M&T LAWYERS
明税律师事务所

中国税法智库

并购重组

2014 年企业所得税汇算清缴系列之企业重组“新表”如何填报

2015 年 3 月 5 日

2014 年企业所得税汇算清缴系列之企业重组“新表”如何填报?

文 施志群

自 2015 年 1 月 1 日起，国家税务总局修订的《企业所得税年度纳税申报表(A 类，2014 年版)》(以下简称“新表”)开始施行。

新表从旧表的 17 张增至 41 张，其中企业纳税重组活动的纳税申报由原来的“特殊重组”和“一般重组”两项变动为《企业重组纳税调整明细表》(以下简称“明细表”)，并对企业的各项重组活动进行了分类，既明确了内容，方便纳税人填报，又扩大了信息量，有利于税务机关掌握企业的经营变动情况，较为符合当前最新的政策导向。

新表解读

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，是企业经营活动中的重要事项。但在旧表中并没有充分得体现其重要性，仅在附表中分列了“特殊重组”和“一般重组”两项，概括性地填写这两项内容不仅不能给税务机关提供足够的信息来掌握企业动态，而且不能很好地适用于现有的政策，不利于企业填报。

在新表中，企业重组包括了债务重组、股权收购、资产收购、企业合并、企业分立和其他六项内容;其中，还重点列出了涉及非货币性资产、跨境重组及控制主体等事项。债务重组项下重点分列了以非货币性资产清偿债务和债转股项目，股权收购项下列出了涉及跨境重组的股权收购项目，资产收购项下列出了涉及跨境重组的资产收购项目，企业合并被分列为同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并两项，以非货币性资产对外投资也在“其他”项下重点提出。

新表除增加了具体的企业重组项目之外，还根据《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“59 号文”)中的要求,对企业重组的税务处理依据不同条件区分为适用一般性税务处理和特殊性税务处理。

另外，新表还将旧表中的调增金额和调减金额两项合并为纳税调整金额，并在最后一列填报企业一般性税务处理和特殊性税务处理的纳税调整金额之和，方便税务机关把握企业重组的整体税务调整情况。

明税律师

对涉税法律服务市场的专注与精耕,是明税区别于其他综合型律师事务所和专业所的最终要特色之一。作为本土崛起的法律服务机构,明税专注于为企业和个人提供涉税政策咨询以及相关解决方案、为政府相关机构提供政策建议以及决策支持。

明税的专业人员主要来自于北京大学以及国内其它重点高校或研究机构，80%以上具有硕士及以上学位，主要成员大都具有律师、注册税务师或其他相关专业资格。

提供最优化的税务方案是明税的专业追求。依托北京大学等高校的财税研究专家以及受聘担任机构顾问的前财税机关业务官员等丰富的理论与实务资源,明税能够为企业、个人以及政府机关提供精准、详尽、务实的税务解决方案。

联系我们:

明税律师
电话:（8610）59009170
传真:（8610）59009172
邮件: service@minterpku.com
地址:北京市朝阳区东三环中路建外 SOHO 西区 13 号楼 1905 室

Copyright © 2014-2015 明税律师 版权所有 All rights reserved.
© 2015 明税律师公开发表的文字、语音、视频或的图片，版权均归明税律师所有，未经允许不得转载。

尽管税务机关对企业重组活动收集的信息量有所增大，将其单独列出一张表格，但这一调整事项的信息仍然归入《纳税调整项目明细表》中，国家税务总局在填报说明中明确指出，企业重组的新表的最后一行的统计数据要填列在《纳税调整项目明细表》的第 36 行。

填报说明

对于发生债务重组业务且选择特殊性税务处理(即债务重组所得可以在 5 个纳税年度均匀计入应纳税所得额)的纳税人，重组日所属纳税年度的以后纳税年度，也在本表进行债务重组的纳税调整。除上述债务重组所得可以分期确认应纳税所得额的企业重组外，其他涉及资产计税基础与会计核算成本差异调整的企业重组，本表不作调整，在《资产折旧、摊销情况及纳税调整明细表》(A105080)进行纳税调整。

本表数据栏设置“一般性税务处理”、“特殊性税务处理”两大栏次，纳税人应根据企业重组所适用的税务处理办法，分别按照企业重组类型进行累计填报。

其中，两大栏次均分别设置载帐金额、税收金额和纳税调整金额三列。载帐金额按会计核算确认，税收金额按税法规定确认，纳税调整金额为前两项之差，(即 3=2-1,6=5-4)。

该表另外还设置纳税调整金额一栏，填报第 3+6 列的金额，即一般性税务处理与特殊性税务处理的纳税调整金额之和。

企业重组有关规定及最新税收优惠政策

纳税人根据《企业所得税年度纳税申报表(A 类，2014 年版)填报说明》(以下简称“填报说明”)，《企业所得税法》，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 59 号文)，国家税务总局《关于发布〈企业重组业务企业所得税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告 2010 年第 4 号)，财政部、国家税务总局《关于中国(上海)自由贸易试验区内企业以非货币性资产对外投资等资产重组行为有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2013]91 号)等相关规定，以及国家统一的企业会计制度，填报企业重组的会计核算以及纳税调整情况。

专业团队

武礼斌 合伙人

电话：010-59009170-809
邮件：Libin.wu@minterpku.com

施志群 合伙人

电话：010-59009170-808
邮件：Zhiqun.shi@minterpku.com

明税律师公众微信平台：

Copyright © 2014-2015 明税律师 版权所有 All rights reserved.
© 2015 明税律师公开发表的文字、语音、视频或的图片，版权均归明税律师所有，未经允许不得转载。

(一)关于促进企业重组的有关企业所得税处理问题

需要企业关注的是， 59 号文对适用特殊性税务处理(“递延的所得税处理”)的条件规定较为严格，导致实践中很多的并购重组交易虽未获得足额的现金但却需要在当期确认和缴纳巨额所得税，不利于企业兼并重组活动的实施。2014 年 12 月，为促进和鼓励企业实施兼并重组，国务院出台了《关于进一步优化企业兼并重组市场环境的意见》(国发[2014]14 号)，财政部、国家税务总局出台了《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，以下简称“109 号文”)，放宽了股权和资产并购适用特殊重组的条件，将股权收购和资产收购中“受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的 75%”的规定下调至 50%，大大放宽了股权或资产收购交易适用特殊重组的条件，有利于降低股权或资产收购交易的税收负担。

同时，109 号文还首次明确了同一控制下的集团内部成员企业之间的股权或资产划转交易适用特殊性税务处理的条件。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。

企业应当注意新政策的适用，符合 109 号文规定的应按 109 号文规定执行。

(二)关于非货币性资产投资企业的所得税政策问题

紧随 109 号文，财政部、国家税务总局又下发了《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，以下简称“116 号文”)，该文对有关非货币性资产对外投资的有关事项作了最新规定，企业在填报明细表中第 13 行时应当注意适用最新规定。

116 号文的主要内容是将《国务院关于印发中国(上海)自由贸易试验区总体方案的通知》(国发[2013]38 号)中 5 年内递延纳税的政策推广到全国适用，明确规定居民企业(以下简称企业)以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可在不超过 5 年期限内，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。这是国家针对企业兼并重组出台的又一有力促进政策。

Copyright © 2014-2015 明税律师 版权所有 All rights reserved.
© 2015 明税律师公开发表的文字、语音、视频或的图片，版权均归明税律师所有，未经允许不得转载。

关于 116 号文，笔者有以下几点供企业注意：

第一，非货币性资产投资递延税务处理的适用范围并没有明确将股票排除在“非货币性”资产之列。

第二，非货币性资产投资的递延税务处理规则仅适用于居民企业，不适用于非居民企业。

第三，发生非货币性资产投资并选择递延税务处理的企业，应注意做好后续股权计税基础调整的管理以及台账登记，防止潜在的税务风险。同时，如果后续股东发生增资或以非货币资产增资的股东又购买其他股东的股权，其后又将其中部分或全部股权转让时，如何确定计税基础，财税[2014]116 号未予明确。

第四，预计发生竞合时，更多的纳税人可能会选择适用财税[2009]59 号文的特殊性税务处理。只有不符合财税[2009]59 号文特殊性税务处理规则的非货币性资产投资才会选择适用财税[2014]116 号文的规定。

第五，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，与股权转让的收入确认时点一致。

本文由明税律师事务所整理或撰写，仅供一般参考之用，并非具有严格法律约束力的正式意见、建议或方案。如有专业需求，敬请联络明税律师资讯撰写团队：newsletters@minterpku.com 或者致电 010-59009170

Copyright © 2014-2015 明税律师 版权所有 All rights reserved.
© 2015 明税律师公开发表的文字、语音、视频或的图片，版权均归明税律师所有，未经允许不得转载。