



48号公告解读： 重组优惠管理核准改申报， 合规性要求提升

明税律师事务所 并购税务部

2015年5月14日，国务院发布的《关于取消非行政许可审批事项的决定》（国发[2015]27号）将《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，“4号公告”）规定的“企业符合特殊性税务处理规定条件业务的核准”项目取消。

在此背景下，国家税务总局近日发布《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，“48号公告”），从具体操作的角度，对企业重组特殊性税务处理的申报管理和后续管理事项进行了进一步的规范和修订。本期资讯，明税概述了48号公告的主要内容及对纳税人的影响，并给予简要评析。

企业重组所得税处理的主要法规

2009年，财政部和国家税务总局联合发布《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），对符合条件的企业重组业务给予了递延纳税的特殊待遇，即企业重组特殊性税务处理。

2010年，国家税务总局发布《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），为企业重组业务的企业所得税处理提供了程序性指引。

2013年5月20日，国家税务总局发布的《关于加强企业所得税后续管理的指导意见》（税总发[2013]55号），将企业重组的特殊性税务处理明确为一项重要的后续管理事项。

2014年，财政部和国家税务总局联合发布《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号文），将股权、资产收购的比例降为50%，并就资产（股权）划转的特殊性税务处理进行了明确。

2015年5月27日，国家税务总局发布《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），就企业资产（股权）划转的特殊性税务处理进行了进一步明确。

2015年6月27日，国家税务总局发布《关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的公告》。

48号公告的主要内容

1、涉及自然人股东的企业重组可以适用59号文的特殊税务处理

59号文要求重组各方采取一致的税务处理原则，而自然人无法适用企业所得税政策，这留下一个疑问，如果在股权收购、企业合并或分立中涉及到自然人股东，交易中的非自然人转让方或股东是否能适用特殊性税务处理？48号公告明确，**股权收购中转让方、合并中**

被合并企业股东和分立中被分立企业股东，可以是自然人。当事各方中的自然人应按个人所得税的相关规定进行税务处理。

把自然人包含在企业重组业务的股东中，显然是重组税收政策的一个重大进步。但自然人股东不能比照59号文享受类似特殊税处理的递延纳税待遇。如交易中涉及自然人股东，自然人仍需要按照个人所得税的规定纳税。

2、优惠管理核准改申报材料申报和信息披露要求提高

48号公告对企业重组税务管理规则的一个重大修订，就是取消59号文的核准和4号公告规定的税务机关确认制度，改为年度汇算清缴时进行申报并提交相关资料。根据48号公告：（1）重组各方应在该重组业务完成当年，办理企业所得税年度申报时，分别向各自主管税务机关进行申报，并提交相关资料；（2）重组主导方申报后，其他当事方向其主管税务机关办理纳税申报。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进行申报；（3）重组各方年度申报时，还应向主管税务机关提交重组前连续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。

48号公告新设计的《企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表》列明了企业享受特殊性税务处理的条件、非股权支付对应的资产转

让所得或损失、资产（股权）转让方取得股权和其他资产的计税基础、资产（股权）收购方取得股权和其他资产的计税基础等信息。另外，48号公告所附列的各类重组交易申报材料较之4号公告相应的旧规定更为详尽清晰。这些报表在赋予纳税人更为详尽的信息披露义务的同时，也为税务机关对于企业重组的特殊性税务处理后续管理奠定了申报基础。

配合优惠管理制度转变的要求，48号公告要求税务机关通过台账管理、对比分析、后续评估和检查等手段加强对企业特殊性税务处理的后续管理。

3、特殊性税务处理合理商业目的说明

与4号公告一致，48号公告要求企业从以下方面逐条说明企业重组具有合理的商业目的：（1）重组交易的方式；（2）重组交易的实质结果；（3）重组各方涉及的税务状况变化；（4）重组各方涉及的财务状况变化；（5）非居民企业参与重组活动的情况。

同时，48号公告删除了4号公告要求的说明“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”的要求。这是因为实践中很少有纳税人会承认自己获得了异常经济利益。

4、明确重组主导方和重组日的确定

48号公告对4号公告中有关重组主导方和重组日的确定进行了修订，使其更符合企业重组的操作实际。48号公告有关重组日确定的具体规定如下：

序号	重组形式	主导方
1	债务重组	债务人
2	股权收购	股权转让方； 涉及两个或两个以上股权转让方，由转让被收购企业股权比例最大的一方作为主导方（转让股权比例相同的可协商确定主导方）
3	资产收购	资产转让方
4	合并	被合并企业； 涉及同一控制下多家被合并企业的，以净资产最大的一方为主导方。
5	分立	被分立企业

重组日是企业重组税务管理中非常重要的因素之一。按照48号公告规定，重组业务完成当年，是指重组日所属的企业所得税纳税年度。这关系到企业重组业务相关资料的申报时间的确定。考虑到关联企业之间发生重组后，可能存在拖延办理股权变更手续的情形，48号公告特别规定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。

48号公告有关重组日确定的具体规则如下：

序号	重组形式	重组日
1	债务重组	以债务重组合同（协议）或法院裁定书生效日为重组日。
2	股权收购	以转让合同（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。
3	资产收购	以转让合同（协议）生效且当事各方已进行会计处理的日期为重组日。
4	合并	以合并合同（协议）生效、当事各方已进行会计处理且完成工商新设登记或变更登记日为重组日。 按规定不需要办理工商新设或变更登记的合并，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。
5	分立	以分立合同（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。

明税评析

基于国务院提出的简政放权、转变政府职能的要求，48号公告取消了企业重组中的特殊性税务处理的核准制，改为年度汇算清缴时进行申报并提交相关资料。这在方便和简化纳税人享受相关税收优惠政策的同时，也对纳税人对相关优惠事项的资料准备和后续管理提出了更高的要求。同时，备案制的管理方式将迫使税务机关更为强调和关注相关优惠事项的后续评估和检查。但实践中，很多纳税人往往容易忽视后续管理的重要性，这将使纳税人已享受的免税待遇面临被取消及补税的巨大风险。

48号公告还取消了4号公告规定的可由纳税人自行选择的“特殊重组事先确认”制度（即，让税务机关确认重组活动是否符合特殊重组的条件）。这一不具强制性的申请确认制能给纳税人的税务处理提供更多的确定性，减少涉税风险。但上述简政放权政策可能导致税务机关不会对企业的咨询做出确定性的批复。企业特殊税务处理面临的不确定税务风险增加。

面对不断变化的税务管理环境，企业应该更积极地寻求专业服务机构的帮助，注重重组方案设计、财税处理、申报材料、后续管理等各个环节的风险把控，并保持与税局的有效沟通，从多个方面来控制税务风险。

关于明税

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。

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

武礼斌

Email: Libin.wu@minterpku.com

Tel: 010-59009170-818

施志群

Email: Zhiquan.shi@minterpku.com

Tel: 010-59009170-808



明税律师
微信公众平台