



# “税”到渠成， 破解资本市场 税务难题

## ——资产无偿划转 的税务考量（上）

心向未来，践行今朝。  
[kpmg.com/cn](http://kpmg.com/cn)



## 引言

近年来，随着我国资本市场的蓬勃发展，我国企业改制重组步伐不断加快，企业的并购重组业务数量迅猛增长，在此过程中，也暴露出目前的税收政策尚滞后于企业资产重组业务需求的一系列问题。

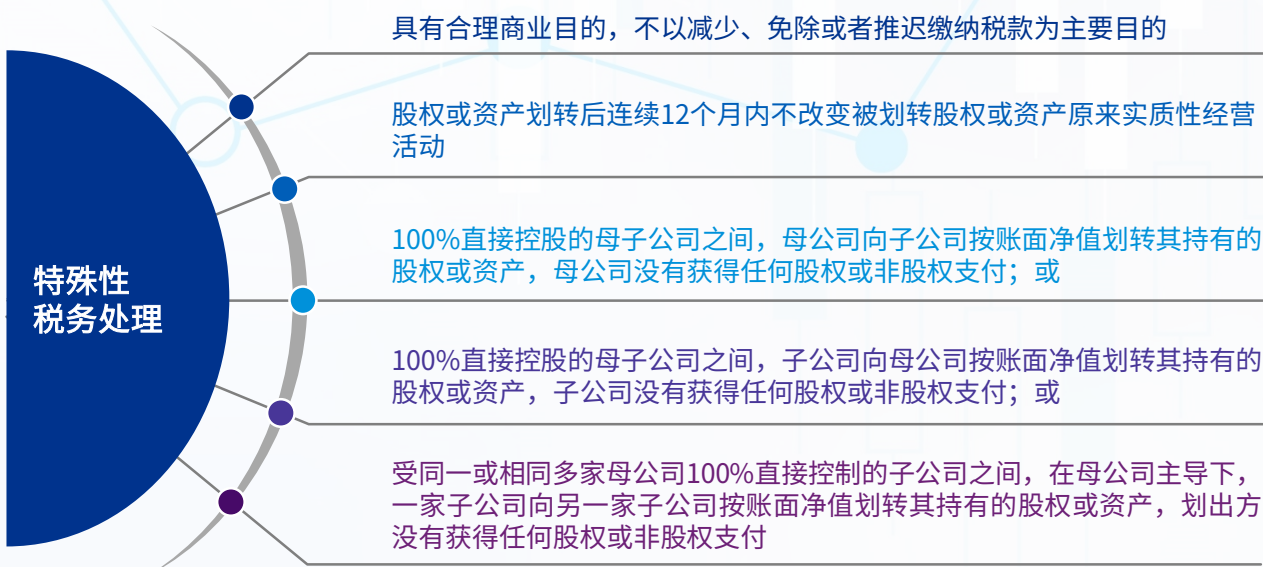
在税务部门加强跟踪管理、企业兼并重组工作牵头部门积极协助财税部门做好相关税收政策落实的同时，纳税人在进行实际操作时也需要谨慎进行相关的税务处理并与税务机关进行积极沟通，以达到共赢的良好局面。

本期我们将探讨企业资产无偿划转中的**企业所得税**热门问题：

- 资产无偿划转适用特殊性税务处理的典型案例解析
- 资产无偿划转面临的政策难点

# 企业资产无偿划转适用特殊性税务处理的典型案例解析

对于资产无偿划转的税务考量，企业所得税如何处理往往是纳税人关注的重点。根据财税〔2014〕109号（以下简称“109号文”）以及国家税务总局公告2015年第40号（以下简称“40号公告”）的政策要求，企业享受特殊性税务处理需要满足以下条件<sup>1</sup>：



那么，资产无偿划转适用特殊性税务处理在实际税务操作中应如何体现呢？我们以受同一母公司100%直接控制的子公司之间的无偿划转为例进行分析：

A公司，B公司，C公司均为国有独资企业。其中，B公司和C公司均为A公司的全资子公司。

B公司拥有一块土地及地上建筑物用于仓储职能，该土地的初始入账成本为1.5亿元，已摊销900万元，公允价值2.7亿元，计税基础与账面净值一致；其自建的地上建筑物的初始入账成本为6000万元，已摊销600万元，公允价值8700万元，计税基础与账面净值一致。同时，B公司拥有D公司30%股权，公允价值为800万元，账面净值和计税基础均为600万元。

为进一步提高子公司间的资产运用效率和有效整合资源，A公司决定，B公司将该土地及地上建筑物无偿划转给C公司，B公司与C公司约定划转完成日起连续12个月内不改变被划转不动产原来的实质性经营活动。

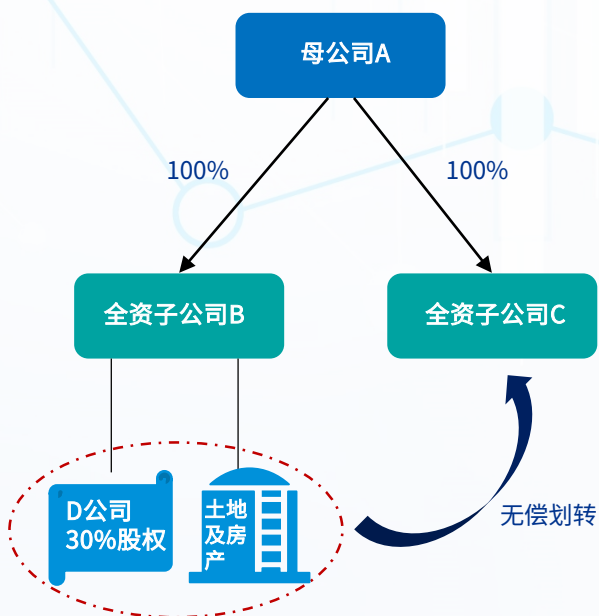
同时，根据公司股东会决议，B公司将其持有的D公司30%的股权按账面净值无偿划转给C公司。A公司承诺12个月内不改变B公司与C公司的股权结构；C公司也承诺划转后12个月内不转让持有D公司股权或改变其原有的实质性经营活动。

同时，针对上述划转的会计处理，划出方和划入方均未在会计上确认损益。

注释1：109号文与40号公告所涵盖的范围除本文所提及的无偿划转交易外，还包括“100%直接控制的母子公司之间，母公司向子公司按账面净值划转其持有的股权或资产，母公司获得子公司100%的股权支付”的作价入股情况，本文暂不就这部分拓展讨论。

# 企业资产无偿划转适用特殊性税务处理的典型案例解析

资产/股权无偿划转示意图如下



根据本案例的实际情况，**我们看到** 该国有关集团就本次资产及股权无偿划转向税务局成功申请适用企业所得税特殊性税务处理，即：

- 针对被划转的土地及地上建筑物，C公司取得B公司的建筑所有权物及土地使用权不确认接受捐赠收入，其计税基础分别按原计税基础14,100万元及5,400万元确定；B公司划出该土地及地上建筑物不视同销售。
- 针对被划转股权，B公司转让D公司股权不按公允价值确认股权转让所得或损失；C公司获得D公司股权不确认所得，取得D公司股权的计税基础按其原计税基础600万元确定。

本案中，在与税务机关沟通协商企业所得税特殊性税务处理的过程中，有以下两处值得关注的地方：

- 纳税人如何向税务机关充分证明该次无偿划转具有合理的商业目的，而非以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的；
- 对于“划转”的税收支持政策，在企业所得税、契税等相关文件中有所提及，但在土地增值税相关文件中仅提及“改制重组”，因此在申请不同税种（如企业所得税、土地增值税）的相关税收优惠政策时，保持申请文书的严谨与一致性。

虽然各地税务机关对政策解读可能存在偏差，但满足法规所列明的条件仍然是企业能够成功申请特殊性税务处理的基础。企业在安排资产无偿划转的相关筹划时应妥善考量条件，提高企业成功申请相关税收政策的机率，降低重组的税务成本。



# 资产无偿划转的企业所得税难点问题

实践中，企业重组的情况往往较为复杂，**可能会存在法规不尽明确的情形。以下为颇具代表性的一些情况：**

- **资产划转时，将负债一并划转：**从目前的各类相关政策来看，并没有明确含有负债的无偿划转不能适用特殊性税务处理。而从大量的上市公司发布的公告来看，资产划转往往会将相关资产以及与其相关的负债一并转让，这也符合相关税收政策制定的初衷——促进并加强集团间资源整合。在实务操作中，对于法规没有明确的情况税务机关往往采取谨慎的态度，各地方税务局可能都存在不同的理解，比如对于负债划转的实质可能被解读为是划入方向划出方支付了相当于负债金额的交易对价，且该对价也并非股权形式，从而认定其不符合法规中所规定的“划转”。

- **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**

**如何证明“12个月内没有改变被划转股权或资产原来实质性经营活动”是税务机关常向企业提出挑战的内容。比如划入资产的用途从原出租变为自用是否可以认为是改变了资产的用途？企业自行判定的结果很可能与税务机关的认定存在差异。这些问题应如何处理，仍需要后续政策的进一步明确。**

**更为重要的是，根据40号公告的进一步解释，**若交易一方在股权或资产划转完成日后连续12个月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，致使股权或资产划转不再符合特殊性税务处理条件的，发生变化的交易一方应在情况发生变化的30日内报告其主管税务机关。在实务中，企业间的资产划转往往出于对集团间资源整合及结构的优化升级。若某集团在完成业务/资产的无偿划转后出于优化业务链条等商业考虑，在划转交易完成日后连续12个月内，进一步剥离划出方的其他业务职能甚至将划出方进行清算注销，此时划转前后的股权结构已然发生变化，但并不影响被划转业务/资产的延续经营，是否也不应影响划转交易的特殊性税务处理的适用性，由于目前并无针对该条规定的进一步说明，实践中有些税务机关对此有不同的解读和口径。

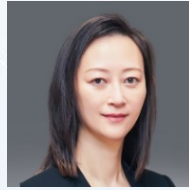
- **会计处理问题：40号公告对划转交易的会计处理做出了明确规定，故一些税务机关要求企业在会计核算上也必须按照文件进行处理，如本文提及的无偿划转，但可能与企业自身遵循的会计处理方式不完全一致，如需要按照公允价值入账等。此情况下是否会导致无法适用特殊性税务处理？**

**其他税务考量：**不仅是企业所得税，在企业无偿划转中可能涉及的其他税种，例如增值税、土地增值税等等，也存在着一定的不确定性，我们在下期讨论。

针对企业进行资产划转，应对有关税务处理高度重视，若要适用特殊性税务处理，应当积极与主管税务机关进行沟通。必要时，可积极征询专业人士的分析和意见，以确保满足特殊性税务处理的条件。

毕马威中国税务服务团队有丰富的实际经验，为企业在改制重组、划转、剥离的各环节提供一站式服务，如有资产重组相关问题，敬请与我们联系。

# 联系我们



## 李一源

税务业务发展主管合伙人  
毕马威中国  
电话：+86 (20) 3813 8999  
邮箱：lilly.li@kpmg.com



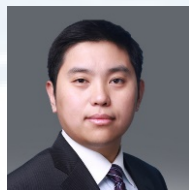
## 张正锐

税务合伙人  
毕马威中国  
电话：+86 (21) 2212 3398  
邮箱：eric.z.zhang@kpmg.com



## 罗健莹

税务合伙人  
毕马威中国  
电话：+86 (20) 3813 8609  
邮箱：grace.luo@kpmg.com



## 谭伟

税务合伙人  
毕马威中国  
电话：+86 (28) 8673 3915  
邮箱：wayne.tan@kpmg.com

所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。

© 2021 毕马威企业咨询(中国)有限公司 — 中国有限责任公司, 是与英国私营担保有限公司—毕马威国际有限公司相关联的独立成员所全球性组织中的成员。版权所有, 不得转载。在中国印刷。

毕马威的名称和标识均为毕马威全球性组织中的独立成员所经许可后使用的商标。