。</p> <p>（二）被收购的资产或股权比例，59号文件定义为75%。</p> <p>（三）累积达到75%是否符合条件，目前尚无定论，笔者以为不符合条件。</p> <p>例如：A公司持有B公司70的股份，现在公司要做架构重组，拟收购B公司30%的股份，以便100%控股持有B公司。此时，被收购股权比例为30%，但是加上以往收购的股份，达到了100%，是否符合条件呢？</p>

		<p>个人认为，不符合条件，因为根据 59 号文件第十条规定：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。</p> <p>即：只有符合多步骤交易原则的前后 12 个月时间限制，才可以作为一项企业重组交易，合并比例计算</p>
（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。	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。	<p>59 号文件的本条款体现了“经营连续性”原则。重组的目的不应当涉及企业的真实经营，而应当是在资本层面的事情。因此，只有保持经营连续性才符合特殊税务处理的条件。</p> <p>例如：某企业原来是超市，合并后，改为房地产业务了，就显然不符合经营连续性原则。</p>
（四）重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例。		<p>（一）股权支付比例的要求，59 号文件为 85%。</p> <p>（二）股权支付比例的要求，主要是体现纳税必要资金的原则。过去认为还体现权益连续性原则，4 号公告第 6 条的变化，使得权益连续性原则不能再得到体现了。</p>
（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。	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。	<p>三个原因：</p> <p>1、因为原主要股东如果转让取得的股权，实际相当于将资产变相销售了，并不符合纳税必要资金的原则。</p> <p>2、如果股权支付额是自己的股权，则该条款是为了保持权益的连续性，将被收购资产权益的连续性至少保持 12 个月以上。</p> <p>3、资产重组很多是上市公司之间的交易，股票市场上的交易瞬息万变，不可能约束 12 个月不进行交易，所以只要约束股权在 20%以上的重大影响人，在 12 个月内部交易即可。</p>
	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	该条款放在第六条第（四）项时进行解读。

	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。	
六、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：		<p><b>1、本条文字表述有些瑕疵：</b> 一般债务重组（债转股除外），是不会有股权支付的。所以这个总括性规定应当是指除一般债务重组外的其他重组形式中的股权支付部分。</p> <p><b>2、只有股权支付部分才能适用特殊性税务处理。</b> <b>第六条第六项规定：</b>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。 <b>即：</b>只有股权支付部分才可以按照特殊性税务处理，而非股权支付部分只能按照一般性税务处理对待。所以整个交易虽然符合特殊性税务处理，其中的非股权支付额也要按照一般性税务处理的原则来处理。</p>
（一）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。	<p>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：</p> <p>（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</p>	<p><b>（一）5 年递延。</b> 即一般性债务重组。国税发【2004】82 号文件规定三项所得（债务重组、接受非货币性资产捐赠、以非货币性资产投资）可以递延 5 年，目前只剩下债务重组所得了。 部分省份依然允许全部三项所得加起来超过三年，享受 5 年递延政策，但是在总局层面上，除了债务重组外，这个政策是没有了。</p> <p><b>（二）备案资料。</b></p>

	<p>备以下资料：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>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；</li> <li>2. 当事各方所签订的债务重组合同或协议；</li> <li>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；</li> <li>4. 税务机关要求提供的其他资料证明。</li> </ol>	<p>主要分为三个部分，一是情况说明，二是债务重组合同协议，三是应纳税所得额占 50%以上的说明。</p>
<p>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。</p>	<p>（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：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>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；</li> <li>2. 双方所签订的债转股合同或协议；</li> <li>3. 企业所转换的股权公允价格证明；</li> <li>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；</li> <li>5. 税务机关要求提供的其他资料证明。</li> </ol>	<p><b>（一）债转股分段确认所得。</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1、根据国税函【2009】1号文件，在2003年3月1日之前的债转股所得，计入资本公积，无需缴纳企业所得税；</li> <li>2、根据总局《债务重组企业所得税管理办法》（总局六号令），在2003年3月1日至2007年12月31日发生的债转股所得，要求缴税，如果债务重组所得达到应纳税所得额 50%以上的，可以分 5 年均匀纳税。</li> <li>3、2008 年 1 月 1 日以后，根据财税【2009】59 号文件规定，债转股所得可以暂不确认所得或损失。</li> </ol> <p>例如：某企业债务 1 亿元，同债权人签订重组协议，约定转为价值 6000 万元的股票偿债。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1、债务清偿，债务人实现所得 4000 万元。</li> <li>2、股权投资没有实现所得</li> <li>3、债权人股权投资取得的公允价值为 6000 万元的股权，其计税基础按照 1 亿元确认。</li> </ol> <p>在该交易中，相当于认为的拔高了股票的价值，认定就值 1 亿元。</p>

		<p>因此第一项债务清偿未实现所得。实际上该项业务不是递延，而是实实在在的免税。</p> <p>在一般性税务处理中，对于债权人而言，在发生债转股当时，债务人应该确认所得，而债权人确认损失。特殊性税务处理中，债务人不确认资产清偿的所得，而债权人也不确认资产清偿损失，而将来债权人变卖股权时，由于取得资产的公允价值为 6000 万元，而其计税基础为 1 亿元，就会有 4000 万的损失可以扣除。</p> <p><b>因此特殊性税务处理中的债转股业务：</b></p> <p>1、债权人损失递延了。将自己实实在在的利息递延出去了。</p> <p>2、债务人债务清偿所得永久性免税了。</p> <p><b>结论：</b>该项政策，实质上是免税，而不是递延纳税。即：一方实质免税，一方递延税前扣除的利益。</p> <p><b>（二）备案资料</b></p> <p>4 号公告的备案资料中一般分为几类，一类总体说明类，第二类是民事主体的合同协议，第三类是法律程序，例如，工商手续；第四类是符合特殊税务处理条件的资料；第五类，公允价值证明或评估报告。</p> <p>值得注意的是，备案资料中均需提供 12 个月不改变实体经营以及原主要股东不转让股份的承诺书。</p> <p>理解《4 号公告》需要准备的重组资料，就从这几个方面理解即可。</p>
<p>（二）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 75%，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</p>	<p>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：</p> <p>（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；</p>	<p><b>（一）备案资料</b></p> <p>按照以上理解的 5 类来准备。</p> <p><b>（二）几个需要注意的问题</b></p> <p>1、多家企业收购一家企业的股权，以及一家企业收购多家公司持有的股权是否符合条件呢？</p>



<p>定处理：</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>	<p>（二）双方或多方所签订的股权收购业务合同或协议；</p> <p>（三）由评估机构出具的所转让及支付的股权公允价值；</p> <p>（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；</p> <p>（五）工商等相关部门核准相关企业股权变更事项证明材料；</p> <p>（六）税务机关要求的其他材料。</p>	<p>59 号文件将股权收购定义为：一家企业购买另外一家企业股权的行为，为股权收购。多家对一家，或者一家对多家的交易，是否符合要求呢？从字面意思来看，似乎并不符合条件。</p> <p>（1）多家企业收购一家企业，只要被收购股权综合不少于 75%，是否算作符合特殊重组条件。例如：某企业购买被收购企业股权 50%，30%股份则由其子公司来购买，这样的购买方式符合转让股权方 75%比例限制，但是由于针对收购企业一家而言，收购的股权比例不够，因此不应适用特殊性税务处理。</p> <p>（2）一家企业收购多家企业持有的股份。例如：ST 百花拟向农六师国有资产经营有限责任公司、新疆生产建设兵团投资有限责任公司、新疆生产建设兵团勘测规划设计研究院、新疆生产建设兵团建设工程(集团)有限责任公司定向增发，以购买其合计持有的新疆大黄山鸿基焦化有限责任公司 100%股权。</p> <p>该交易是典型的一对多。</p> <p>之所以不符合条件，是因为取得股权转让所得的多家企业，每家企业持有的股权都不及 75%，并不符合大额交易的原则，因此应该征税。</p> <p>2、假设收购企业已经拥有被收购企业 70%股权，要收购剩余的 30%股权，是否符合特殊重组条件呢？</p> <p>如前述，笔者以为不符合条件。但是，据说总局正在研究该问题，李宁，一切皆有可能！总局不按常理出牌，太正常了！</p> <p>3、收购企业收购股权即使没有达到 75%，但是已经达到法律法规列明最高限制股权的限制，是否认为符合条件？</p> <p>在讨论稿中，曾经认为这种情形也符合条件，正式公布的《4 号公告》没有提及此事，说明仍然还是要坚持 75%的股权比例要求。</p> <p>例如：2008 年 10 月 1 日前，外资对于广告业最多控股 70%，再比</p>
---	--	---

		<p>如单家外资投资金融机构最高不得超过 20%的控股比例，多家合计不得超过 25%，汇丰银行控股交行 19.9%</p> <p><b>（三）股权收购操作模式之一：定向增发。</b></p> <p><b>例如：</b>2009 年 6 月 5 日，江西诚志股份向石家庄永生华清与清华控股定向增发股票 2704 万股，以购买两家企业 100%控股的石家庄永生华清液晶有限公司以及石家庄开发区永生华清液晶有限公司 100%股权，两家控股企业初始投资成本为 6100 万元（即：标的公司的实收资本），定向增发价格按照诚志股份首次董事会审议前 20 个交易日的平均价格确定，其公允价值为 34,671.58 万元。</p> <p>该项重组业务，是标准的股权收购，即：上市公司诚志股份用自己的股份作为对价，购买两家控股企业持有的 100%股权。如果选用特殊性税务处理：</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1、石家庄永生华清和清华控股，暂不确认转让股权所得；</li><li>2、收购企业诚志股份取得的标的公司股权你的计税基础按照其原计税基础 6100 万元确定；</li><li>3、转让企业取得诚志股份股票的计税基础，也按照被收购股权的原有计税基础确定。</li><li>4、标的企业承诺自重组完成日起，12 个月内不改变实质性经营业务；</li><li>5、取得诚志股份的原主要股东石家庄永生华清和清华控股承诺在 12 个月内不转让其取得的股票，这也是证监会对新增限售股的要求。</li></ol> <p><b>（四）定向增发采取特殊性税务处理不会重复纳税。</b></p> <p>有一种观点认为，定向增发采取特殊性税务处理后，看似所得递延，实际上却重复纳税了。例如：</p> <p>A 公司定向增发购买 b 公司全资控股的子公司 B 公司 100%股权，b 公司长期股权投资的计税基础为 6 亿元，经评估后 B 公司净资产公允</p>
--	--	--

		<p>价值为 10 亿元，经重组主导方 B 公司协商，双方一致采取特殊性税务处理或一般性税务处理。</p> <p><b>（1）b 公司的所得。</b>b 公司应该确认所得 <math>10-6=4</math> 亿元，但是特殊性税务处理，不确认该项所得；</p> <p>如果一般性税务处理，实现所得 4 亿元，应该缴纳企业所得税。</p> <p><b>（2）A 公司取得标的公司的计税基础。</b>如果采取特殊性税务处理，A 公司取得 B 公司股权的计税基础按照被收购股权的原计税基础确定，即：6 亿元；</p> <p>如果采取一般性税务处理，A 公司取得 B 公司股权的计税基础按照 10 亿元确认。</p> <p><b>（3）B 公司取得 A 公司股票的计税基础。</b>如果采取特殊性税务处理，b 公司取得 A 公司股票的计税基础，按照被收购股权的原计税基础确定，即 6 亿元。</p> <p>采取一般性税务处理，b 公司取得 A 公司股票的计税基础，按照被收购股权的公允价值 10 亿元确认。</p> <p><b>（4）一般性税务处理的后续处理</b></p> <p>假设双方采取一般性税务处理，b 公司将其取得的 A 公司 100% 股票转让，转让价格为其公允价值 10 亿元，其计税基础也为 10 亿元，本次转让无所得；</p> <p>A 公司将取得的长期股权投资—B 销售，销售价格为公允价值 10 亿元，计税基础也为 10 亿元，本次转让无所得；</p> <p><b>结论：</b>采取一般性税务处理后，发生再次转让，无所得产生。即，只产生了第一次一般性税务处理的一次所得 4 亿元，缴了一次税。</p> <p><b>（5）特殊性税务处理的后续处理</b></p> <p>特殊性税务处理下，b 公司将本应由其实现的 4 亿元所得递延到了 A 公司。假设，A 公司将取得的长期股权投资—B 销售给 C 公司，销</p>
--	--	--

		<p>售价格为公允价值 10 亿元，实现所得 4 亿元。即：本应由 b 公司实现的所得递延到了 A 公司。</p> <p>如果，b 公司 12 个月也将取得的 A 公司股票转让给 D 公司，假设转让价格依然为 10 亿元，其计税基础同样为 6 亿元，则实现所得 4 亿元。</p> <p><b>结论：特殊性税务处理下，后续处理资产，产生了两次所得 4 亿元。</b></p> <p><b>（6）普遍的疑问</b></p> <p>采取特殊性税务处理，只是递延纳税，后续处理却缴纳了两次税，而一般性税务处理，虽然先缴税，只是缴纳了一次税。</p> <p><b>疑问：</b>特殊性税务处理，如果规定 A 公司取得 B 公司股权按照原计税基础确定，有重复纳税因素？因此，应该改为 A 公司取得 B 公司股权（或资产）的计税基础按照公允价值确定，则只有一次增值。</p> <p><b>（7）59 号文件的规定并未重复纳税。</b></p> <p><b>原因：</b>A 公司将取得的股权（资产）销售给 C 后，实现了 4 亿元所得，缴纳企业所得税 1 亿元，形成未分配利润 3 亿元，该项未分配利润应该归属于新近取得 A 公司股权的 D 公司所有。假设 A 公司分红给 D 公司，居民企业之间取得符合条件的股息红利所得，不缴纳企业所得税。</p> <p>假设 D 公司取得未分配利润 3 亿元后，又将取得的 A 公司股权转让给 E 公司，则转让价格只能卖 6 亿元，因为其购买股权的时候含有的利润已经实际取得，D 公司 10 亿元购买的股权，取得了利润 3 亿元，转让股权 6 亿元。转让价格 6 亿元-10 亿元=-4 亿元，形成了 4 亿元亏损，股权投资损失根据国税发【2009】88 号文件，经过批准后可以抵扣应纳税所得额，该企业亏损抵税 1 亿元。</p> <p>如果，A 公司一直未分红，A 公司清算时，其未分配利润和盈余公</p>
--	--	---

		<p>积可以抵扣 D 公司取得的剩余资产价值，依然提供了 4 亿元亏损的机会。</p> <p>总结：在制定重组政策时，已经打破了法人税制的原则，所得在股东层面递延结转，因此是否重复纳税要看参与重组各方合计纳税情况。</p> <p>第一次，b 公司转让 B 公司的股权给 A，不实现所得；第二次，A 公司转让 B 公司股权给 C 公司，实现所得 4 亿元；第三次，b 公司转让其取得 A 公司的股票给 D 公司，实现所得 4 亿元；第四次，D 公司分红后，将取得 A 公司的股票转让给 E 公司，产生 4 亿元亏损抵税的机会。</p> <p>综合下来 1 次不纳税，2 次缴税，1 次亏损。在股东层面就该重组最终缴税依然是只缴纳了一次</p> <p>特殊性税务处理只是递延纳税，最终既不会多缴税，也不会少缴税。其奥妙就在于股息红利所得免税，但是可以抵应税所得。目前上海市场上出现所谓“避税分红式基金”，即是此原理。</p> <p>（8）关于转让股权隐含的股息红利纳税问题</p> <p>2008 年以前内资企业： 国税发【2000】118 号文件，不允许扣减未分配利润和盈余公积。 国税函【2004】390 号文件，在三种情况下，允许扣减。</p> <p>2008 年以前外资企业： 国税发【1997】71 号文件，允许扣减。</p> <p>2008 年以后： 国税函【2010】79 号文件，股权转让所得不允许扣减未分配利润和盈余公积。</p> <p>（9）疑问：有专家认为最终纳税主体不同，59 号文件政策依然存在问题。</p>
--	--	---

		<p><b>回应：</b>59 号文件特殊性税务处理的本质就是将纳税责任在 不同纳税主体之间递延流转，何况特殊性税务处理不是强制的，而是可选择的。</p> <p>在特殊性税务处理条件下，如果允许 A 公司取得 B 公司股权按照公允价值作为计税基础，将产生巨大税收漏洞。尤其是在资产收购的情况下，资产转让一方不纳税，资产收购一方却凭空增加了计税基础，这样的税收漏洞是 不可取的。</p> <p><b>（10）以上问题的分析，同样适用于资产收购。</b>股权也是一种资产，股权收购和资产收购的经济本质是一样的。</p> <p><b>（五）关于以上问题的政策沿革。</b></p> <p><b>1、国税发【2000】118 号文件规定，取得整体资产一方，如果为免税重组情形下，取得资产的计税基础按照原计税基础确定。</b></p> <p><b>国税发【2000】118 号文件第四条：</b>转让企业取得接受企业的股权的成本，应以其原持有的资产的账面净值为基础确定，不得以经评估确认的价值为基础确定。</p> <p>接受企业接受转让企业的资产的成本，须以其在转让企业原账面净值为基础结转确定，不得按经评估确认的价值调整。</p> <p><b>2、国税发【2003】45 号文件，基于以上理由，认为存在重复纳税因素，因此改为：取得资产的计税基础按照公允价值确定。</b></p> <p><b>国税发【2003】45 号文件第六条第二款：</b>符合《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》（国税发〔2000〕118 号）第四条第（二）款规定转让企业暂不确认资产转让所得或损失的整体资产转让改组，接受企业取得的转让企业的资产的成本，可以按评估确认价值确定，不需要进行纳税调整。</p> <p><b>3、财税【2009】59 号文件拨乱反正，资产收购和股权收购中取得标的自查哪一方，按照取得股权（资产）的原计税基础确定。其理</b></p>
--	--	--



		<p>由如上述分析。</p> <p>（六）以控股企业的股权支付情况下的股权收购税务处理（即：换股）</p> <p>4 号公告第六条将控股公司解释为：本企业直接持有股份的企业。使得 59 号文件的适用范围大大扩展。</p> <p>例如：A 公司准备购买 b 公司全资持有的子公司 B 公司股权，b 公司持有 B 公司股权的计税基础为 5 亿元，公允价值为 10 亿元；A 公司以其持有子公司 C 公司 40%的股权支付，其计税基础为 4 亿元，公允价值也为 10 亿元。根据 4 号公告第六条，这种支付符合股权支付额条件，可以适用特殊性税务处理：</p> <p>1、b 公司隐含增值不必得到实现，而是递延到 A 公司。b 公司转让全资子公司 B 公司股权，计税基础为 5 亿元，公允价值为 10 亿元，其持有的长期股权投资有隐含增值 5 亿元，不必得到实现。</p> <p>2、A 公司取得 B 公司股权的计税基础。</p> <p>59 号文件表述：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。</p> <p>这里的被收购股权，应该为 b 持有的 B 公司的股权，不能认为互为收购，将这里的股权认为是 A 公司持有的 C 公司 40%的股权，因为 59 号文件中的被收购企业股权比例要求达到 75%，而 A 公司持有股权比例只有 40%，将其牵强理解为互为收购是说不过去的。</p> <p>因此，按照 59 号文件表述，A 公司取得 B 公司的计税基础应该是被收购股权的原有计税基础 5 亿元确认。但是，这显然不符合逻辑，在特殊性税务处理条件下，b 公司转让股权没有实现所得，A 公司换出资产的计税基础 4 亿元，却要转换为 5 亿元，违反了非货币性资产交易原则的基本原则，非常搞笑，也是不可能的。</p> <p>因此，A 公司取得 B 公司股权的计税基础，仍然应该按照非货币</p>
--	--	--

		<p>性资产交易旧准则的办法，在不确认所得的情况下，换入资产的账面价值等于换出资产的账面价值，即：<b>A 公司取得 B 公司股权为 4 亿元而非 5 亿元。</b></p> <p>在 4 号公告第六条将控股企业的概念解释为本企业直接持有股份的企业后，由于以子公司股权作为对价的普遍存在，这里的计税基础，在立法上应该分为两类：<b>第一</b>，以自己的股权支付，则取得收购股权（资产）的计税基础，按照收购资产（股权）的原计税基础确定；<b>第二</b>，以控股企业股权支付的，以支付对价股权的原有计税基础确定。</p> <p>如果，财政部和总局不打算协调修改文件，则次之，可以发文件牵强解释被收购股权的概念，解释为互为收购，虽然不符合逻辑，但是勉强解决问题。</p> <p><b>3、b 公司取得 A 公司股票</b>的计税基础。</p> <p>按照被收购股权（资产）的原有计税基础，即：5 亿元确认。这一点无论是以自己的股权支付（定向增发），还是以本公司直接持有的股份支付，都没有异议。</p>
<p>（三）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 75%，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：</p> <p>1. 转让企业取得受让企业股权的计税基础，以被转让资产的原计税基础确定。</p> <p>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</p>	<p>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：</p> <p>（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；</p> <p>（二）当事各方所签订的资产收购业务合同或协议；</p> <p>（三）评估机构出具的资产收购所体现的资产评估报告；</p> <p>（四）受让企业股权的计税基础的有效凭证；</p>	<p>（一）<b>备案资料的构成同股权收购基本相同。</b></p> <p>（二）<b>股权收购和资产收购本质相同，本文以上对股权收购的分析，均适用于资产收购。因此，对资产收购不再做重复分析。</b></p> <p><b>资产收购如果是采取以自己的股份支付对价，其实质同国税发【2000】118 号文件</b>的整体资产转让是类似的。</p> <p>59 号文件区分资产收购还是股权收购的目的是区分被收购资产或股权比例的要求，其本质是相同的。</p> <p>例如，A 公司收购 B 公司的资产，B 公司有净资产 5 亿元，其中 2 亿元是 100%持股的长期股权投资，3 亿元是实体经营性资产，A 公司购买 B 公司的长期股权 2 亿元，按照资产收购判断，被收购资产达不到 B 公司 75%的资产比例，不符合条件，按照股权收购的条件，则是</p>

<p>有计税基础确定。</p>	<p>（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；</p> <p>（六）工商部门核准相关企业股权变更事项证明材料；</p> <p>（七）税务机关要求提供的其他材料证明。</p>	<p>100 比例，符合条件。</p> <p>又如：A 公司购买 B 公司的资产，B 公司资产公允价值为 5 亿元，主要构成持有其他企业的股权，但是持股比例均为 51%，如果按照股权收购，不符合条件；判定为资产收购，则符合条件。</p> <p><b>（三）实际案例：锦江股份重大资产置换暨关联交易案例</b></p> <p>2010 年 5 月 14 日，上海锦江国际酒店发展股份有限公司（以下简称锦江股份）发布了《重大资产置换及购买暨关联交易报告书》，同上海锦江国际酒店（集团）股份有限公司（以下简称锦江酒店集团）进行了重大资产置换。交易的核心是本公司以星级酒店业务资产与锦江酒店集团的“锦江之星”经济型酒店业务资产进行置换，以达到专业经营的目的。</p> <p>在本案例中锦江酒店集团以自己旗下锦江之星 71.225%的股份、旅馆投资 80%、达华宾馆 99%的股份，以及 33915.17 万元现金去收购锦江股份 11 家公司（其中两家分公司，9 家子公司）的权益，标的资产公允价值为 306703.41 万元，股权支付比例为 89%，超过了 85%的股权支付比例；收购资产达到锦江股份的 95.32%，达到了 75%的比例。</p> <p>因此锦江股份和锦江酒店（集团）的资产重组行为符合 59 号文件特殊性税务处理条件，可以享受特殊性税务处理。</p> <p>之所以锦江股份的重组业务符合特殊性税务处理条件，就是因为 4 号公告第六条将控股公司解释为本公司直接持有股份的公司，否则这个重大资产置换是不符合特殊性税务处理条件的，笔者曾经做过测算，如果锦江股份的重组不符合特殊性税务处理条件，重组双方需要交纳企业所得税税款 9.3 亿元！</p>
<p>（四）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</p>	<p>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：</p> <p>（一）当事方企业合并的总体情况说明。</p>	<p><b>（一）备案资料。</b></p> <p>四号公告第二十五条第（二）项备案资料中，要求提供政府主管部门的批准文件。如果两个私营企业并且是非上市公司合并，是不会有</p>

<p>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：</p> <p>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。</p> <p>2. 被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>	<p>情况说明中应包括企业合并的商业目的；</p> <p>（二）企业合并的政府主管部门的批准文件；</p> <p>（三）企业合并各方当事人的股权关系说明；</p> <p>（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；</p> <p>（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；</p> <p>（六）工商部门核准相关企业股权变更事项证明材料；</p> <p>（七）主管税务机关要求提供的其他资料证明。</p>	<p>政府部门的批准文件的，因此这一条定的太绝对了。</p> <p><b>（二）两种情况符合特殊税务处理条件。</b></p> <p>企业合并有两种情形符合特殊税务处理条件。第一种，股权支付额不低于交易支付总额的 85%；第二种，同一控制下且不需要支付对价的企业合并。</p> <p><b>（三）上市公司重组业务中，合并业务较多，常见的操作模式是换股吸收合并，例如东方航空公司吸收合并上海航空公司、唐钢换股吸收合并邯钢以及承德钒钛、s 延边路吸收合并广发证券等。</b></p> <p><b>案例：</b>2009 年 12 月，东航发布《中国东方航空股份有限公司换股吸收合并上海航空股份有限公司报告书》，按照 5.28 元每股股票的股价定向增发 A 股，以购买上海航空公司的全部净资产，按照 1:1.3 的换股比例向上海航空公司的股东换股吸收合并，该业务符合特殊性税务处理条件。</p> <p>1、该交易具有合理的商业目的；</p> <p>2、该交易属于依法合并；</p> <p>3、东航按照 1:1.3 的换股比例换股吸收合并上海航空，同时按照 5.50 元每股，提供异议股东现金选择权，取得现金支付的股东属于东航非股权支付额。该项交易预计异议股东达不到总发行股份 15%的比例，因此股权支付额应该超过 85%。</p> <p>4、吸收合并后，上海航空公司的资产继续从事民航运输，因此具有经营的连续性。</p> <p>5、吸收合并后，占股份 20%以上的原主要股东，在 12 个月内不能转让股份，以保持权益的连续性。上海航空公司的原股东有两个超过 20%的持股比例，分别为上海联合投资有限公司和锦江酒店（集团）有限公司。预计这两家企业在 12 个月内不会转让其取得的存续企业东航股份。</p>
---	---	--

		<p><b>（四）同一控制下且不需要支付对价的定义。</b></p> <p>四号公告第二十一条：《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。</p> <p><b>注意点 1：</b>税法中的同一控制定义，基本上借鉴了《企业会计准则第 20 号-企业合并》及其指南中的定义；</p> <p>2、税收中对同一控制的定义，还要求没有支付对价才可以。一般</p> <p>3、来说属于 100%控股的合并，才能满足不支付对价的条件。</p> <p>同一控制下的合并，又分为向上合并、向下合并、兄弟合并，这三种情况均不需要支付对价，均符合 59 号文件的条件。</p> <p>4、税法中的同一控制，对该控制不是暂时性的要求是重组完成日前的 12 个月和重组完成日后的 12 个月，即至少保持 24 个月。</p> <p>5、同一控制下的合并，在现实中有很多案例，非常具有现实性。</p> <p><b>（五）借壳上市常用手法（以股份回购暨定向增发吸收合并较多，因此在合并一条中总结）</b></p> <p>1、<b>资产置换。</b>例如，上海锦江股份重大资产置换案例，当然在这个案例中，置换进来的资产锦江之星以前也属于上市资产，是属于另外一个在香港上市的公司锦江酒店（集团）的子公司。</p> <p>2、<b>股份回购暨定向增发吸收合并。</b>在这种模式中，上市公司以实质经营性资产向母公司股份回购，然后再吸收合并借壳企业，最后更名、迁址。例如：s 延边路股份回购暨吸收合并广发证券案例、石炼化股份回购暨吸收合并长江证券案例。</p>
--	--	---

		<p><b>3、股份转让、重大资产收购暨定向增发置入上市资产。</b>典型的例如，中南房地产借大连金牛壳上市案例。</p>
	<p>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。</p>	<p><b>（一）特殊性税务处理下亏损弥补基本框架</b></p> <p>税法的基本设计是，纳税人不能通过交易安排，让合并企业资产产生的利润弥补被合并企业的亏损，被合并企业的亏损应当用被合并企业利润来弥补。</p> <p>119号文件采取了按照净资产比例弥补的方式（资产比例测试），而59号文件假定社会平均利润率为最长期限的国债利率，被合并企业的净资产同利率的乘积，就是未来被合并净资产能产生的利润，用这个利润来弥补被合并亏损，目前我国最长期限的国债为50年，国债利率为4.3%。</p> <p><b>（二）合并商誉是否作为弥补亏损计算的基数？</b></p> <p>规程讨论稿认为，由于商誉在产生利润时也在发生作用，因此被合并企业净资产公允价值包括商誉。即：这里的合并企业净资产公允价值实际上就是交易价格，即：净资产公允价值+商誉。</p> <p>4号公告未明确该问题，实践中可能会引起一些争议。</p> <p><b>（三）4号公告明确了亏损弥补限额按年计算，先前财政部领导培训时认为是总限额，此次明确的确是按年计算。</b></p> <p>利率按年计算，因此这里亏损限额也是按年计算。如果被合并企业净资产公允价值为负数，则其亏损不能延续弥补。</p> <p><b>（四）同一控制下的合并依然应该遵循被合并企业亏损弥补规则。</b></p> <p>此前，有一种观点认为同一控制下的合并，其亏损不应受到限制，这种观点最终未被采纳，以避免避税漏洞。</p>
<p><b>（五）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</b></p>	<p>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：</p> <p>（一）当事方企业分立的总体情况说明。</p>	<p><b>（一）企业分立的类型（该小段摘自网络）</b></p> <p>企业分立有两种基本类型，三种实现分立的技术方式：即存续分立（让产分股式分立、让产赎股式分立）和新设分立（股本分割式分</p>



<p>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：</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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</p>	<p>情况说明中应包括企业分立的商业目的；</p> <p>（二）企业分立的政府主管部门的批准文件；</p> <p>（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；</p> <p>（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；</p> <p>（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；</p> <p>（六）税务机关要求提供的其他资料证明。</p>	<p>立)。</p> <p>首先从大类上，我们将分立分为存续分立和新设分立。所谓存续分立是指企业分立后，被分立企业仍存续经营，并且不改变企业名称和法人地位，同时分立企业另行注册登记。存续分立后，分立企业的股份由被分立企业的股东持有新设分立则是将被分立企业分设成两个或两个以上的企业，被分立企业依法注销。在存续分立中通常采用让产分股式分立、让产赎股式分立两种技术方式。让产分股式分立是指将没有法人资格部分营业分立出去成立新的子公司或转让给现存的公司，将接受资产的子公司的股权分给全部股东。同时，全部股东在被分立企业的股本按比例减少，有时也可以保持不变。</p> <p>让产赎股式分立是指将被分立企业没有法人资格的部分营业或分支分立出去成立新的子公司或现存的公司，将新公司的股权分配给被分立企业的部分股东，换回其在被分立企业的股份，从而使这部分股东在被分立企业不再保有股份。</p> <p>新设分立通常采用股本分割式分立。股本分割式分立是将公司分割组成两家以上新的公司，原公司解散。股本分割可分为两种典型做法（1）、被分立企业的全部股东按原持股比例均衡地同时取得全部分立企业的股权，原持有的被分立企业的股票依法注销，被分立企业依公司法规定只解散不清算。（2）、被分立企业的一个股东集团取得部分分立企业的股票，同样，被分立企业以公司法规定只解散不清算，其股票依法注销。</p> <p>（二）59 号文件强调，被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权，因此让产赎股与股本分割式分立中的第二种情形不符合 59 号文件的特殊性税务处理条件。</p> <p>假设 A 企业有两个股东 B1\B2, 分别占股权 60%、40%, A 企业以商业地产和住宅建设为主，现在想拆分为两家企业 A1/A2, 分别从事商</p>
--	--	---

<p>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。</p>		<p>业地产和住宅建设。B1 取得了商业地产分立公司 A1 的全部股权，B2 取得了住宅公司 A2 的全部股权。其他条件全部符合特殊重组的条件。这种分立不符合特殊分立条件。因为 59 号文件要求 被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权，以 保持权益的连续性，而以上的情形不符合条件。如果允许让产赎股也符合特殊性税务处理的话，企业可以进行税收筹划。</p> <p>例如：A 企业要买 B 企业的地，该地块价值 2 亿元，于是 A 企业以 2 亿元投资到 B 企业，成为其股东，然后对 B 企业进行分立，B 企业获得土地。</p> <p>此时，分立环节不征收营业税、土地增值税、如果也认为符合特殊重组条件的话，就会有这种筹划的出现。</p> <p><b>（三）案例：东北高分立案例</b></p> <p>2010 年 2 月 26 日，ST 东北高在上海证券交易所终止上市，代之以分立后的两个上市公司：龙江交通和吉林高速。东北高速公路股份有限公司成立于 1999 年 7 月 21 日，由龙高集团、吉高集团、华建交通三家企业共同发起，由于大股东龙高集团、吉高集团、华建交通之间持股比例差距不大，均没有绝对控股权，导致三方的利益始终无法协调，终发展成不可收拾的股东大战。为了解决公司治理结构形成的矛盾，2010 年东北高进行了分立，其分立方案要点为：</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1、东北高速将分立为两家股份有限公司，即龙江交通和吉林高速。</li><li>2、东北高速在分立日在册的所有股东，其持有的每股东北高速股份将转换为一股龙江交通的股份和一股吉林高速的股份。</li><li>3、在此基础上，龙高集团将其持有的吉林高速的股份与吉高集团持有的龙江交通的股份互相无偿划转，上述股权划转是本次分立上市的一部分，将在分立后公司股票上市前完成，东北高速在分立完成</li></ol>
--	--	--

		<p>后将依法办理注销手续。</p> <p>东北高的上市公司公告中公示说同税务机关沟通后，本次分立符合 59 号文件特殊性税务处理条件，而从方案上看，显然不能满足被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权条件。因此不应当享受特殊性税务处理，该企业存在重大税收风险。</p> <p>（四）分立企业弥补亏损依然采用的是资产比例测试方法，即按照净资产比例确定弥补亏损金额。</p> <p>（五）被分立企业股东取得分立企业股权的计税基础，具有两种选择性。</p>
<p>（六）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。</p>		<p>（一）59 号文件的特殊性税务处理只针对股权支付额，对总体采取特殊性税务处理的非股权支付额部分，仍应该采取一般性税务处理方法。</p> <p><b>例如：</b>假设 B 公司收购 A 公司拥有的全部经营性资产，资产的计税基础为 1000 万元，市场公允价值为 2000 万元。B 公司定向增发给 A 公司价值 1800 万元的股票及 200 万元现金，股权支付额比例为 90%，符合特殊重组股权支付额比例条件，该项业务可以选用特殊性税务处理。税务分析如下：</p> <p>该项业务可以分解为其中 10% 的资产采用一般性税务处理，资产的隐含增值得以实现，90% 的资产采用特殊性税务处理，资产的隐含增值递延。</p> <p><b>1、A 公司该项业务的所得</b></p> <p>（1）10% 资产相当于一般性税务处理 计税基础为 <math>1000 \times 10\% = 100</math>（万元） 销售价款为 200 万元 因此，实现所得 <math>200 - 100 = 100</math>（万元）</p> <p>（2）90% 部分资产为特殊性税务处理</p>

		<p>该部分资产隐含增值 800 万元递延，暂不实现。</p> <p>因此，A 公司实现所得 100 万元。</p> <p><b>2、B 公司持有被收购资产的计税基础</b></p> <p>（1）10%资产的计税基础</p> <p>该部分资产相当于用 200 万现金购入，因此其计税基础为 200 万元。</p> <p>（2）90%资产的计税基础</p> <p>90%资产部分按照特殊性税务处理对待，即按照被收购资产的原计税基础 900 万元确定。</p> <p>因此，B 公司接受 A 公司资产的计税基础为 900 万+200 万=1100 万元。</p> <p><b>3、A 公司持有 B 公司股权的计税基础</b></p> <p>同 B 公司持有被收购资产的计税基础相同，应为 1100 万元。</p> <p><b>（二）关于计税基础的调整。</b></p> <p>4 号公告要求备案资料中应当有单项资产价值和计税基础证明，辨识那些资产价值发生了变化，在这些资产间调整计税基础。</p> <p>例如：合并资产公允价值 200 万元，计税基础 100 万元，其中 50 万元的计税基础价值不发生变化，另外计税基础为 50 万元资产，公允价值为 150 万元。如果存在非股权支付额，就要调整这 50 万资产的计税基础，而对于价值不变的资产，不用调整计税基础。</p> <p><b>（三）企业合并业务中，存在非股权支付额的纳税主体问题。</b></p> <p>4 号公告出台前，重组规程讨论稿规定：企业合并业务中，如果存在非股权支付额，由于被合并企业并没有取得对价，则确认所得的主体是被合并企业的股东，而不是被合并企业本身，4 号公告对此问题，没有涉及，在实践层面可能会存在争议。</p> <p>例如：A 企业对 B 企业吸收合并，B 企业净资产的公允价值为 200 万元，计税基础为 100 万元，A 企业支付给 B 企业股东 b180 万元股票+20 万元现金。则 B 企业需要确认 10 万元所得缴纳企业所得税。A 企</p>
--	--	--

		业接受B企业资产的计税基础为110万元(90%享受特殊税收待遇计税基础为80万元,20万元是购买的,按照20万元确认计税基础)
<p>七、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：</p> <p>（一）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；</p> <p>（二）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；</p> <p>（三）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；</p> <p>（四）财政部、国家税务总局核准的其他情形。</p>	<p>第四章 跨境重组税收管理</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>第三十七条 发生《通知》第七条第（三）项规定的重组，居民企业应向其所在地主管税务机关报送以下资料：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>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；</li> <li>2. 双方所签订的股权转让协议；</li> <li>3. 双方控股情况说明；</li> <li>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；</li> <li>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</li> </ol>	<p>（一）关于“帽子”条款的理解。</p> <p><b>解析1：59号文件第7条内容既涉及企业所得税，也涉及预提所得税。</b>发生在境内、外所得的重组交易，如果取得收入方是境内企业，例如向境外全资控股企业增资，则属于企业所得税内容，如果取得收入方为非居民企业，则属于预提所得税内容。</p> <p><b>解析2：“同时”两个字错了么？</b></p> <p>要正确理解文件含义，不要让自己成为“咬文嚼字”先生。显然这里的“同时符合”，指的是同时符合第五条+第七条的某一条款条件，即：5+1条款。</p> <p>（二）境外股权收购（境外-境外模式）</p> <p><b>解析1：交易主体。</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 转让主体：非居民企业（缴纳预提所得税的主体）</li> <li>② 转让标的：持有的居民企业75%以上的股权。</li> <li>③ 受让主体：非居民企业100%控股的非居民企业。而居民企业之间的股权交易不受该项规定限制。即：居民企业可以将股权转让于与自身无股权关系的企业，也可以构成特殊重组。</li> </ol> <p>交易主体均为非居民企业。意味着属于预提所得税范畴。该交易，其实是为了管理架构的需要，将子公司变为孙公司的过程。</p> <p><b>解析2：股权转让所得境内外所得的判定</b></p> <p>根据《企业所得税法实施条例》第七条规定：企业所得税法第三条所称来源于中国境内、境外的所得，按照以下原则确定：</p> <p>（三）转让财产所得，不动产转让所得按照不动产所在地确定，动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定，权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定；</p>



	<p>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；</p> <p>6. 税务机关要求的其他材料。</p>	<p><b>即：</b>判断股权转让所得是否发生在中国境内，是按照被投资企业（标的企业）所在地来判定的，因此 59 号文件第七条第（一）项中所得，属于中国境内所得；</p> <p><b>解析 3：如果采取一般性税务处理，股权转让所得缴纳注意问题。</b></p> <p>虽然 59 号文件第七条第（一）项的所得，属于股权转让所得，但是股权转让方及受让方均在国外，如何缴税呢？计税成本如何扣除呢？是否可以扣除未分配利润和盈余公积呢？</p> <p>这一问题，国税函【2009】698 号文件给予了回答。因此境外两头在外的股权转让所得，应该按照国税函【2009】698 号文件的规定缴纳税款。</p> <p>青岛市地税局，对青岛啤酒股份有限公司一非居民股东境外两笔股权转让所得分别征缴企业所得税 3.34 亿元、1.18 亿元，合计 4.52 亿元税款的案例，即是典型案例。</p> <p>境外股权转让在实践中应结合双边税收协定来考虑以下几个问题：1、特殊目的公司问题、2、不动产比例问题、3、持有境内股权 25%比例问题、4、境外股权转让一致行动人问题等。。。</p> <p><b>解析 4：股权转让所得预提税负变化</b></p> <p><b>案例 1：</b>BVI 地区 A 公司持有中国居民企业 B 公司股权，持股比例为 100%，股权投资成本为 1000 万元，评估价值为 4000 万元。A 公司将持有的股权转让给设立在韩国的 100%控股公司 C，即对韩国公司增资 4000 万元。第二年，韩国公司将持有的股权以 4000 万元的价格转让给中国境内国内的另一居民企业 D 公司。</p> <p>（1）如果允许 A 公司将持有居民企业 B 公司的 100%股权转让给韩国的 C 公司，享受特殊性税务处理，则股权增值的 3000 万元不征税；</p> <p>（2）韩国公司将股权转让，股权转让所得根据《中韩税收协定》第十三条第五款规定：、转让第一款至第四款所述财产以外的其他财产</p>
--	--	---



		<p>取得的收益，应仅在转让者为其居民的缔约国征税。即：该项所得，中国没有征税权，本属于中国征税的3000万所得流失了。</p> <p><b>总结：</b>因此，59号文件第七条第（一）项才规定，只有没有因此造成以后该项股权转让所得预提税负担变化的，才能享受特殊性税务处理。</p> <p><b>解析5：4号公告仍然未明确重组如果造成股息预提所得税变化的，是否符合特殊性税务处理的条件？</b></p> <p><b>案例：</b>2008年，美国某企业，将其持有的中国居民企业的股权转让给其持有100%股权的某香港公司。初始投资成本为1000万元，评估价值为4000万元。</p> <p>（1）59号文件第七条第（一）项仅要求重组不能造成股权转让所得预提所得税变化，没有要求不能造成股息预提所得税发生变化，因此该项业务形式上符合特殊性税务处理的定义。</p> <p>（2）美国公司和香港公司股权转让所得的预提所得税率没有变化，均为10%。</p> <p>（3）美国公司的意图在于：将来分红时，香港按照5%预提所得税率缴纳股息预提税。意图在于此！</p> <p>（4）根据国税函【2009】81号文件规定：必须持有12个月以上的股息才能享受协定税率待遇。</p> <p>（5）根据国税函【2009】601号文件规定，香港公司必须符合“实际受益人”标准，导管公司不能享受协定税率。</p> <p>（6）该筹划得以实施的另外一个条件是香港不缴纳境外取得股息的所得税。</p> <p><b>解析6：为什么要求“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”？</b></p> <p><b>案例：</b>美国企业A公司持有美国B公司100%股权，B公司注册资</p>
--	--	---

		<p>本1美元。美国企业A公司同时持有中国居民企业C公司100% 股权，初始投资成本为1000万元，评估价值为3000万元。</p> <p>美国公司A公司准备将持有的C公司股权转让给美国公司D公司，采取了如下筹划：</p> <p>（1）美国企业A公司将C公司的股权转让给B公司，B公司采取定向增发的方式支付对价，该步骤适用特殊性税务处理。</p> <p>（2） A公司立即将B公司持有的C公司股权转让给D公司，取得现金3000万元。</p> <p>（3）A公司转让特殊目的公司B公司的行为，从法律形式上来看不属于中国征税范围（除非进行一般反避税调整），因此A公司实质上取得了现金，而中国的预提所得税被避掉了。</p> <p><b>总结：</b>因此，为了避免以上漏洞，59号文件要求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”。</p> <p><b>（三）境内股权收购（境外-境内模式）</b></p> <p><b>例如：</b>日本A公司在中国有10个全资子公司，2009年该公司进行了全球架构调整，决定在中国大陆成立大陆控股公司B公司，全权管理中国大陆区经营事宜，本架构调整完全是由于管理的需要。</p> <p>1、A公司在中国投资成立全资子公司B公司；</p> <p>2、B公司定向增发以购买A公司持有的中国10个全资子公司的股权，该项收购符合股权收购特殊性税务处理的条件。因为，将来B公司转让子公司股权的时候，其股权转让所得依然掌握在中国税收当局，潜在的税款没有流失，因此可以给予特殊性税务处理的待遇。</p> <p><b>境外-境内模式，常用于在投资的税收筹划：</b></p> <p>日本A公司全资持有中国全资子公司B公司，B公司未分配利润为2亿元，A公司决定以未分配利润转增资本的方式，对B公司增资，根据</p>
--	--	---

		<p>国税函【2010】79号文件规定，税收上将其看做先分红，然后增资，因此需要交纳预提所得税，如何才能做到不缴纳呢？即：运用境外-境内重组模式即可。</p> <p><b>（四）以资产、股权向境外投资（境内-境外模式）</b></p> <p>境内-境外模式，即使适用特殊性税务处理，根据59号文件第八条规定，是采取10年确定性递延的方式进行税务处理。</p> <p>事实上这种方式往往用在香港上市的运作，例如：先将资产投资到BVI地区，成立全资子公司，然后在香港上市。这种做法往往会构成境外中资控股企业。具体认定按照国税发【2009】82号文件规定处理。</p> <p><b>税收筹划讨论：变境内股权转让为境外股权转让</b></p> <p><b>案例：</b>中国境内居民企业A公司准备将其子公司B公司的股权，转让给C公司，长期股权投资的计税基础为1亿元，市场公允价值为5亿元，则需要交纳企业所得税1亿元。该企业采取了如下操作：</p> <p>1、A公司在维尔京群岛建立一家全资子公司D公司，然后将其子公司B公司的股权投资到D公司，此操作符合59号文件特殊性税务处理条件，其所得可以递延10年；</p> <p>2、D公司再将股权转让给C公司，转让价格为公允价值5亿元，计税基础也为5亿元，此项转让无所得；</p> <p>通过该项操作，A公司股权转让所得实现了递延，当然第二步卖股权需要12个月以后再办理法律程序，可以采取远期合同的形式规避。</p> <p><b>（五）59号文件对跨境特殊性税务处理只列举了三种情况，如果企业有其他本质上符合特殊性税务处理条件的，可以向总局申请，其原则是相关的资产增值要保留在中国境内，且不造成税款流失。</b></p> <p><b>（六）备案资料：</b>第三十六条要求，涉及预提所得税的重组业务</p>
--	--	--

		<p>除了遵循 4 号公告的备案资料外，还要根据预提所得税相关文件准备资料。</p> <p>国税函【2009】698 号文件规定，非居民企业取得股权转让所得符合特殊性税务处理条件的，要报省级税务机关批准才可以享受。即：只要涉及到预提所得税的重组业务，一定要申请省局确认。</p> <p>三十七条规定的第七条第（三）项备案资料，同股权收购基本类似。</p> <p>（七）由于 4 号办法同 59 号文件的结构不尽相同，因此为了同 59 号文件条款对应，本解读将 4 号公告 35-37 条提前。</p>
八、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。		<p>境内-境外模式采取了 10 年确定性递延的特殊性税务处理。</p>
<p>九、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。</p> <p>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</p>	<p>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</p>	<p>本条结合 59 号文件第 9 条、4 号公告第 15 条、28 条来解读。</p> <p><b>总结：关于税收属性（税收优惠、亏损）的结转问题</b></p> <p><b>基本原则：</b>①凡是该项资产的隐含增值未得到实现的，其税收属性可以继承；②但是在一般性税务处理中，存续企业税收优惠的继承不考虑资产的持续盈利能力；③由于 4 号公告 15、28 条的补充，59 号文件第 9 条只能适用于一般性税务处理的存续企业税收优惠；④特殊性税务处理中，被合并企业的亏损只能以社会平均利润率计算（即：用最长期限的国债利率计算）；⑤无论优惠还是亏损，在区分时，均用资产比例测试法。</p> <p><b>第一部分：税收优惠，分为两类：</b></p>

<p>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。</p>	<p>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。</p>	<p><b>第一类：项目优惠所得</b></p> <p>在 2008 年以前，企业所得税优惠多是就企业整体的税收优惠，而 2008 年以后，只有高新技术企业、软件企业、小型微利企业、民族自治地方企业四类税收优惠是按照企业整体享受税收优惠的，其余都是按照项目所得享受税收优惠。因此，4 号公告第 15 条所说收到 59 号文件第九条存续税收优惠的，限定在过渡期整体税收优惠，而项目所得税收优惠按照《实施条例》第八十九条处理，即：</p> <p>第八十九条 依照本条例第八十七条和第八十八条规定享受减免税优惠的项目，在减免税期限内转让的，受让方自受让之日起，可以在剩余期限内享受规定的减免税优惠；减免税期限届满后转让的，受让方不得就该项目重复享受减免税优惠。</p> <p><b>第二类：企业整体税收优惠</b></p> <p><b>一、合并</b></p> <p><b>（一）一般性税务处理</b></p> <p><b>1、吸收合并：</b></p> <p><b>（1）被合并企业税收优惠不允许继承：</b>4 号公告第 15 条规定，注销的被合并未享受完的税收优惠，不再由存续企业承继。</p> <p><b>（2）存续企业，原则上可以继续享受税收优惠，但是不考虑资产的持续盈利能力。</b></p> <p><b>一是，</b>原则上存续企业的税收优惠可以继承；<b>二是，</b>不考虑存续企业资产的持续盈利能力，只能以存续企业合并前一年的应纳税所得额计算；<b>三是，</b>如果合并后企业性质及适用税收优惠性质发生了变化，则不能继续享受税收优惠。例如：合并前属于生产性外商投资企业，合并后非生产型业务收入超过了 50%，不属于生产性外商投资企业了，则存续企业的税收优惠不能享受。</p> <p><b>2、新设合并。</b></p>
--	--	---

		<p>被合并企业均不能继承原有的税收优惠。</p> <p><b>（二）特殊性税务处理</b></p> <p>原则上允许原来的税收优惠继承，并且考虑了资产的持续盈利能力。</p> <p>一是，无论吸收合并还是新设合并，税收优惠政策享受的方法相同，均是按照合并日各项企业资产占合并资产总比例来享受；二是，这个资产比例计算，究竟是按照公允价值计算，还是账面价值计算，4号公告未明确该问题，实践当中可能会发生争议；三是，如果合并各方的税收优惠条件一致的，则合并后的企业全部应纳税所得额，可以继续享受原过渡性优惠政策，其实按照比例计算的结果也是一样的；四是，合并后税收优惠条件发生变化的，不能再继续享受税收优惠如：不再满足生产性企业条件的。</p> <p><b>二、分立</b></p> <p><b>（一）一般性税务处理</b></p> <p><b>1、存续分立：</b></p> <p><b>（1）被分立企业：</b>不允许继续享受原过渡性（整体）税收优惠。</p> <p><b>（2）存续企业：</b>原则上允许享受税收优惠，但是不考虑资产的持续盈利能力。一是，原则上存续企业的资产由于其隐含增值尚未得到实现，因此其税收优惠科技继承；二是，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；三是，资产比例究竟是按照资产的账面价值，还是资产的公允价值，4号公告未明确说明，个人观点认为应该是公允价值。</p> <p><b>2、新设分立</b></p> <p>由于资产的隐含增值已经得到实现，因此新设的分立企业不允许继续享受税收优惠。</p>
--	--	--



		<p><b>（二）特殊性税务处理</b></p> <p>无论新设分立还是存续分立，其税收优惠条件未发生变化的，分立各方的税收优惠均可以继承，而且考虑资产的持续盈利能力，即：可以直接按照分立后企业的应纳税所得额享受剩余期限的税收优惠。</p> <p><b>第二部分：亏损弥补</b></p> <p>无论是合并还是分立，由于存续企业资产的隐含增值未得到实现，因此其亏损可以继承；而被分立企业和被合并企业的亏损则要区分一般性税务处理和特殊性税务处理而定。</p> <p><b>一、存续企业（无论一般性税务处理还是特殊性税务处理）</b></p> <p><b>（一）存续合并中的存续企业：</b>存续企业的亏损可以继续继承；</p> <p><b>（二）存续分立中的存续企业：</b>存续企业的亏损也可以继续继承；其原因在于分立资产的隐含增值已经得到了实现，部分亏损已经得到了弥补，因此被分立资产不能带走亏损。</p> <p><b>二、被合并或被分立企业</b></p> <p><b>（一）一般性税务处理</b></p> <p><b>1、被合并企业的亏损：</b>由于资产的隐含增值已经得到了实现，因此不允许继续结转继承。</p> <p><b>2、分立企业：</b>由于分立资产的隐含增值已经得到了实现，已经弥补了亏损，因此不允许再将亏损带到被分立企业。</p> <p><b>（二）特殊性税务处理</b></p> <p><b>1、被合并企业：</b>由于资产的隐含增值未得到实现，原则上允许弥补亏损，但是以被合并企业净资产公允价值乘以最长期限的国债利率为限；</p> <p><b>2、分立企业：</b>由于资产的隐含增值未得到实现，因此可以根据分立资产占全部资产的比例确定。</p> <p><b>第三部分：关于税收优惠继承的例子：</b></p>
--	--	--

		<p><b>一、合并案例：</b></p> <p>A 公司 2008 年所得额为 500 万元，该公司享受两免三减半过渡期税收优惠，2008 年为第一年免税年度；被合并企业 2008 年税收优惠为两免三减半的第一个减半征收年度，2008 年所得额为 300 万元；合并时 A 公司净资产的公允价值为 1 亿元，B 公司净资产的公允价值为 2000 万元。</p> <p>2009 年初，A 公司吸收合并了 B 公司，2009 年合并后的存续企业实现应纳税所得额 1200 万元。</p> <p><b>（一）一般性税务处理：</b>由于被合并或分立资产的隐含增值已经得到了实现，资产的税收属性不允许继承，因此第 15 条规定，被合并资产不得再享受税收优惠，只允许存续企业有条件享受税收优惠。</p> <p>本例中，归属于存续企业的税收优惠金额为 500 万元，则剩余的 700 万元应该缴纳企业所得税，即 2009 年，该企业缴纳税款 <math>700 \text{ 万元} \times 25\% = 175 \text{（万元）}</math></p> <p><b>疑问：</b>如果这样理解的话，假设 2009 年所得只有 500 万元，即：合并后的转型期反而出现了暂时的盈利能力下降的情况，则该企业税收优惠金额为 500 万元，即：该企业没有应缴税金。即，所得都分给了存续企业资产，有些不尽合理。</p> <p><b>（二）本例中，假设本次合并适用特殊性税务处理。</b></p> <p><b>则根据 4 号公告第 28 条规定：</b>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“。</p> <p><b>无论新设合并，还是存续合并，均按照资产比例划分。</b></p> <p><b>例如本例中，2009 年应纳税所得额为 1200 万元，则 2009 年适用</b></p>
--	--	---

		<p>免税的所得=10000 万 ÷ (10000+2000) × 1200 万元=1000 万元，适用减半征收的所得=1200 万元-1000 万元=200 (万元)，应纳税款=200 万元 × 25% ÷ 2=25 (万元)</p> <p><b>二、分立案例</b></p> <p><b>案例：</b>某企业净资产公允价值为 5 亿元，2008 年应纳税所得额为 1000 万元，2008 年是该企业减半征收年度的第一年；2009 年该企业存续分立，存续企业的净资产为 3 亿元，分立企业的净资产为 2 亿元（简化举例，没有考虑纳税因素，实际上考虑纳税因素，分立后两个企业的净资产应该减去缴纳的企业所得税），2009 年存续企业的应纳税所得额为 800 万元，分立企业的所得额为 600 万元。</p> <p><b>（一）一般性税务处理</b></p> <p>根据资产税收属性的继承原则，在一般性税务处理框架下，新设分立的分立企业，是涉及不到税收优惠继承问题的，而 59 号文件第 9 条表述，存续企业的税收优惠：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。</p> <p>1、存续企业的税收优惠金额=1000×3÷5=600（万元） 2、不能享受税收优惠的金额=800-600=200（万元） 3、应纳税额=（600 万×25%÷2）+200×25%=125（万元）</p> <p>59 号文件第九条，对该计算方法写的很清楚，即：不考虑存续资产的持续盈利能力。如果考虑存续资产的持续盈利能力，则 2009 年所得额应该为 800 万×25%÷2=100（万元）</p> <p><b>（二）特殊性税务处理。</b></p> <p>个人认为 4 号公告 28 条的规定，实际上扩大了对 59 号文件的解释，即：无论存续分立还是新设分立，都考虑分立后企业的隐含增值。</p> <p>1、存续企业：</p>
--	--	--

		<p>2009 年的应纳税所得额 800 万元均可以享受税收优惠。即：2009 年的应纳税所得额=800×25%÷2=100（万元）</p> <p><b>2、分立企业</b></p> <p>2009 年的 600 万所得额均可以享受税收优惠，即：2009 年的应纳税额=600×25%÷2=75（万元）</p> <p>有一种观点认为，在特殊性税务处理条件下，存续分立的税收优惠仍然应该按照 59 号文件第 9 条的公式计算应当享受的税收优惠，即：存续企业不考虑资产持续盈利能力，只有分立企业才考虑资产的持续盈利能力。</p> <p>如果按照这种观点的话，企业可能选择新设分立，以便将新增所得额部分（体现资产的持续盈利能力）也享受税收优惠。<b>而税收政策不应当允许这样的选择出现，本人认为这种观点是错误的。</b></p>
	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。	<p>4 号公告的 29-31 条均是阐述适用特殊性税务处理的事后监管问题。采取了三个办法：</p> <p>一是，重组各方在完成重组业务后的下一个年度年度所得税纳税申报时，要提供书面情况说明；</p> <p>二是，当事方的其中一方发生变化的，要求在 60 日内按照一般性税务处理原则，补缴交易完成年度税款；此时，不加征滞纳金。</p> <p>三是，税务机关应该加强主动监管。</p> <p>为了管理特殊性税务处理，4 号公告采取了：重组完成年度备案（或申请确认），事后三个方法加强监管的程序来进行管理。</p>
	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	

	<p>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。</p> <p>上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。</p>	
	<p>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。</p>	
<p><b>十、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。</b></p>	<p>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</p>	<p>多步骤交易原则是非常重要的原则。例如，A 公司收购 B 公司全资持有的子公司 C 公司股权，第一年 7 月购买了对方 50% 股权，第二年 3 月又购买了对方 30% 股权，应该将这两项业务按照实质重于形式的原则，视同为一项企业重组交易适用特殊性税务处理。</p> <p><b>4 号公告 32、33 条非常人性化</b>，将多步骤交易原则首个年度的第一步交易，是否适用特殊性税务处理，交给企业职业判断。如果企业预期一揽子交易符合特殊性税务处理的，可以暂时先适用特殊性税务处理，待下一步交易后再备案确认。</p>

	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。	反之，如果第一步收购对方 50%股权时，尚无计划再继续收购对方股权，则先按照一般性税务处理，在 12 个月内又收购了 25%以上股权，从而使得交易实质上符合特殊性税务处理条件的，也可以追溯享受特殊性税务处理。
	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。	
十一、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。	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。	4 号公告的主要功能之一即明确特殊性税务处理备案要求，其渊源为 59 号文件第 11 条。 《征管法实施细则》第 29 条规定，其他涉税资料的保存期限为 10 年。
十二、对企业在重组过程中涉及的需要特别处理的企业所得税事项，由国务院财政、税务主管部门另行规定。		
十三、本通知自 2008 年 1 月 1		



日起执行。		
-------	--	--