

中国税务快讯

第二期 二零一五年一月

财政部、国家税务总局出台新政策鼓励企业重组以及非货币性资产投资

2014年12月25日，财政部和国家税务总局联合发布了2014年第109号《关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（“109号文”），通知自2014年1月1日起执行，并对109号文发布前尚未处理完结的企业重组税务事项有效。

2014年12月31日，财政部和国家税务总局联合发布了2014年116号《关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》（“116号文”），通知自2014年1月1日起执行，并对116号文发布前尚未处理的非货币性资产投资事项有效。

背景

国务院于2014年发布了国发[2014]14号《关于进一步优化企业兼并重组市场环境的意见》，该文件中落实和完善财税政策的部分要求财税部门“修订完善兼并重组企业所得税特殊性税务处理的政策，降低收购股权（资产）占被收购企业全部股权（资产）的比例限制，扩大特殊性税务处理政策的适用范围。抓紧研究完善非货币性资产投资交易的企业所得税、企业改制重组涉及的土地增值税等相关政策”。

鉴于此，财政部和国家税务总局于2014年年底联合发布了109号文和116号文，就上述的“比例限制”、“扩大适用范围”以及“非货币性资产投资”进行了一定明确。

我们建议正在进行（或拟进行）的内部重组或并购等事项的中国企业应评估两文件对这些事项的影响，并优化当前的重组或并购方案以适用两文件带来的优惠税务处理。

109号文的主要内容

109号文的第一条及第二条针对59号文关于股权收购、资产收购下适用特殊重组的一定条件进行了修改，放宽了股权/资产收购的比例限制：

59号文	109号文
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%	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50%
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%	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50%

2009年4月30日，财政部和国家税务总局联合发布了2009年第59号《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（“59号文”），通知自2008年1月1日起执行。

2013年11月15日，财政部和国家税务总局联合发布了2013年第91号《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》（“91号文”），自2013年11月15日起执行。

109号文的第三条，则在59号文的基础上增加如下两种能满足特殊重组的重组类型：

企业重组类型	条件	特殊性税务处理
➤ 100%直接控制的居民企业之间 ➤ 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转让或资产 ➤ 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转让或资产原来实质性经营活动 ➤ 划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益	➤ 划出方企业和划入方企业均不确认所得 ➤ 划入方企业取得被划转股权转让或资产的计税基础，以被划转股权转让或资产的原账面净值确定 ➤ 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

此外，109号文追溯到2014年1月1日，对109号文发布前尚未处理完结的企业重组税务事项有效。

116号文的主要内容

116号文的内容是对原仅适用于上海自由贸易试验区的91号文的延伸，将非货币性资产投资的优惠政策复制到全国范围。

116号文的主要内容如下：

企业	税务处理
投资企业	<p>➤ <u>投出非货币性资产产生所得的税务处理：</u></p> <p>非货币性资产转让所得 = 非货币性资产评估后的公允价值 - 计税基础</p> <p>(该所得可在不超过5年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，计算企业所得税。)</p> <p>转让收入确认时点：投资协议生效并办理股权登记手续)</p> <p>➤ <u>取得被投资企业股权的税务处理：</u></p> <p>取得股权的计税基础 = 非货币性资产的原计税成本 + 每年确认的非货币性资产转让所得</p> <p>(该取得股权的计税基础，将分期逐年进行调整)</p>
被投资企业	取得非货币性资产的计税基础 = 非货币性资产的公允价值

对于投资企业而言，若 5 年内出现转让取得的股权、收回投资、注销，则上述递延纳税政策终止，将一次性计算缴纳企业所得税。

116 号文所称的非货币性资产投资，包括以非货币性资产出资设立新的居民企业以及将非货币性资产注入现存的居民企业。而企业发生非货币性资产投资，若符合 59 号文特殊重组的规定，也可以采用特殊重组的税务处理。

此外，和 109 号文一样，116 号文也追溯到 2014 年 1 月 1 日，对 116 号文发布前尚未处理完结的非货币性资产投资事项有效。

毕马威观察

109 号文和 116 号文的出台，对于企业重组及投资活动来说，是一个重大利好。

具体说来，109 号文将股权收购、资产收购的比例从原来的 75% 降低至 50%，放宽了股权或资产收购适用特殊重组的条件，为企业重组提供了更多灵活性。另外，109 号文首次明确了直接控制及同一控制下的境内集团内部企业之间的股权或资产划转交易，符合规定的条件，可以不用再受 59 号文的比例要求限制即可适用递延纳税处理。而且规定的条件与 59 号文所列示的满足特殊重组的条件相比，减少了对原主要股东“在重组后连续 12 个月内不得转让所取得的股权”的要求，这将有利于企业内部实现多次分步重组的安排。

而 116 号文则允许企业可以分期缴纳非货币性资产投资所得产生的企业所得税，从而可以缓解因一次性缴纳企业所得税而产生的现金流短缺问题，有助于企业的发展。

鉴于两文件对企业重组及投资的利好，企业重组方案中合理的税务筹划将更加必要。因此，我们建议正在进行（或拟进行）内部重组并购等事项的中国企业仔细阅读两文件，评估两文件对此等事项的影响，并优化当前的重组或并购方案以适用两文件带来的优惠税务处理。

有待进一步明确

109 号文新提及的企业重组类型仅适用于“居民企业”，而跨境企业内部重组并未得到相应优惠，依然只能采用 59 号文的相关规定。由此可见，财政部和国家税务总局仍不愿对跨境重组适用特殊重组放宽监管要求。

此外，109 号文还存在一些不明确的地方：

- 1) 受相同多家居民企业 100% 直接控制的居民企业之间股权或资产的划转，并未表述清楚相同多家居民企业在其直接控制的各居民企业中的持股比例是否需要保持一致。
- 2) 109 号文使用了“划转”一词，但并未对该词进行解释，该用词更多出现在国有企业及行政事业单位的改制文件中，类似的用词也曾在国家税务总局 2014 年 29 号公告《关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》以及财税[2012]4 号《关于企业事业单位改制重组契税政策》中出现，这是否意味着该词的使用已经扩大到一般企业，亦或是该条法规更多为当前的国有企业改革而出台。另外，“划转”行为是有偿或是无偿，是否属于赠与行为或减资再投资行为，对于划出方和划入方如何在不确认损益的情况下进行会计处理，目前也尚不清楚。

国家税务总局可能在此后法规的具体执行时对上述不明确之处进行进一步解释。同时，我们也了解到，国家税务总局正结合历年来企业重组实际操作中的一些问题，对 59 号文进行修改或补充，企业应当及时予以关注。

何坤明
税务服务主管合伙人
中国和香港特别行政区
电话: +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

北京 / 沈阳
凌先肇
税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

天津
凌先肇
税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

周重山
电话: +86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

青岛
彭晓峰
电话: +86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

上海 / 南京
卢奕
税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

成都
周咏雄
电话: +86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

杭州
王军
电话: +86 (571) 2803 8088
john.wang@kpmg.com

广州
李一源
电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

福州 / 厦门
梅雅宁
电话: +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

深圳
孙桂华
税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

香港
杨嘉燕
电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

华北区
凌先肇
税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

冯柏文 (Vaughn Barber)
电话: +86 (10) 8508 7071
vaughn.barber@kpmg.com

陈达伟 (David Chamberlain)
电话: +86 (10) 8508 7056
david.chamberlain@kpmg.com

古军华
电话: +86 (10) 8508 7095
john.gu@kpmg.com

韩滢
电话: +86 (10) 8508 7627
h.han@kpmg.com

蒋俊
Tel. +86 (10) 8508 7511
josephine.jiang@kpmg.com

李京莫
电话: +86 (10) 8508 7536
kevin.lee@kpmg.com

黎鲤
电话: +86 (10) 8508 7537
li.li@kpmg.com

李鹏
电话: +86 (10) 8508 7574
thomas.li@kpmg.com

刘晓萌
电话: +86 (10) 8508 7565
simon.liu@kpmg.com

马源
电话: +86 (10) 8508 7076
paul.ma@kpmg.com

欧康立 (Alan O'Connor)
电话: +86 (10) 8508 7521
alan.oconnor@kpmg.com

彭晓峰
电话: +86 (10) 8508 7516
+86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

沈瑛华
电话: +86 (10) 8508 7586
yinghua.shen@kpmg.com

谭礼耀
电话: +86 (10) 8508 7605
laiyu.tam@kpmg.com

黄伟光
电话: +86 (10) 8508 7085
michael.wong@kpmg.com

谢忆佳
电话: +86 (10) 8508 7540
jessica.xie@kpmg.com

延峰
电话: +86 (10) 8508 7508
irene.yan@kpmg.com

张晓
电话: +86 (10) 8508 7507
sheila.zhang@kpmg.com

张天胜
电话: +86 (10) 8508 7526
tiansheng.zhang@kpmg.com

张豪
电话: +86 (10) 8508 7509
tracy.h.zhang@kpmg.com

赵希光
电话: +86 (10) 8508 7096
abe.zhao@kpmg.com

周重山
电话: +86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

华中区
卢奕
税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

周咏雄
电话: +86 (21) 2212 3206
anthony.chau@kpmg.com

池澄
电话: +86 (21) 2212 3433
cheng.chi@kpmg.com

董诚
电话: +86 (21) 2212 3410
cheng.dong@kpmg.com

Alan Garcia
Tel. +86 (21) 2212 3509
alan.garcia@kpmg.com

何超良
电话: +86 (21) 2212 3406
chris.ho@kpmg.com

郑达隆
电话: +86 (21) 2212 3080
dylan.jeng@kpmg.com

梁浩然
电话: +86 (21) 2212 3358
hoyin.leung@kpmg.com

梁新彦
电话: +86 (21) 2212 3488
sunny.leung@kpmg.com

李忆敏
电话: +86 (21) 2212 3463
michael.y.li@kpmg.com

麦玮峰
电话: +86 (21) 2212 3409
christopher.mak@kpmg.com

倪伟东
电话: +86 (21) 2212 3411
henry.ngai@kpmg.com

牛悟得 (Brett Norwood)
电话: +86 (21) 2212 3505
brett.norwood@kpmg.com

大谷泰彦
电话: +86 (21) 2212 3360
yasuhiko.otani@kpmg.com

饶戈军
电话: +86 (21) 2212 3208
amy.rao@kpmg.com

王军
电话: +86 (21) 2212 3438
john.wang@kpmg.com

翁晔
电话: +86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

黄中灏
电话: +86 (21) 2212 3380
henry.wong@kpmg.com

谢忆璐
电话: +86 (21) 2212 3422
grace.xie@kpmg.com

徐曦
电话: +86 (21) 2212 3396
bruce.xu@kpmg.com

张曰文
电话: +86 (21) 2212 3415
william.zhang@kpmg.com

周波
电话: +86 (21) 2212 3458
michelle.b.zhou@kpmg.com

华南区
孙桂华
税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

艾柏熙 (Chris Abbiss)
电话: +852 2826 7226
chris.abbiss@kpmg.com

包迪云 (Darren Bowdern)
电话: +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

陈用冬
电话: +86 (755) 2547 1072
penny.chen@kpmg.com

陈蔚
电话: +86 (755) 2547 1198
vivian.w.chen@kpmg.com

范家珩
电话: +86 (755) 2547 1071
sam.kh.fan@kpmg.com

古伟华
电话: +86 (20) 3813 8620
ricky.gu@kpmg.com

何晓宜
电话: +86 (755) 2547 1276
angie.ho@kpmg.com

何家辉
电话: +852 2826 7296
stanley.ho@kpmg.com

许昭淳
电话: +852 2685 7815
daniel.hui@kpmg.com

李瑾
电话: +86 (755) 2547 1128
jean.j.li@kpmg.com

李一源
电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

廖雅芸
电话: +86 (20) 3813 8668
kelly.liao@kpmg.com

林凡
电话: +86 (20) 3813 8680
donald.lin@kpmg.com

罗健莹
电话: +86 (20) 3813 8609
grace.luo@kpmg.com

梅雅宁
电话: +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

孙昭
电话: +86 (20) 3813 8615
michelle.sun@kpmg.com

杨彬
电话: +86 (20) 3813 8605
bin.yang@kpmg.com

曾立新
电话: +86 (20) 3813 8812
lixin.zeng@kpmg.com

香港
刘麦嘉轩
税务服务主管合伙人
香港特别行政区
电话: +852 2826 7165
ayesha.lau@kpmg.com

艾柏熙 (Chris Abbiss)
电话: +852 2826 7226
chris.abbiss@kpmg.com

包迪云 (Darren Bowdern)
电话: +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

陈宇婷
电话: +852 2847 5108
yvette.chan@kpmg.com

陈心康
电话: +852 2978 8987
rebecca.chin@kpmg.com

冯伟祺 (Matthew Fenwick)
电话: +852 2143 8761
matthew.fenwick@kpmg.com

霍宁思 (Barbara Forrest)
电话: +852 2978 8941
barbara.forrest@kpmg.com

何家辉
电话: +852 2826 7296
stanley.ho@kpmg.com

钟国华
电话: +852 2685 7559
adam.zhong@kpmg.com

甘兆年 (Charles Kinsley)
电话: +852 2826 8070
charles.kinsley@kpmg.com

孔达信 (John Kondos)
电话: +852 2685 7457
john.kondos@kpmg.com

赖绮琪
电话: +852 2978 8942
kate.lai@kpmg.com

梁爱丽
电话: +852 2143 8711
alice.leung@kpmg.com

文炳涛
电话: +852 2978 8976
steve.man@kpmg.com

Ivor Morris
电话: +852 2847 5092
ivor.morris@kpmg.com

伍耀辉
电话: +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

潘嘉礼 (Kari Pahlman)
电话: +852 2143 8777
kari.pahlman@kpmg.com

庞建邦
电话: +852 2143 8525
benjamin.pong@kpmg.com

Malcolm Prebble
电话: +852 2684 7472
malcolm.j.prebble@kpmg.com

Murray Sarelius
电话: +852 3927 5671
murray.sarelius@kpmg.com

萧维强
电话: +852 2143 8785
david.siew@kpmg.com

谭培立 (John Timpany)
电话: +852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

陈伟德 (Wade Wagatsuma)
电话: +852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com

王磊 (Lachlan Wolfers)
电话: +852 2685 7791
lachlan.wolfers@kpmg.com

邢果欣
电话: +852 2978 8965
christopher.xing@kpmg.com

杨嘉燕
电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

钟国华
电话: +852 2685 7559
adam.zhong@kpmg.com