

中國稅務熱訊點評



資誠聯合會計師事務所與中華產業國際租稅學會致力兩岸稅務交流不遺餘力，已為對岸各地稅務局來台參訪指定交流對像，繼 5 月份遼寧省國家稅務局及湖北省武漢市審計局來訪後，6 月份山東省青島市國稅局由于光副局長(圖右六)率團前來訪問，由資誠聯合會計師事務所副所長暨中華產業國際租稅學會吳德豐理事長(圖若七)親自熱烈接待。于光副局長非常感謝中華產業國際租稅學會提供此次的交流，也邀請吳理事長率團回訪，由渠等盡地主之誼。

企業重組特殊性稅務處理管理模式變更-取消事前核准，加強後續管理

背景

在 2014 年和 2015 年，中國大陸財政部與國家稅務總局相繼出台了多項措施，鼓勵企業開展重組¹，與此同時，中國大陸國務院基於簡政放權的政策目標，取消了企業重組特殊性稅務處理的核准制度。基此，中國大陸國家稅務總局於 2015 年 6 月發佈了「國家稅務總局關於企業重組業務企業所得稅徵收管理若干問題的公告」（國家稅務總局公告[2015]48 號，以下簡稱「48 號公告」），明確了核准制度取消後將對特殊性稅務處理的材料申報與後續管理提出更為嚴格的要求，具體內容如下：

重組特殊性稅務處理的申報要求

依照現有的財稅[2009]59 號(以下簡稱「59 號文」)以及國家稅務總局公告[2010]4號（以下簡稱「4號公告」）的規定，企業重組適用特殊性稅務處理，交易各方需在該重組業務完成當年企業所得稅年度申報時向主管稅務機關備案。在48號公告之下，申報模式的行為主體及時點未有重大變化，而是將年度納稅申報時之資料調整為《企業重組所得稅特殊性稅務處理報告表及附表》(以下簡稱「特殊性稅務處理報告表」)並提交相關資料。

¹ 包括《財政部、國家稅務總局關於促進企業重組有關企業所得稅處理問題的通知》(財稅[2014]109 號，以下簡稱「109 號文」)等規定。更多分析與說明，請詳見資誠出版品中國稅務熱訊點評 2015 年 6 月第 9 期，境內居民企業集團內部重組適用遞延納稅優惠條件明確化。

■ 更詳細的訊息披露

特殊性稅務處理報告表包含了一張主表以及針對該交易類型適用的附表。在 2014 年新版企業所得稅年度納稅申報表中也有一張《企業重組納稅調整明細表》，相較之下 48 號公告所要求的特殊性稅務處理報告表，所需揭露的訊息更為詳細，其涵蓋了交易各方的相關處理信息，如：

- 交易標的以及交易對價的公允價值、帳面價值與計稅基礎等訊息；
- 非股權支付對應的交易所得或損失數額；
- 所轉讓資產占資產轉讓方全部資產的比例，或股權支付金額占交易支付總額的比例等相關比例條件等。

■ 新形態的證明資料與交易說明

除了特殊性稅務處理報告表外，48 號公告中交易各方需要附報的其他資料也大幅增加，如：

- 提交重組前連續 12 個月內有無與該重組相關的其他股權/資產交易，並說明是否構成分步交易、是否作為一項企業重組業務進行處理；
- 提供非貨幣性資產支付的價值評估報告或其他公允價值證明；
- 交易相關的資產（股權）按稅法與會計準則規定核算差異的專項說明；
- 合併/分立中的虧損彌補和稅務事項承繼情況等。

■ 取消省級稅務機關確認機制

原先依據 4 號公告，交易各方可以選擇提請省級稅務機關確認特殊性稅務處理。48 公告取消了此一確認的機制，使交易各方缺少了申報前尋求特殊性稅務處理確定性的途徑。

重組特殊性稅務處理的後續管理

48 號公告對企業重組特殊性稅務處理的後續管理提出了更嚴格的要求，包括：

■ 分期確認所得者須每年準確紀錄並做出說明

重組轉讓方在1)債務重組與2)居民企業以非貨幣資產對外投資需特別注意，由於該應納稅所得額得分別在1)5年與2)10年的納稅年度期間內均勻記入該年度應納稅所得額。48號公告規定，企業必須準確記錄並說明重組所得稅的當年確認和分年結轉情況。對此，主管稅務機

關也會建立台帳，對相關所得與台帳進行比對分析，加強後續管理。

■ 再次轉讓時計稅基礎的比對需提交專項說明

由於相關重組資產(股權)的計稅基礎在適用特殊稅務處理後沒有提高，與其帳面價值存在差異，因此需要在再次轉讓這些資產(股權)時提交專項說明，對特殊性稅務處理時確定的重組資產(股權)計稅基礎與再次轉讓時的計算基礎進行比對並說明遞延所得稅負債的處理情況。對此，主管稅務機關也會加強比對與檢查。

明確定義與適用對象

48 號公告修改了重組主導方、重組日等定義，使其更符合實際操作的需要。此外，48 號公告規定：被合併/被分立企業股東與股權收購轉讓方可以是自然人，此一規定是否將有助於自然人參與的企業重組特殊性稅務處理的適用性，我們將進一步觀察。

48 號公告將適用於 2015 年度以及以後年度企業所得稅匯算清繳。已經簽訂重組協議但未完成重組的，亦適用新規定。

資誠觀察

稅局態度上放寬審核，對希望進行架構重組的台商是一大利多，但集團除了事前評估各種重組方案可能達到的資金流與稅負遞延的效果外，亦須提前準備因特殊性稅務處理所帶來的申報與資料提供義務。由於許多資料準備具有專業性與技術性，且涉及會計處理、IT建置、證明文件的準備與內容表達的審酌等要求，因此建議集團在進行架構重組前應先與審計會計師、稅務專家進行充分溝通，方得事前做好準備以因應未來稅局的監管。

如有任何中國稅務相關問題，請與我們聯繫：

兩岸稅務諮詢與管理服務

段士良 執業會計師
+886 2 27295995
patrick.tuan@tw.pwc.com

廖烈龍 執業會計師
+886 2 27296217
elliott.liao@tw.pwc.com

陳惠鈴 副總經理
+886 2 27296704 ext.23820
carol.chen@tw.pwc.com

鮑敦川 協理
+886 2 27296666 ext.23928
tim.pao@tw.pwc.com

徐丞毅 協理
+886 2 27296666 ext.23656
cy.hsu@tw.pwc.com

林瑩甄 經理
+886 2 27296666 ext. 23769
jillian.lin@tw.pwc.com

陳美儒 經理
+886 2 27296666 ext.23050
helen.c.chen@tw.pwc.com

版權聲明：本中國熱訊點評僅提供參考使用，非屬本事務所對相關特定議題表示的意見，閱讀者不得據以作為任何決策之依據，亦不得援引作為任何權利或利益之主張。其內容未經資誠聯合會計師事務所同意不得任意轉載或作其他目的之使用。若有任何事實、法令或政策之變更，資誠聯合會計師事務所保留修正本中國熱訊點評內容之權利。

© 2015 PricewaterhouseCoopers Taiwan. All rights reserved. PwC refers to the Taiwan member firm, and may sometimes refer to the PwC network. Each member firm is a separate legal entity. Please see www.pwc.tw for further details. This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.