

目录

前言	
第一章 企业重组	2
企业法律形式改变	2
第一节 企业所得税处理	2
第二节 增值税处理	7
第三节 房产税处理	8
第四节 土地使用税处理	11
第五节 土地增值税处理	12
第六节 契税处理	14
第七节 印花税处理	16
第八节 个人所得税处理	18
第九节 政策依据	23
债务重组	27
第一节 企业所得税处理	27
第二节 增值税处理	33
第三节 房产税处理	33
第四节 土地使用税处理	35
第五节 土地增值税处理	36
第六节 契税处理	37
第七节 印花税处理	37
第八节 个人所得税处理	38
第九节 政策依据	38
股权收购	40
第一节 企业所得税处理	40
第二节 增值税处理	50
第三节 契税处理	50
第五节 个人所得税处理	51
第六节 政策依据	61
资产收购	63
第一节 企业所得税处理	64
第二节 增值税处理	73
第三节 房产税处理	74

第四节 土地使用税处理	76
第五节 土地增值税处理	77
第六节 契税处理	78
第七节 印花税处理	79
第八节 政策依据	79
企业合并	81
第一节 企业所得税处理	81
第二节 增值税的处理	92
第三节 房产税处理	93
第四节 土地使用税处理	95
第五节 土地增值税的处理	96
第六节 契税的处理	98
第七节 印花税的处理	98
第八节 政策依据	99
第一节 企业所得税处理	101
第二节 增值税处理	112
第三节 房产税处理	113
第四节 土地使用税处理	115
第五节 土地增值税处理	116
第六节 契税处理	117
第七节 印花税处理	118
第八节 个人所得税的处理	119
第九节 政策依据	119
第二章 资产（股权）划转	122
第一节 企业所得税处理	122
第二节 增值税处理	135
第三节 房产税处理	135
第四节 土地使用税处理	137
第六节 契税处理	140
第七节 印花税处理	140
第八节 政策依据	141
第三章 非货币性资产投资	144
第一节 企业所得税处理	144

第二节 增值税处理	153
第三节 房产税处理	155
第四节 土地使用税处理	157
第五节 土地增值税处理	158
第六节 契税处理	160
第七节 印花税处理	162
第八节 个人所得税处理	162
第九节 政策依据	171
第四章 股权激励	175
第一节 企业所得税处理	176
第二节 个人所得税处理	177
第三节 政策依据	185
第五章 限售股解禁	186
第一节 企业所得税处理	187
第二节 增值税处理	190
第三节 印花税处理	195
第四节 个人所得税处理	199
第五节 政策依据	213
第六章 特殊事项备注	217

第一章 企业重组

企业法律形式改变

根据《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）第一条第（一）项规定，企业法律形式改变，是指企业注册名称、住所以及企业组织形式等的简单改变，但符合该通知规定其他重组的类型除外。

第一节 企业所得税处理

一、一般规定

（一）一般规定的税务处理

根据《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）第四条第（一）项规定，企业由法人转变为个人独资企业、合伙企业等非法人组织，或将登记注册地转移至中华人民共和国境外（包括港澳台地区），应视同企业进行清算、分配，股东重新投资成立新企业。企业的全部资产以及股东投资的计税基础均应以公允价值为基础确定。

企业发生其他法律形式简单改变的，如企业名称改变、境内变更住所等可直接变更税务登记，除另有规定外，有关企业所得税纳税事项（包括亏损结转、税收优惠等权益和义务）由变更后企业承继，但因住所发生变化而不符合税收优惠条件的除外。

（二）纳税申报

根据《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)第十条规定,企业发生《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)第四条第(一)项规定的由法人转变为个人独资企业、合伙企业等非法人组织,或将登记注册地转移至中华人民共和国境外(包括港澳台地区),应按照《财政部、国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税〔2009〕60 号)规定进行清算。

企业在报送《企业清算所得纳税申报表》时,应附送以下资料:

1. 企业改变法律形式的工商部门或其他政府部门的批准文件;
2. 企业全部资产的计税基础以及评估机构出具的资产评估报告;
3. 企业债权、债务处理或归属情况说明;
4. 主管税务机关要求提供的其他资料证明。

二、有限责任公司变更为股份有限公司

(一) 有限责任公司按原账面净资产值折股整体变更为股份有限公司

有限责任公司按原账面净资产值折股整体变更为股份有限公司,股改前后公司股权结构、主营业务及债权债务等未发生任何变化,属于“其他法律形式简单改变”。

根据《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)第四条第(一)项规定,企业发生其他法律形式简单改变的,如企业名称改变、境内变更住所等可直接变更税务登记,除另有规定外,有关企业所得税纳税事项(包括亏损结转、税收优惠等权益和义务)由变更后企业承继,但因住所发生变化而不符合税收优惠条件的除

外。

（二）有限责任公司按照净资产评估增值后的评估价折股改制为股份有限公司

根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）第四条规定，企业权益性投资取得股息、红利等收入，应以被投资企业股东会或股东大会作出利润分配或转股决定的日期，确定收入的实现。被投资企业将股权（票）溢价所形成的资本公积转为股本的，不作为投资方企业的股息、红利收入，投资方企业也不得增加该项长期投资的计税基础。

根据《中华人民共和国企业所得税法》（中华人民共和国主席令第63号）第二十六条第（二）项、第（三）项和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令第512号）第十七条、第八十三条规定，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，免征企业所得税。符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。企业所得税法第二十六条第（二）项和第（三）项所称股息、红利等权益性投资收益，不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。

有限责任公司按照净资产评估增值后的评估价折股改制为股份有限公司往往会涉及注册资本的变更，因此如是股权（票）溢价所形成的资本公积转为股本的，不作为投资方企业的股息、红利收入，不需缴纳企业所得税；如是非股权（票）溢价所形成的资本公积和留存收益（含盈余公积和未分配利润）转增股本的，确认股息、红利等权益性投资收益，其符合条件的居民

企业之间的股息、红利等权益性投资收益,免征企业所得税。

三、国有企业改制

(一) 全民所有制企业公司制改制企业所得税处理

《国家税务总局关于全民所有制企业公司制改制企业所得税处理问题的公告》(国家税务总局公告 2017 年第 34 号)规定,全民所有制企业改制为国有独资公司或者国有全资子公司,属于《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)文件第四条规定的“企业发生其他法律形式简单改变”的,可依照以下规定进行企业所得税处理:

改制中资产评估增值不计入应纳税所得额;资产的计税基础按其原有计税基础确定;资产增值部分的折旧或者摊销不得在税前扣除。

全民所有制企业资产评估增值相关材料应由改制后的企业留存备查。

(二) 国有企业改制上市,资产评估增值的处理

1. 国有企业以评估增值资产出资设立拟上市公司的特殊处理

按照《财政部国家税务总局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)的规定,自 2014 年 1 月 1 日起,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。

企业以非货币性资产对外投资,应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额,计算确认非货币性资产转让所得。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。

企业以非货币性资产对外投资而取得被投资企业的股权，应以非货币性资产的原计税成本为计税基础，加上每年确认的非货币性资产转让所得，逐年进行调整。被投资企业取得非货币性资产的计税基础，应按非货币性资产的公允价值确定。

企业在对外投资 5 年内转让上述股权或投资收回的，应停止执行递延纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在转让股权或投资收回当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税；企业在计算股权转让所得时，可按规定将股权的计税基础一次调整到位。企业在对外投资 5 年内注销的，应停止执行递延纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在注销当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税。

（三）改制居民企业股东的企业所得税处理

根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79 号）第四条规定，企业权益性投资取得股息、红利等收入，应以被投资企业股东会或股东大会作出利润分配或转股决定的日期，确定收入的实现。被投资企业将股权（票）溢价所形成的资本公积转为股本的，不作为投资方企业的股息、红利收入，投资方企业也不得增加该项长期投资的计税基础。

根据《中华人民共和国企业所得税法》（中华人民共和国主席令第 63 号）第二十六条第（二）项、第（三）项和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令 512 号）第十七条、第八十三条规定，符

符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，免征企业所得税。符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。企业所得税法第二十六条第（二）项和第（三）项所称股息、红利等权益性投资收益，不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足 12 个月取得的投资收益。

因此，股权（票）溢价所形成的资本公积转为股本的，不作为投资方企业的股息、红利收入，不需缴纳企业所得税；非股权（票）溢价所形成的资本公积和留存收益（含盈余公积和未分配利润）转增股本的，确认股息、红利等权益性投资收益，其符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，免征企业所得税。

第二节 增值税处理

一、一般规定

企业由法人转变为个人独资企业、合伙企业等非法人组织，或将登记注册地转移至中华人民共和国境外（包括港澳台地区），应视同企业进行清算、分配，股东重新投资成立新企业，会涉及非货币资产投资的增值税处理。

根据《财政部国家税务总局关于增值税若干政策的通知》（财税〔2005〕165 号）第六条规定，一般纳税人注销，其存货不作进项税额转出处理，其留抵税额也不予以退税。

二、资产重组过程中转让货物的增值税处理

根据《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 13 号）的规定，纳税人在资产重组过程中，通

过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税。

根据《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 66 号）的规定，纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债经多次转让后，最终的受让方与劳动力接收方为同一单位和个人的，仍适用《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 13 号）的相关规定，其中货物的多次转让行为均不征收增值税。资产的出让方需将资产重组方案等文件资料报其主管税务机关。

三、资产重组过程中转让不动产、土地使用权的处理

根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36 号）附件 2《营业税改征增值税试点有关事项规定》第一条第（二）项规定，在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，其中涉及的不动产、土地使用权转让行为，不征收增值税。

第三节 房产税处理

一、房产的定义

《财政部税务总局关于房产税和车船使用税几个业务问题的解释与规

定》(财税地字〔1987〕3号)第一条规定,“房产”是以房屋形态表现的财产。房屋是指有屋面和围护结构(有墙或两边有柱),能够遮风避雨,可供人们在其中生产、工作、学习、娱乐、居住或储藏物资的场所。独立于房屋之外的建筑物,如围墙、烟囱、水塔、变电塔、油池油柜、酒窖菜窖、酒精池、糖蜜池、室外游泳池、玻璃暖房、砖瓦石灰窑以及各种油气罐等,不属于房产。

二、房产原值的确定

根据《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关问题的通知》(财税〔2008〕152号)第一条规定,对依照房产原值计税的房产,不论是否记载在会计账簿固定资产科目中,均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的,应按规定予以调整或重新评估。

根据《财政部关于印发企业会计准则解释第2号的通知》(财会〔2008〕11号)的规定,企业进行公司制改制的,应以经评估确认的资产、负债价值作为认定成本。根据《财政部关于印发〈企业会计准则解释第1号〉的通知》(财会〔2007〕14号)的规定,企业引入新股东改制为股份有限公司,相关资产、负债应当按照公允价值计量。

因此,企业改制过程中,房产评估增值需调整会计房屋原价,从价计征的房产税需按调整后的账面金额来计算缴纳。

(一)房产原值应包括与房屋不可分割的各种附属设备或一般不单独计算价值的配套设施

根据《财政部 税务总局关于房产税和车船使用税几个业务问题的解释

与规定》（财税地字〔1987〕3号）第二条规定，房产原值应包括与房屋不可分割的各种附属设备或一般不单独计算价值的配套设施。主要有：暖气、卫生、通风、照明、煤气等设备；各种管线，如蒸气、压缩空气、石油、给水排水等管道及电力、电讯、电缆导线；电梯、升降机、过道、晒台等。

属于房屋附属设备的水管、下水道、暖气管、煤气管等从最近的探视井或三通管算起。电灯网、照明线从进线盒联接管算起。

《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》（国税发〔2005〕173号）第一条规定，为了维持和增加房屋的使用功能或使房屋满足设计要求，凡以房屋为载体，不可随意移动的附属设备和配套设施，如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等，无论在会计核算中是否单独记账与核算，都应计入房产原值，计征房产税。

该文件第二条规定，对于更换房屋附属设备和配套设施的，在将其价值计入房产原值时，可扣减原来相应设备和设施的价值；对附属设备和配套设施中易损坏、需要经常更换的零配件，更新后不再计入房产原值。

（二）房产原值应包含地价

根据《财政部国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》（财税〔2010〕121号）第三条规定，对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价，包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。宗地容积率低于0.5的，按房产建筑面积的2倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价。

三、房产税的纳税义务发生时间和终止时间

（一）纳税义务发生时间

根据《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》

（国税发〔2003〕89号）第二条规定：

1. 购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起计征房产税和城镇土地使用税。
2. 购置存量房，自办理房屋权属转移、变更登记手续，房地产权属登记机关签发房屋权属证书之次月起计征房产税和城镇土地使用税。
3. 出租、出借房产，自交付出租、出借房产之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

（二）纳税义务终止时间

根据《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）第三条规定，纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。

第四节 土地使用税处理

一、纳税义务发生时间

《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89号）第二条规定：

（一）购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

（二）购置存量房，自办理房屋权属转移、变更登记手续，房地产权属登

记机关签发房屋权属证书之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

（三）出租、出借房产，自交付出租、出借房产之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

同时，《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》（财税〔2006〕186号）第二条也规定，以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

二、纳税义务终止时间

根据《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）第三条规定，纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。

第五节 土地增值税处理

一、整体改制的土地增值税处理

根据《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 21 号）第一条规定，企业按照《中华人民共和国公司法》有关规定整体改制，包括非公司制企业改制为有限责任公司或股份有限公司，有限责任公司变更为股份有限公司，股份有限公司变更为有限责任公司，对改制前的企业将国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下称房地产）转移、变更到改制后的企业，暂不征土地

增值税。

本公告所称整体改制是指不改变原企业的投资主体，并承继原企业权利、义务的行为。

本公告所称不改变原企业投资主体，是指企业改制重组前后出资人不发生变动，出资人的出资比例可以发生变动。

根据该公告第五条规定，上述改制重组有关土地增值税政策不适用于房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形。

二、转让整体改制取得土地使用权的处理

根据《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 21 号）第六条规定，改制重组后再转让房地产并申报缴纳土地增值税时，对“取得土地使用权所支付的金额”，按照改制重组前取得该宗国有土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关费用确定；经批准以国有土地使用权作价出资入股的，为作价入股时县级及以上自然资源部门批准的评估价格。按购房发票确定扣除项目金额的，按照改制重组前购房发票所载金额并从购买年度起至本次转让年度止每年加计 5% 计算扣除项目金额，购买年度是指购房发票所载日期的当年。

2021 年第 21 号公告执行期限为 2021 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日。企业改制重组过程中涉及的土地增值税尚未处理的，符合本公告规定可按本公告执行。

第六节 契税处理

一、企业整体改制的契税处理

根据《财政部 税务总局关于继续执行企业 事业单位改制重组有关契税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 17 号）第一条规定，企业按照《中华人民共和国公司法》有关规定整体改制，包括非公司制企业改制为有限责任公司或股份有限公司，有限责任公司变更为股份有限公司，股份有限公司变更为有限责任公司，原企业投资主体存续并在改制（变更）后的公司中所持股权（股份）比例超过 75%，且改制（变更）后公司承继原企业权利、义务的，对改制（变更）后公司承受原企业土地、房屋权属，免征契税。

本公告自 2021 年 1 月 1 日起至 2023 年 12 月 31 日执行。自执行之日起，企业、事业单位在改制重组过程中，符合本公告规定但已缴纳契税的，可申请退税；涉及的契税尚未处理且符合本公告规定的，可按本公告执行。

二、国有企业改制处置划拨土地的处理

对国有企业改革中涉及的划拨土地使用权，可分别采取国有土地使用权出让、国家以土地使用权作价出资（入股）等予以处置。

（一）缴纳契税情况

根据《中华人民共和国契税法》（中华人民共和国主席令（第五十二号））规定，在中华人民共和国境内转移土地、房屋权属，承受的单位和个人为契税的纳税人，应当依照本法规定缴纳契税。

本法所称转移土地、房屋权属，是指下列行为：1. 土地使用权出让；2. 土地使用权转让，包括出售、赠与、互换；3. 房屋买卖、赠与、互换。（前

款第二项土地使用权转让，不包括土地承包经营权和土地经营权的转移。）以作价投资（入股）、偿还债务、划转、奖励等方式转移土地、房屋权属的，应当依照本法规定征收契税。

根据《财政部 税务总局关于继续执行企业 事业单位改制重组有关契税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 17 号）第八条规定，以出让方式或国家作价出资（入股）方式承受原改制重组企业、事业单位划拨用地的，不属该文件规定的改制重组契税免税范围，对承受方应按规定征收契税。

因此，在公司制改制过程中，以出让方式或土地使用权作价出资处置划拨土地的，土地承受方应按以上相关规定在依法办理土地、房屋权属登记手续前申报缴纳契税。

（二）计税依据

根据《中华人民共和国契税法》（中华人民共和国主席令（第五十二号））第四条规定，土地使用权出让、出售，房屋买卖，为土地、房屋权属转移合同确定的成交价格，包括应交付的货币以及实物、其他经济利益对应的价款。

《财政部 税务总局关于贯彻实施契税法若干事项执行口径的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 23 号）第二条规定：“关于若干计税依据的具体情形：

1. 以划拨方式取得的土地使用权，经批准改为出让方式重新取得该土地使用权的，应由该土地使用权人以补缴的土地出让价款为计税依据缴纳契税。
2. 先以划拨方式取得土地使用权，后经批准转让房地产，划拨土地性质改为出让的，承受方应分别以补缴的土地出让价款和房地产权属转移合同确定

的成交价格为计税依据缴纳契税。

3. 先以划拨方式取得土地使用权，后经批准转让房地产，划拨土地性质未发生改变的，承受方应以房地产权属转移合同确定的成交价格为计税依据缴纳契税。

4. 土地使用权及所附建筑物、构筑物等（包括在建的房屋、其他建筑物、构筑物和其他附着物）转让的，计税依据为承受方应交付的总价款。

5. 土地使用权出让的，计税依据包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、征收补偿费、城市基础设施配套费、实物配建房屋等应交付的货币以及实物、其他经济利益对应的价款。

6. 房屋附属设施（包括停车位、机动车库、非机动车库、顶层阁楼、储藏室及其他房屋附属设施）与房屋为同一不动产单元的，计税依据为承受方应交付的总价款，并适用与房屋相同的税率；房屋附属设施与房屋为不同不动产单元的，计税依据为转移合同确定的成交价格，并按当地确定的适用税率计税。

7. 承受已装修房屋的，应将包括装修费用在内的费用计入承受方应交付的总价款。

8. 土地使用权互换、房屋互换，互换价格相等的，互换双方计税依据为零；互换价格不相等的，以其差额为计税依据，由支付差额的一方缴纳契税。

9. 契税的计税依据不包括增值税。”

第七节 印花税处理

一、关于资金账簿的印花税

根据《财政部国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税政策的通知》（财税〔2003〕183号）规定，经县级以上人民政府及企业主管部门批准改制的企业，在改制过程中涉及的印花税政策通知如下：

实行公司制改造的企业在改制过程中成立的新企业（重新办理法人登记的），其新启用的资金账簿记载的资金或因企业建立资本纽带关系而增加的资金，凡原已贴花的部分可不再贴花，未贴花的部分和以后新增加的资金按规定贴花。

公司制改造包括国有企业依《公司法》整体改造成国有独资有限责任公司；企业通过增资扩股或者转让部分产权，实现他人对企业的参股，将企业改造成有限责任公司或股份有限公司；企业以其部分财产和相应债务与他人组建新公司；企业将债务留在原企业，而以其优质财产与他人组建的新公司。

企业改制中经评估增加的资金按规定贴花。

企业其他会计科目记载的资金转为实收资本或资本公积的资金按规定贴花。

根据《财政部税务总局关于对营业账簿减免印花税的通知》（财税〔2018〕50号）的规定，自2018年5月1日起，对按万分之五税率贴花的资金账簿减半征收印花税，对按件贴花五元的其他账簿免征印花税。

二、关于各类应税合同的印花税

根据《财政部国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税政策的通知》（财税〔2003〕183号）第二条规定，企业改制前签订但尚未履行完的各类应税合同，改制后需要变更执行主体的，对仅改变执行主体、其余条款未

作变动且改制前已贴花的，不再贴花。

三、关于产权转移书据的印花税

根据《财政部国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税政策的通知》（财税〔2003〕183号）第三条规定，企业因改制签订的产权转移书据免于贴花。

第八节 个人所得税处理

一、派发红股和转增资本的个人所得税处理

《国家税务总局关于进一步加强高收入者个人所得税征收管理的通知》（国税发〔2010〕54号）第二条第（二）项要求，加强企业转增注册资本和股本管理，对以未分配利润、盈余公积和除股票溢价发行外的其他资本公积转增注册资本和股本的，要按照“利息、股息、红利所得”项目，依据现行政策规定计征个人所得税。

（一）派发红股

根据《国家税务总局关于印发〈征收个人所得税若干问题的规定〉的通知》（国税发〔1994〕89号）第十一条规定，股份制企业在分配股息、红利时，以股票形式向股东个人支付应得的股息、红利，应以派发红股的股票票面金额为收入额，按利息、股息、红利项目计征个人所得税。

（二）转增股本

根据《国家税务总局关于股份制企业转增股本和派发红股征免个人所得税的通知》（国税发〔1997〕198号）的规定，股份制企业用资本公积金

转增股本不属于股息、红利性质的分配，对个人取得的转增股本数额，不作为个人所得，不征收个人所得税。股份制企业用盈余公积金派发红股属于股息、红利性质的分配，对个人取得的红股数额，应作为个人所得征税。派发红股的股份制企业作为支付所得的单位应按照税法规定履行扣缴义务。

（三）不征税资本公积的界定

根据《国家税务总局关于原城市信用社在转制为城市合作银行过程中个人股增值所得应纳个人所得税的批复》（国税函〔1998〕289号）第二条规定，《国家税务总局关于股份制企业转增股本和派发红股征免个人所得税的通知》（国税发〔1997〕198号）文件所称的“资本公积金”，是指股份制企业股票溢价发行收入所形成的资本公积金。将此（即用股票溢价发行收入形成的资本公积）转增股本由个人取得的数额，不作为应税所得征收个人所得税。而与此不相符合的其他资本公积金分配个人所得部分，应当依法征收个人所得税。

（四）盈余公积转增注册资本

根据《国家税务总局关于盈余公积金转增注册资本征收个人所得税问题的批复》（国税函发〔1998〕333号）的规定，公司将从税后利润中提取的法定公积金和任意公积金转增注册资本，实际上是公司将盈余公积金向股东分配了股息、红利，股东再以分得的股息、红利增加注册资本。因此，依据《国家税务总局关于股份制企业转增股本和派发红股征免个人所得税的通知》（国税发〔1997〕198号）精神，对属于个人股东分得再投入公司（转增注册资本）的部分应按照“利息、股息、红利所得”项目征收个人所得税，税款由股份有限公司在有关部门批准增资、公司股东会决议通过后代

扣代缴。

二、中小高新技术企业盈余积累转增股本分期缴税

（一）中小高新技术企业盈余积累转增股本分期缴税

根据《财政部国家税务总局关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税〔2015〕116号）第三条规定，自2016年1月1日起，全国范围内的中小高新技术企业以未分配利润、盈余公积、资本公积向个人股东转增股本时，个人股东一次缴纳个人所得税确有困难的，可根据实际情况自行制定分期缴税计划，在不超过5个公历年度内（含）分期缴纳，并将有关资料报主管税务机关备案。

个人股东获得转增的股本，应按照“利息、股息、红利所得”项目，适用20%税率征收个人所得税。

股东转让股权并取得现金收入的，该现金收入应优先用于缴纳尚未缴清的税款。

在股东转让该部分股权之前，企业依法宣告破产，股东进行相关权益处置后没有取得收益或收益小于初始投资额的，主管税务机关对其尚未缴纳的个人所得税可不予追征。

本通知所称中小高新技术企业，是指注册在中国境内实行查账征收的、经认定取得高新技术企业资格，且年销售额和资产总额均不超过2亿元、从业人数不超过500人的企业。

上市中小高新技术企业或在全国中小企业股份转让系统挂牌的中小高新技术企业向个人股东转增股本，股东应纳的个人所得税，继续按照现行有关股息红利差别化个人所得税政策执行，不适用本通知规定的分期纳税政

策, 应按照《财政部、国家税务总局、证监会关于上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》(财税〔2015〕101号)第一条规定, 自2015年9月8日起, 个人从公开发行和转让市场取得的上市公司股票, 持股期限超过1年的, 股息红利所得暂免征收个人所得税; 持股期限在1个月以内(含1个月)的, 其股息红利所得全额计入应纳税所得额; 持股期限在1个月以上至1年(含1年)的, 暂减按50%计入应纳税所得额; 上述所得统一适用20%的税率计征个人所得税。

(二) 备案管理

《国家税务总局关于股权激励和转增股本个人所得税征管问题的公告》(国家税务总局公告2015年第80号)第三条明确, 企业转增股本涉及的股东需要分期缴纳个人所得税的, 应自行制定分期缴税计划, 由企业于发生转增股本的次月15日内, 向主管税务机关办理分期缴税备案手续。

办理转增股本分期缴税, 企业应向主管税务机关报送高新技术企业认定证书、股东大会或董事会决议、《个人所得税分期缴纳备案表(转增股本)》、上年度及转增股本当月企业财务报表、转增股本有关情况说明等。

高新技术企业认定证书、股东大会或董事会决议的原件, 主管税务机关进行形式审核后退还企业, 复印件及其他有关资料由税务机关留存。

纳税人分期缴税期间需要变更原分期缴税计划的, 应重新制定分期缴税计划, 由企业向主管税务机关重新报送《个人所得税分期缴纳备案表(转增股本)》。

三、收购股权后原盈余积累转增股本的处理

《国家税务总局关于个人投资者收购企业股权后将原盈余积累转增股

本个人所得税问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 23 号）对个人投资者收购企业股权后，将企业原有盈余积累转增股本有关个人所得税问题作出如下规定：

（一）一名或多名个人投资者以股权收购方式取得被收购企业 100%股权，股权收购前，被收购企业原账面金额中的“资本公积、盈余公积、未分配利润”等盈余积累未转增股本，而在股权交易时将其一并计入股权转让价格并履行了所得税纳税义务。股权收购后，企业将原账面金额中的盈余积累向个人投资者（新股东，下同）转增股本，有关个人所得税问题区分以下情形处理。

1. 新股东以不低于净资产价格收购股权的，企业原盈余积累已全部计入股权交易价格，新股东取得盈余积累转增股本的部分，不征收个人所得税。
2. 新股东以低于净资产价格收购股权的，企业原盈余积累中，对于股权收购价格减去原股本的差额部分已经计入股权交易价格，新股东取得盈余积累转增股本的部分，不征收个人所得税；对于股权收购价格低于原所有者权益的差额部分未计入股权交易价格，新股东取得盈余积累转增股本的部分，应按照“利息、股息、红利所得”项目征收个人所得税。

新股东以低于净资产价格收购企业股权后转增股本，应按照下列顺序进行，即：先转增应税的盈余积累部分，然后再转增免税的盈余积累部分。

（二）新股东将所持股权转让时，其财产原值为其收购企业股权实际支付的对价及相关税费。

（三）企业发生股权交易及转增股本等事项后，应在次月 15 日内，将股东及其股权变化情况、股权交易前原账面记载的盈余积累数额、转增股本数额

及扣缴税款情况报告主管税务机关。

四、企业改组改制过程中个人取得的量化资产

根据国家有关规定，允许集体所有制企业在改制为股份合作制企业时可以将有关资产量化给职工个人。为了支持企业改组改制的顺利进行，对于企业在这一改革过程中个人取得量化资产，根据《国家税务总局关于企业改组改制过程中个人取得的量化资产征收个人所得税问题的通知》（国税发〔2000〕60号）的规定，对职工个人以股份形式取得的仅作为分红依据，不拥有所有权的企业量化资产，不征收个人所得税。

对职工个人以股份形式取得的拥有所有权的企业量化资产，暂缓征收个人所得税；待个人将股份转让时，就其转让收入额，减除个人取得该股份时实际支付的费用支出和合理转让费用后的余额，按“财产转让所得”项目计征个人所得税。

对职工个人以股份形式取得的企业量化资产参与企业分配而获得的股息、红利，应按“利息、股息、红利”项目征收个人所得税。

第九节 政策依据

企业所得税

1. 《中华人民共和国企业所得税法》（中华人民共和国主席令第63号）（部分条款已被修改）
2. 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令第512号）（部分条款已被修改）
3. 《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）（部分条款已被修改）

4. 《财政部、国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕60号）

5. 《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）（部分条款失效）

6. 《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）

7. 《财政部国家税务总局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）

8. 《国家税务总局关于全民所有制企业公司制改制企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2017年第34号）

增值税

1. 《财政部国家税务总局关于增值税若干政策的通知》（财税〔2005〕165号）（部分条款失效）

2. 《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告2011年第13号）

3. 《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告2013年第66号）

4. 《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）（部分条款失效）

房产税

1. 《财政部税务总局关于房产税和车船使用税几个业务问题的解释与规定》

(财税地字〔1987〕3号)(部分条款失效)

2. 《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》(国税发〔2003〕89号)(部分条款失效)
3. 《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》(国税发〔2005〕173号)(部分条款失效)
4. 《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关问题的通知》(财税〔2008〕152号)
5. 《财政部国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》(财税〔2010〕121号)

土地使用税

1. 《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》(国税发〔2003〕89号)(部分条款失效)
2. 《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》(财税〔2006〕186号)

土地增值税

《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》(财政部 税务总局公告 2021 年第 21 号)

契税

1. 《中华人民共和国契税法》(中华人民共和国主席令第五十二号)
2. 《财政部 税务总局关于继续执行企业 事业单位改制重组有关契税政策的公告》(财政部 税务总局公告 2021 年第 17 号)
3. 《财政部 税务总局关于贯彻实施契税法若干事项执行口径的公告》(财政

部 税务总局公告 2021 年第 23 号)

印花稅

1. 《财政部国家税务总局关于企业改制过程中有关印花稅政策的通知》(財稅〔2003〕183 号)
2. 《财政部税务总局关于对营业账簿減免印花稅的通知》(財稅〔2018〕50 号)

个人所得稅

1. 《国家税务总局关于印发〈征收个人所得稅若干问题的规定〉的通知》(國稅發〔1994〕89 号)(部分条款失效)
2. 《国家税务总局关于股份制企业转增股本和派发紅股征免个人所得稅的通知》(國稅發〔1997〕198 号)
3. 《国家税务总局关于盈餘公積金转增注册資本征收个人所得稅问题的批复》(國稅函發〔1998〕333 号)
4. 《国家税务总局关于原城市信用社在转制为城市合作銀行过程中个人股增值所得应納个人所得稅的批复》(國稅函〔1998〕289 号)
5. 《国家税务总局关于企业改組改制过程中个人取得的量化资产征收个人所得稅问题的通知》(國稅發〔2000〕60 号)
6. 《国家税务总局关于进一步加强高收入者个人所得稅征收管理的通知》(國稅發〔2010〕54 号)
7. 《国家税务总局关于个人投资者收购企业股权后将原盈餘积累转增股本个人所得稅问题的公告》(国家税务总局公告 2013 年第 23 号)

8. 《财政部、国家税务总局、证监会关于上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》（财税〔2015〕101号）（部分条款失效）
9. 《财政部国家税务总局关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税〔2015〕116号）
10. 《国家税务总局关于股权奖励和转增股本个人所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告2015年第80号）

债务重组

根据《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）第一条第（二）项规定，债务重组，是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的书面协议或者法院裁定书，就其债务人的债务作出让步的事项。

第一节 企业所得税处理

一、一般性税务处理

（一）当事各方与重组日

根据《国家税务总局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）第一条规定，债务重组中当事各方，指债务人、债权人。

该公告第二条规定，债务重组业务符合规定条件，并选择适用特殊性税务处理的，应确定重组主导方，债务重组主导方为债务人。

该公告第三条规定，债务重组业务完成当年，是指重组日所属的企业所

得税纳税年度。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。

(二) 一般性税务处理

债务重组的企业所得税处理区分不同条件分别适用一般性税务处理规定和特殊性税务处理规定。

1. 债务重组的一般性税务处理规定

根据《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)第四条第(二)项规定，企业债务重组，除符合条件适用特殊性税务处理规定的以外，相关交易应按以下规定处理：

第一，以非货币资产清偿债务，应当分解为转让相关非货币性资产、按非货币性资产公允价值清偿债务两项业务，确认相关资产的所得或损失。

第二，发生债权转股权的，应当分解为债务清偿和股权投资两项业务，确认有关债务清偿所得或损失。

第三，债务人应当按照支付的债务清偿额低于债务计税基础的差额，确认债务重组所得；债权人应当按照收到的债务清偿额低于债权计税基础的差额，确认债务重组损失。

第四，债务人的相关所得税纳税事项原则上保持不变。

2. 债务重组所得和损失的计算

根据《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)第四条第(二)项规定，企业债务重组中，债务人应当按照支付的债务清偿额低于债务计税基础的差额，确认债务重组所得。债权人应当按照收到的债务清偿额低于债权计税基础的差额，确认

债务重组损失。

根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）第二条“关于债务重组收入确认问题”的规定，企业发生债务重组，应在债务重组合同或协议生效时确认收入的实现。

根据《国家税务总局关于企业取得财产转让等所得企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2010年第19号）第一条规定，企业取得债务重组收入，不论是以货币形式、还是非货币形式体现，除另有规定外，均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。

3. 一般性税务处理的留存备查资料

根据《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）第十一条规定，企业发生债务重组适用一般性税务处理的，应准备以下相关资料，以备税务机关检查。

（1）以非货币资产清偿债务的，应保留当事各方签订的清偿债务的协议或合同，以及非货币资产公允价值确认的合法证据等；

（2）债权转股权的，应保留当事各方签订的债权转股权协议或合同。

二、特殊性税务处理

（一）特殊性税务处理应符合的条件

根据《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）第五条规定，企业重组同时满足以下条件的，适用特殊性税务处理规定：

第一，具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。

第二，被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例。

第三，企业重组后的连续 12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。

“企业重组后的连续 12 个月内”，是指自重组日起计算的连续 12 个月内。

第四，重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例。

第五，企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。

1. 债权转股权适用特殊性税务处理应符合的条件

根据《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）和《国家税务总局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）的规定，企业以债权转股权方式进行债务重组同时符合以下条件的，可适用特殊性税务处理：

（1）具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的；

（2）企业重组中取得股权支付的原债权人，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。

2. 非债转股的债务重组适用特殊性税务处理应符合的条件

根据《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）和《国家税务总局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）的规定，以非债转股的债务重组同时符合以下条件的，可适用特殊性税务处理：

(1) 具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的；

(2) 企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额 50%以上。

(二) 债务重组的特殊税务处理方法

1. 债务重组特殊性税务处理的规定

根据《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)第六条第(一)项规定，企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额 50%以上，可以在 5 个纳税年度的期间内，均匀计入各年度的应纳税所得额。

企业发生债权转股权业务，对债务清偿和股权投资两项业务暂不确认有关债务清偿所得或损失，股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定。企业的其他相关所得税事项保持不变。

根据《国家税务总局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)附件 1-1 的规定，除债转股方式外的债务重组，债务人债务重组所得等于债务人重组业务涉及的债务计税基础减除债务人用于偿付债务的资产公允价值的差额。

2. 债务重组特殊性税务处理的申报

根据《国家税务总局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)第四条规定，债务重组业务适用特殊性税务处理的，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报送《企业重组所得税特殊性税务

处理报告表及附表》和如下申报资料。

(1) 债务重组的总体情况说明，包括债务重组方案、基本情况、债务重组所产生的应纳税所得额，并逐条说明债务重组的商业目的；以非货币资产清偿债务的，还应包括企业当年应纳税所得额情况；

(2) 清偿债务或债权转股权的合同（协议）或法院裁定书，需有关部门（包括内部和外部）批准的，应提供批准文件；

(3) 债权转股权的，提供相关股权评估报告或其他公允价值证明；以非货币资产清偿债务的，提供相关资产评估报告或其他公允价值证明；

(4) 重组当事各方一致选择特殊性税务处理并加盖当事各方公章的证明资料；

(5) 债权转股权的，还应提供市场监督管理部门等有权机关登记的相关企业股权变更事项的证明材料，以及债权人 12 个月内不转让所取得股权的承诺书；

(6) 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，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情况的说明；

(7) 按会计准则规定当期应确认资产（股权）转让损益的，应提供按税法规定核算的资产（股权）计税基础与按会计准则规定核算的相关资产（股权）账面价值的暂时性差异专项说明。

债务人申报后，债权人向其主管税务机关办理纳税申报。申报时还应附送债务人经主管税务机关受理的《企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表》（复印件）。

根据该公告第八条规定，企业发生符合规定并选择适用特殊性税务处

理的债务重组，应准确记录应予确认的债务重组所得，并在相应年度的企业所得税汇算清缴时对当年确认额及分年结转额的情况做出说明。

第二节 增值税处理

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》(国令第 691 号)第一条规定，在中国境内销售货物或者加工、修理修配劳务，销售服务、无形资产、不动产以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人，应当依照该条例缴纳增值税。

因此，债务人以货物、金融资产、无形资产、不动产、固定资产等非货币资产清偿债务方式进行债务重组的，债务人将上述非货币资产用于抵债，属于发生增值税应税行为，应按照转让非货币资产有关规定缴纳增值税。

第三节 房产税处理

一、房产原值的确定

根据《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关问题的通知》(财税〔2008〕152 号)第一条规定，对依照房产原值计税的房产，不论是否记载在会计账簿固定资产科目中，均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的，应按规定予以调整或重新评估。

(一) 房产原值应包括与房屋不可分割的各种附属设备或一般不单独计算价值的配套设施

根据《财政部税务总局关于房产税和车船使用税几个业务问题的解释

与规定》（财税地字〔1987〕3号）第二条规定，房产原值应包括与房屋不可分割的各种附属设备或一般不单独计算价值的配套设施。主要有：暖气、卫生、通风、照明、煤气等设备；各种管线，如蒸气、压缩空气、石油、给水排水等管道及电力、电讯、电缆导线；电梯、升降机、过道、晒台等。

属于房屋附属设备的水管、下水道、暖气管、煤气管等从最近的探视井或三通管算起。电灯网、照明线从进线盒联接管算起。

《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》（国税发〔2005〕173号）第一条规定，为了维持和增加房屋的使用功能或使房屋满足设计要求，凡以房屋为载体，不可随意移动的附属设备和配套设施，如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等，无论在会计核算中是否单独记账与核算，都应计入房产原值，计征房产税。

该文件第二条规定，对于更换房屋附属设备和配套设施的，在将其价值计入房产原值时，可扣减原来相应设备和设施的价值；对附属设备和配套设施中易损坏、需要经常更换的零配件，更新后不再计入房产原值。

（二）房产原值应包含地价

根据《财政部国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》（财税〔2010〕121号）第三条规定，对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价，包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。宗地容积率低于0.5的，按房产建筑面积的2倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价。

二、房产税的纳税义务发生时间和终止时间

（一）纳税义务发生时间

根据《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》

（国税发〔2003〕89号）第二条规定：

1. 购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起计征房产税和城镇土地使用税。
2. 购置存量房，自办理房屋权属转移、变更登记手续，房地产权属登记机关签发房屋权属证书之次月起计征房产税和城镇土地使用税。
3. 出租、出借房产，自交付出租、出借房产之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

（二）纳税义务终止时间

根据《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）第三条规定，纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。

第四节 土地使用税处理

一、纳税义务发生时间

《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89号）第二条规定：

1. 购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起计征房产税和城镇土地使用税。
2. 购置存量房，自办理房屋权属转移、变更登记手续，房地产权属登记机

关签发房屋权属证书之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

3. 出租、出借房产，自交付出租、出借房产之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

同时，《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》（财税〔2006〕186号）第二条也规定，以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

二、纳税义务终止时间

根据《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）第三条规定，纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。

第五节 土地增值税处理

根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》（中华人民共和国国务院令 第 588 号）第二条规定，转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人，应当依照本条例缴纳土地增值税。

因此，债务人以国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物等非货币资产清偿债务方式进行债务重组的，债务人将房地产用于抵债，属于发生土地增值税应税行为，应按照转让房地产相关规定缴纳土地增值税。

第六节 契税处理

根据《财政部 税务总局关于继续执行企业 事业单位改制重组有关契税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 17 号）第七条规定，经国务院批准实施债权转股权的企业，对债权转股权后新设立的公司承受原企业的土地、房屋权属，免征契税。

本公告自 2021 年 1 月 1 日起至 2023 年 12 月 31 日执行。自执行之日起，企业、事业单位在改制重组过程中，符合本公告规定但已缴纳契税的，可申请退税；涉及的契税尚未处理且符合本公告规定的，可按本公告执行。

第七节 印花税处理

根据《中华人民共和国印花税法暂行条例施行细则》第八条以及《国家税务总局关于资金账簿印花税问题的通知》（国税发〔1994〕25 号）等规定，“实收资本”和“资本公积”两项的合计金额大于原已贴花资金的，就增加的部分补贴印花。

根据《财政部 税务总局关于对营业账簿减免印花税的通知》（财税〔2018〕50 号）的规定，自 2018 年 5 月 1 日起，对按万分之五税率贴花的资金账簿减半征收印花税，对按件贴花五元的其他账簿免征印花税。

根据《财政部国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税法政策的通知》（财税〔2003〕183 号）第一条第(三)项规定，企业债权转股权新增加的资金按规定贴花。

第八节 个人所得税处理

根据《个体工商户个人所得税计税办法》（中华人民共和国国家税务总局令第 44 号）第八条规定，个体工商户从事生产经营以及与生产经营有关的活动取得的货币形式和非货币形式的各项收入，为收入总额。包括：销售货物收入、提供劳务收入、转让财产收入、利息收入、租金收入、接受捐赠收入、其他收入。

前款所称其他收入包括个体工商户资产溢余收入、逾期一年以上的未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入、汇兑收益等。

因此，当债务重组中债务人为个体工商户、个人独资企业和合伙企业的，债务重组收入应并入经营所得由投资者个人按规定缴纳个人所得税。

第九节 政策依据

企业所得税

1. 《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）（部分条款已被修改）
2. 《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）
3. 《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）（部分条款失效）
4. 《国家税务总局关于企业取得财产转让等所得企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告 2010 年第 19 号）

《国家税务总局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) (部分条款已被修改)

增值税

《中华人民共和国增值税暂行条例》(国令第 691 号)

房产税

1. 《财政部税务总局关于房产税和车船使用税几个业务问题的解释与规定》
(财税地字〔1987〕3 号) (部分条款失效)
2. 《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》(国税发〔2003〕89 号) (部分条款失效)
3. 《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》(国税发〔2005〕173 号) (部分条款失效)
4. 《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关问题的通知》(财税〔2008〕152 号)
5. 《财政部国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》(财税〔2010〕121 号)

土地使用税

1. 《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》(国税发〔2003〕89 号) (部分条款失效)
2. 《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》(财税〔2006〕186 号)

土地增值税

《中华人民共和国土地增值税暂行条例》(中华人民共和国国务院令第 588

号)

契税

《财政部 税务总局关于继续执行企业 事业单位改制重组有关契税政策的公告》(财政部 税务总局公告 2021 年第 17 号)

印花税

《财政部国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税法政策的通知》(财税〔2003〕183 号)

个人所得税

《国家税务总局个体工商户个人所得税计税办法》(中华人民共和国国家税务总局令第 44 号)

股权收购

股权收购,是指一家企业(以下称为收购企业)购买另一家企业(以下称为被收购企业)的股权,以实现对被收购企业控制的交易。收购企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合。股权支付,是指企业重组中购买、换取资产的一方支付的对价中,以本企业或其控股企业的股权、股份作为支付的形式;非股权支付,是指以本企业的现金、银行存款、应收款项、本企业或其控股企业股权和股份以外的有价证券、存货、固定资产、其他资产以及承担债务等作为支付的形式。

第一节 企业所得税处理

一、当事各方与重组日

根据《国家税务总局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）第一条规定，股权收购中当事各方，指收购方、转让方及被收购企业。股权收购中被收购企业股东，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。

股权收购重组当事各方企业适用特殊性税务处理的（指重组业务符合《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）和《财政部国家税务总局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）第一条规定条件并选择特殊性税务处理的），《国家税务总局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）第二条第（二）项规定，主导方为股权转让方，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）。

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。《国家税务总局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）第三条第（二）项规定，股权收购重组，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。

二、一般性税务处理

（一）一般性税务处理的规定

股权收购的企业所得税一般性税务处理，是指股权收购业务不符合特殊性税务处理条件，或虽然符合但企业不选择适用特殊性税务处理的情况下，按照一般性税务处理规定进行的税务处理。根据《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）第四条第（三）项规定，企业股权收购重组交易，适用一般性税务处理的，相关交易应按以下规定处理：

1. 股权收购的被收购方应确认股权转让所得或损失；
2. 收购方取得股权的计税基础应以公允价值为基础确定；
3. 被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。

根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）第三条规定，企业转让股权收入，应于转让协议生效且完成股权变更手续时，确认收入的实现。转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得。企业在计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

（二）备查资料

根据《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）第十二条规定，企业发生股权收购重组业务适用一般性税务处理的，应准备以下相关资料，以备税务机关检查。

1. 当事各方所签订的股权收购业务合同或协议；
2. 相关股权、资产公允价值的合法证据。

三、特殊性税务处理

（一）特殊性税务处理应符合的条件

根据《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）第五条和《财政部国家税务总局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）第一条规定，企业股权收购重组同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定：

1. 具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。
2. 被收购部分的股权不低于被收购企业全部股权的 50%。
3. 企业重组后的连续 12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。

“企业重组后的连续 12 个月内”，是指自重组日起计算的连续 12 个月内。

4. 重组交易对价中涉及股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%。

股权支付比例应按所支付股权的公允价值占按公允价值计量的交易总额的比例来确定。计算公式为：

股权支付比例=所支付股权公允价值÷交易总额

5. 企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。原主要股东，是指原持有被收购企业 20%以上股权的股东。

（二）特殊性税务处理的一般规定

股权收购符合并选择适用特殊性税务处理的，可以按以下规定进行特殊性税务处理：

根据《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）第六条第（二）项和《财政部国家税务总

局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)第一条规定: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%,且收购企业在该股权收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%,可以选择按以下规定处理:

1. 被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础,以被收购股权的原有计税基础确定。
2. 收购企业取得被收购企业股权的计税基础,以被收购股权的原有计税基础确定。
3. 收购企业、被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。

根据《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)第六条第(六)项规定,重组交易各方按本条(一)至(五)项规定对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失,其非股权支付仍应在交易当期确认相应的股权转让所得或损失,并调整相应资产的计税基础。

非股权支付对应的资产转让所得或损失=(被转让资产的公允价值-被转让资产的计税基础)×(非股权支付金额÷被转让资产的公允价值)

(三) 分步交易的处理

根据《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)第十条规定,企业在重组发生前后连续12个月内分步对其资产、股权进行交易,应根据实质重于形式原则将上述交易作为一项企业重组交易进行处理。《国家税务总局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) 第六条规定, 企业重组业务适用特殊性税务处理的, 申报时, 当事各方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。

《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) 第三十三条规定, 跨年度分步交易, 若当事方在首个纳税年度不能预计整个交易是否符合特殊性税务处理条件, 应适用一般性税务处理。在下一纳税年度全部交易完成后, 适用特殊性税务处理的, 可以调整上一纳税年度的企业所得税年度纳税申报表, 涉及多缴税款的, 各主管税务机关应退税, 或抵缴当年应纳税款。

《国家税务总局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) 第七条也规定, 若同一项重组业务涉及在连续 12 个月内分步交易, 且跨两个纳税年度, 当事各方在首个纳税年度交易完成时预计整个交易符合特殊性税务处理条件, 经协商一致选择适用特殊性税务处理规定的, 可以暂时适用特殊性税务处理, 并在当年企业所得税年度申报时提交书面申报资料。

在下一纳税年度全部交易完成后, 企业应判断是否符合适用特殊性税务处理条件。如适用特殊性税务处理的, 当事各方应按规定要求申报相关资料; 如适用一般性税务处理的, 应调整相应纳税年度的企业所得税年度纳税申报表, 计算缴纳企业所得税。

(四) 重组后条件未发生改变的说明

股权收购适用特殊性税务处理情况下，取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。若原主要股东在重组后连续 12 个月内转让了所取得的股权，则不能再适用特殊性税务处理，当事各方需按一般性税务处理重新计算缴纳企业所得税。

根据《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）第二十九条规定，股权收购适用特殊性税务处理的当事各方应在完成重组业务后的下一年度的企业所得税年度纳税申报时，向主管税务机关提交书面情况说明，以证明企业在重组后的连续 12 个月内，有关符合特殊性税务处理的条件未发生改变。

（五）纳税申报

1. 申报资料

根据《国家税务总局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）第四条规定，企业资产收购重组业务适用特殊性税务处理的，重组各方（转让方和收购方）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报送“企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表”和申报资料。

重组主导方（转让方）申报后，其他当事方向其主管税务机关办理纳税申报。受让方申报时还应附送重组主导方经主管税务机关受理的“企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表”（复印件）。申报资料包括：

（1）股权收购业务总体情况说明，包括股权收购方案、基本情况，并逐条说明股权收购的商业目的；

（2）股权收购、资产收购业务合同（协议），需有关部门（包括内部和外部）

批准的，应提供批准文件；

（3）相关股权评估报告或其他公允价值证明；

（4）12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动、原主要股东不转让所取得股权的承诺书；

（5）市场监督管理部门等有权机关登记的相关企业股权变更事项的证明材料；

（6）重组当事各方一致选择特殊性税务处理并加盖当事各方公章的证明资料；

（7）涉及非货币性资产支付的，应提供非货币性资产评估报告或其他公允价值证明；

（8）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，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情况的说明；

（9）按会计准则规定当期应确认资产（股权）转让损益的，应提供按税法规定核算的资产（股权）计税基础与按会计准则规定核算的相关资产（股权）账面价值的暂时性差异专项说明。

2. 股权收购的具有合理商业目的的说明

根据《国家税务总局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）第五条规定，企业股权收购重组业务适用特殊性税务处理的，申报时，应从以下方面逐条说明企业重组具有合理的商业目的：

（1）股权收购交易的方式；

（2）股权收购重组交易的实质结果；

- (3) 股权收购重组各方涉及的税务状况变化;
- (4) 股权收购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。

3. 重组资产在以后年度转让或处置的申报

根据《国家税务总局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)第十条规定,适用特殊性税务处理的企业,在以后年度转让或处置重组资产(股权)时,应在年度纳税申报时对资产(股权)转让所得或损失情况进行专项说明,包括特殊性税务处理时确定的重组资产(股权)计税基础与转让或处置时的计税基础的比对情况,以及递延所得税负债的处理情况等。

适用特殊性税务处理的企业,在以后年度转让或处置重组资产(股权)时,主管税务机关应加强评估和检查,将企业特殊性税务处理时确定的重组资产(股权)计税基础与转让或处置时的计税基础及相关的年度纳税申报表比对,发现问题的,应依法进行调整。

(六) 跨境股权收购的处理

1. 跨境重组适用特殊性税务处理的条件

根据《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)第七条规定,企业发生涉及中国境内与境外之间(包括港澳台地区)的股权和资产收购交易,除应符合本通知第五条规定的条件外,还应符合下列条件,才可选择适用特殊性税务处理规定:

第一,非居民企业向其 100%直接控股的另一非居民企业转让其拥有的居民企业股权,没有因此造成以后该项股权转让所得预提税负变化,且转让方非

居民企业向主管税务机关书面承诺在 3 年（含 3 年）内不转让其拥有受让方非居民企业的股权。

第二，非居民企业向与其具有 100%直接控股关系的居民企业转让其拥有的另一居民企业股权。

第三，居民企业以其拥有的资产或股权向其 100%直接控股的非居民企业进行投资。

第四，财政部、国家税务总局核准的其他情形。

2. 跨境股权收购的特殊性税务处理

根据《国家税务总局关于非居民企业股权转让适用特殊性税务处理有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 72 号）规定，非居民企业股权转让选择特殊性税务处理的，应于股权转让合同或协议生效且完成工商变更登记手续 30 日内进行备案。属于《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）第七条第（一）项情形的，由转让方向被转让企业所在地所得税主管税务机关备案；属于《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）第七条第（二）项情形的，由受让方向其所在地所得税主管税务机关备案。

股权转让方或受让方可以委托代理人办理备案事项；代理人在代为办理备案事项时，应向主管税务机关出具备案人的书面授权委托书。

同时，《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）第八条规定，居民企业以其拥有的资产或股权向其 100%直接控股关系的非居民企业进行投资，其资产或股权转让收

益如选择特殊性税务处理，可以在 10 个纳税年度内均匀计入各年度应纳税所得额。

第二节 增值税处理

股权收购中，如果被收购的是上市公司股票，转让方企业应按金融商品转让计算缴纳增值税。根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36 号）附件 1 的规定，金融商品转让，是指转让外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品所有权的业务活动。其他金融商品转让包括基金、信托、理财产品等各类资产管理产品和各种金融衍生品的转让。

个人转让上市公司股票，根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36 号）附件 3 第一条第（二十二）项规定，个人从事金融商品转让业务，免征增值税。

如果转让的是非上市公司的股权，不属于增值税的征税范围，不征增值税。

第三节 契税处理

根据《财政部 国家税务总局关于继续执行企业事业单位改制重组有关契税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 17 号）第九条规定，在股权（股份）转让中，单位、个人承受公司股权（股份），公司土地、房屋权属不发生转移，不征收契税。

本公告自 2021 年 1 月 1 日起至 2023 年 12 月 31 日执行。自执行之日

起，企业、事业单位在改制重组过程中，符合本公告规定但已缴纳契税的，可申请退税；涉及的契税尚未处理且符合本公告规定的，可按本公告执行。

第四节 印花税处理

根据《中华人民共和国印花税法暂行条例》（中华人民共和国国务院令 11 号）的规定，在中国境内书立、领受该条例所列举凭证的单位和个人，都是印花税的纳税义务人，应当按照该条例规定缴纳印花税。下列凭证为应纳税凭证：

- 一、购销、加工承揽、建设工程承包、财产租赁、货物运输、仓储保管、借款、财产保险、技术合同或者具有合同性质的凭证；
- 二、产权转移书据；
- 三、营业账簿；
- 四、权利、许可证照；
- 五、经财政部确定征税的其他凭证。

根据上述规定，股权收购重组交易中可能涉及征收印花税的凭证主要包括购销合同、产权转移书据和权利、许可证照等。

第五节 个人所得税处理

根据《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令 707 号）第六条第（八）项规定，财产转让所得，是指个人转让有价证券、股权、合伙企业中的财产份额、不动产、机器设备、车船以及其他财产取得的所得。

- 一、个人转让上市公司股票

（一）转让境内上市公司股票所得

根据《财政部 国家税务总局关于个人转让股票所得继续暂免征收个人所得税的通知》（财税字〔1998〕61号）的规定，从1997年1月1日起，对个人转让上市公司股票取得的所得继续暂免征收个人所得税。

根据《财政部 国家税务总局 证监会关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的通知》（财税〔2009〕167号）的规定，对个人在上海证券交易所、深圳证券交易所转让从上市公司公开发行和转让市场取得的上市公司股票所得，继续免征个人所得税。

（二）转让境外上市公司股票所得

根据《财政部 国家税务总局关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》（财税〔2005〕35号）规定，个人转让境外上市公司的股票而取得的所得，应按税法的规定计算应纳税所得额和应纳税额，依法缴纳税款。

根据《财政部 税务总局 证监会关于继续执行沪港、深港股票市场交易互联互通机制和内地与香港基金互认有关个人所得税政策的公告》（财政部 税务总局 证监会公告2019年第93号）规定，现就继续执行沪港通、深港通以及内地与香港基金互认（以下简称基金互认）有关个人所得税政策做出规定，对内地个人投资者通过沪港通、深港通投资香港联交所上市股票取得的转让差价所得和通过基金互认买卖香港基金份额取得的转让差价所得，自2019年12月5日起至2022年12月31日止，继续暂免征收个人所得税。

（三）转让上市公司限售股所得

根据《财政部 国家税务总局 证监会关于个人转让上市公司限售股所

得征收个人所得税有关问题的通知》(财税〔2009〕167号)、《财政部 国家税务总局 证监会关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的补充通知》(财税〔2010〕70号)、《财政部国家税务总局关于证券机构技术和制度准备完成后个人转让上市公司限售股有关个人所得税问题的通知》(财税〔2011〕108号)等文件先后出台,规定自2010年1月1日起,对个人转让限售股取得的所得,按照“财产转让所得”,适用20%的比例税率征收个人所得税。

(四) 非上市公司股权转让所得

根据《国家税务总局关于发布〈股权转让所得个人所得税管理办法(试行)〉的公告》(国家税务总局公告2014年第67号)第四条规定,个人转让股权,以股权转让收入减除股权原值和合理费用后的余额为应纳税所得额,按“财产转让所得”缴纳个人所得税。合理费用是指股权转让时按照规定支付的有关税费。

1. 纳税人与扣缴义务人

《国家税务总局关于发布〈股权转让所得个人所得税管理办法(试行)〉的公告》(国家税务总局公告2014年第67号)第五条规定,个人股权转让所得个人所得税,以股权转让方为纳税人,以受让方为扣缴义务人。

2. 应纳税所得额的确认

《股权转让所得个人所得税管理办法(试行)》第四条规定,个人转让股权,以股权转让收入减除股权原值和合理费用后的余额为应纳税所得额,按“财产转让所得”缴纳个人所得税。合理费用是指股权转让时按照规定支付的有关税费。

3. 股权转让收入

《国家税务总局关于发布〈股权转让所得个人所得税管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 67 号）第十条规定，股权转让收入应当按照公平交易原则确定。

根据《国家税务总局关于发布〈股权转让所得个人所得税管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 67 号）第七条规定，股权转让收入，是指转让方因股权转让而获得的现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益。第八条规定，转让方取得与股权转让相关的各种款项，包括违约金、补偿金以及其他名目的款项、资产、权益等，均应当并入股权转让收入。第九条规定，纳税人按照合同约定，在满足约定条件后取得的后续收入，应当作为股权转让收入。

同时，《国家税务总局关于个人股权转让过程中取得违约金收入征收个人所得税问题的批复》（国税函〔2006〕866 号）亦明确：股权成功转让后，转让方个人因受让方个人未按规定期限支付价款而取得的违约金收入，属于因财产转让而产生的收入。转让方个人取得的该违约金应并入财产转让收入，按照“财产转让所得”项目计算缴纳个人所得税，税款由取得所得的转让方个人向主管税务机关自行申报缴纳。

4. 股权转让收入的核定

根据《国家税务总局关于发布〈股权转让所得个人所得税管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 67 号）第十一条规定，符合下列情形之一的，主管税务机关可以核定股权转让收入：

- （1）申报的股权转让收入明显偏低且无正当理由的；

(2) 未按照规定期限办理纳税申报，经税务机关责令限期申报，逾期仍不申报的；

(3) 转让方无法提供或拒不提供股权转让收入的有关资料；

(4) 其他应核定股权转让收入的情形。

5. 转让收入明显偏低的界定

根据《国家税务总局关于发布〈股权转让所得个人所得税管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 67 号）第十二条规定，符合下列情形之一，视为股权转让收入明显偏低：

(1) 申报的股权转让收入低于股权对应的净资产份额的。其中，被投资企业拥有土地使用权、房屋、房地产企业未销售房产、知识产权、探矿权、采矿权、股权等资产的，申报的股权转让收入低于股权对应的净资产公允价值份额的；

(2) 申报的股权转让收入低于初始投资成本或低于取得该股权所支付的价款及相关税费的；

(3) 申报的股权转让收入低于相同或类似条件下同一企业同一股东或其他股东股权转让收入的；

(4) 申报的股权转让收入低于相同或类似条件下同类行业的企业股权转让收入的；

(5) 不具合理性的无偿让渡股权或股份；

(6) 主管税务机关认定的其他情形。

6. 正当理由的界定

《国家税务总局关于发布〈股权转让所得个人所得税管理办法（试行）〉

的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 67 号）第十二条对何为股权转让收入明显偏低进行了界定，但实际交易中，确实存在部分股权转让收入因种种合理情形而偏低的情形。需要对转让收入偏低的合理情形进行明确，主要是三代以内直系亲属间转让、受合理的外部因素影响导致低价转让、部分限制性的股权转让等。

为此，《国家税务总局关于发布〈股权转让所得个人所得税管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 67 号）第十三条规定，符合下列条件之一的股权转让收入明显偏低，视为有正当理由：

（1）能出具有效文件，证明被投资企业因国家政策调整，生产经营受到重大影响，导致低价转让股权。

（2）继承或将股权转让给其能提供具有法律效力身份关系证明的配偶、父母、子女、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女、兄弟姐妹以及对转让人承担直接抚养或者赡养义务的抚养人或者赡养人。

（3）相关法律、政府文件或企业章程规定，并有相关资料充分证明转让价格合理且真实的本企业员工持有的不能对外转让股权的内部转让。

（4）股权转让双方能够提供有效证据证明其合理性的其他合理情形。

7. 股权转让收入的核定方法

《国家税务总局关于发布〈股权转让所得个人所得税管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 67 号）第十四条规定，主管税务机关应依次按照净资产核定法、类比法和其他合理方法核定股权转让收入。

（1）净资产核定法。

股权转让收入按照每股净资产或股权对应的净资产份额核定。

被投资企业的土地使用权、房屋、房地产企业未销售房产、知识产权、探矿权、采矿权、股权等资产占企业总资产比例超过 20%的，主管税务机关可参照纳税人提供的具有法定资质的中介机构出具的资产评估报告核定股权转让收入。

6 个月内再次发生股权转让且被投资企业净资产未发生重大变化的，主管税务机关可参照上一次股权转让时被投资企业的资产评估报告核定此次股权转让收入。

(2) 类比法。

1. 参照相同或类似条件下同一企业同一股东或其他股东股权转让收入核定；
2. ， 参照相同或类似条件下同类行业企业股权转让收入核定。

(3) 其他合理方法。

主管税务机关采用净资产核定法或类比法核定股权转让收入存在困难的，可以采取其他合理方法核定。

8. 股权原值的确认

根据《国家税务总局关于发布〈股权转让所得个人所得税管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 67 号）第十五条规定，个人转让股权的原值依照以下方法确认：

(1) 以现金出资方式取得的股权，按照实际支付的价款与取得股权直接相关的合理税费之和确认股权原值。

(2) 以非货币性资产出资方式取得的股权，按照税务机关认可或核定的投资入股时非货币性资产价格与取得股权直接相关的合理税费之和确认股权原值。

(3) 通过无偿让渡方式取得股权，具备该管理办法第十三条第二项（即三代以内亲属间转让股权）所列情形的，按取得股权发生的合理税费与原持有人的股权原值之和确认股权原值。

(4) 被投资企业以资本公积、盈余公积、未分配利润转增股本，个人股东已依法缴纳个人所得税的，以转增额和相关税费之和确认其新转增股本的股权原值。

(5) 除以上情形外，由主管税务机关按照避免重复征收个人所得税的原则合理确认股权原值。

第十六条规定，股权转让人已由主管税务机关核定股权转让收入并依法征收个人所得税的，该股权受让人的股权原值以取得股权时发生的合理税费与转让人被主管税务机关核定的股权转让收入之和确认。

第十七条规定，若个人转让股权未提供完整、准确的股权原值凭证，不能正确计算股权原值的，由主管税务机关核定其股权原值。

第十八条规定，个人多次取得同一被投资企业股权的，转让部分股权时，采用加权平均法确定其股权原值。

9. 纳税申报

(1) 纳税地点

个人股权转让所得个人所得税以被投资企业所在地税务机关为主管税务机关。

(2) 纳税期限

根据《国家税务总局关于发布〈股权转让所得个人所得税管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 67 号）第二十条规定，具有下

列情形之一的，扣缴义务人、纳税人应当依法在次月 15 日内向主管税务机关申报纳税：

- ①受让方已支付或部分支付股权转让价款的；
- ②股权转让协议已签订生效的；
- ③受让方已经实际履行股东职责或者享受股东权益的；
- ④国家有关部门判决、登记或公告生效的；
- ⑤该办法第三条第四至第七项（即股权被司法或行政机关强制过户、以股权对外投资或进行其他非货币性交易、以股权抵偿债务和其他股权转移行为）行为已完成的；
- ⑥税务机关认定的其他有证据表明股权已发生转移的情形。

股权转让所得的纳税申报时间为股权转让行为发生后的次月 15 日内。上述六种情形是对何时作为股权转让行为发生时点进行的界定。

（3）资料报送

《股权转让所得个人所得税管理办法（试行）》第二十一条规定，纳税人、扣缴义务人向主管税务机关办理股权转让纳税（扣缴）申报时，还应当报送以下资料：

- ①股权转让合同（协议）；
- ②股权转让双方身份证明；
- ③按规定需要进行资产评估的，需提供具有法定资质的中介机构出具的净资产或土地房产等资产价值评估报告；
- ④计税依据明显偏低但有正当理由的证明材料；
- ⑤主管税务机关要求报送的其他材料。

（4）被投资企业的报告义务

①事前报告义务

根据《国家税务总局关于发布〈股权转让所得个人所得税管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 67 号）第二十二条规定，被投资企业应当在董事会或股东会结束后 5 个工作日内，向主管税务机关报送与股权变动事项相关的董事会或股东会决议、会议纪要等资料。

同时，该管理办法第六条规定，扣缴义务人应于股权转让相关协议签订后 5 个工作日内，将股权转让的有关情况报告主管税务机关。

②事后报告义务

被投资企业发生个人股东变动或者个人股东所持股权变动的，应当在次月 15 日内向主管税务机关报送含有股东变动信息的“个人所得税基础信息表（A 表）”及股东变更情况说明。

主管税务机关应当及时向被投资企业核实其股权变动情况，并确认相关转让所得，及时督促扣缴义务人和纳税人履行法定义务。

10. 关于个人投资者收购企业股权后将原盈余积累转增股本个人所得税问题

根据《国家税务总局关于个人投资者收购企业股权后将原盈余积累转增股本个人所得税问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 23 号）规定，一名或多名个人投资者以股权收购方式取得被收购企业 100% 股权，股权收购前，被收购企业原账面金额中的“资本公积、盈余公积、未分配利润”等盈余积累未转增股本，而在股权交易时将其一并计入股权转让价格并履行了所得税纳税义务。股权收购后，企业将原账面金额中的盈余积累向个人投

资者（新股东，下同）转增股本，有关个人所得税问题区分以下两种情形处理：

第一，新股东以不低于净资产价格收购股权的，企业原盈余积累已全部计入股权交易价格，新股东取得盈余积累转增股本的部分，不征收个人所得税。

第二，新股东以低于净资产价格收购股权的，企业原盈余积累中，对于股权收购价格减去原股本的差额部分已经计入股权交易价格，新股东取得盈余积累转增股本的部分，不征收个人所得税；对于股权收购价格低于原所有者权益的差额部分未计入股权交易价格，新股东取得盈余积累转增股本的部分，应按照“利息、股息、红利所得”项目征收个人所得税。

新股东以低于净资产价格收购企业股权后转增股本，应按照下列顺序进行，即先转增应税的盈余积累部分，然后再转增免税的盈余积累部分。

新股东将所持股权转让时，其财产原值为其收购企业股权实际支付的对价及相关税费。

第六节 政策依据

企业所得税

1. 《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）（部分条款已修改）
2. 《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）
3. 《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）（部分条款失效）

4. 《财政部国家税务总局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）
5. 《国家税务总局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）（部分条款已被修改）
6. 《国家税务总局关于非居民企业股权转让适用特殊性税务处理有关问题的公告》（国家税务总局公告2013年第72号）（部分条款已被修改）

增值税

《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）（部分条款失效）

契税

《财政部 国家税务总局关于继续执行企业事业单位改制重组有关契税政策的公告》（财政部 税务总局公告2021年第17号）

印花税

《中华人民共和国印花税法暂行条例》（中华人民共和国国务院令 第11号）（部分条款已被修改）

个人所得税

1. 《个人所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令 第707号）
2. 《财政部国家税务总局关于个人转让股票所得继续暂免征收个人所得税的通知》（财税字〔1998〕61号）
3. 《财政部国家税务总局证监会关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的通知》（财税〔2009〕167号）

4. 《财政部 国家税务总局关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》（财税〔2005〕35号）（部分条款失效）
5. 《财政部 税务总局 证监会关于继续执行沪港、深港股票市场交易互联互通机制和内地与香港基金互认有关个人所得税政策的公告》（财政部 税务总局 证监会公告 2019 年第 93 号）
6. 《财政部 国家税务总局 证监会关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的补充通知》（财税〔2010〕70号）
7. 《财政部国家税务总局关于证券机构技术和制度准备完成后个人转让上市公司限售股有关个人所得税问题的通知》（财税〔2011〕108号）
8. 《国家税务总局关于发布〈股权转让所得个人所得税管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 67 号）（部分条款已被修改）
9. 《国家税务总局关于个人股权转让过程中取得违约金收入征收个人所得税问题的批复》（国税函〔2006〕866号）
10. 《国家税务总局关于个人投资者收购企业股权后将原盈余积累转增股本个人所得税问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 23 号）

资产收购

《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）的规定，资产收购，是指一家企业（以下称为受让企业）购买另一家企业（以下称为转让企业）实质经营性资产的交易。根据《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）第五条规定，实质经营性资产，是指企业用于从事生产经营活动、与产

生经营收入直接相关的资产，包括经营所用各类资产、企业拥有的商业信息和技术、经营活动产生的应收款项、投资资产等。

资产收购重组中受让企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合。股权支付，是指企业重组中购买、换取资产的一方支付的对价中，以本企业或其控股企业的股权、股份作为支付的形式；非股权支付，是指以本企业的现金、银行存款、应收款项、本企业或其控股企业股权和股份以外的有价证券、存货、固定资产、其他资产以及承担债务等作为支付的形式。

第一节 企业所得税处理

一、当事各方与重组日

根据《国家税务总局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）规定，资产收购中当事各方，是指收购方、转让方。

资产收购重组当事各方企业适用特殊性税务处理的（指重组业务符合《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）和《财政部国家税务总局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）第二条规定条件并选择特殊性税务处理的），《国家税务总局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）第二条第（三）项规定，主导方为资产转让方。

《国家税务总局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)第三条第(三)项规定,资产收购重组业务完成当年,是指重组日所属的企业所得税纳税年度,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。

二、一般性税务处理

(一) 一般性税务处理规定

股权收购的企业所得税一般性税务处理,是指资产收购业务不符合特殊性税务处理条件,或虽然符合但企业不选择适用特殊性税务处理的情况下,按照一般性税务处理规定进行的税务处理。根据《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)第四条第(三)项规定,企业资产收购重组交易,适用一般性税务处理的,相关交易应按以下规定处理:

1. 资产收购的被收购方应确认资产转让所得或损失;
2. 收购方取得资产的计税基础应以公允价值为基础确定;
3. 被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。

(二) 备查资料

根据《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)第十二条规定,企业发生资产收购重组业务适用一般性税务处理的,应准备以下相关资料,以备税务机关检查。

1. 当事各方所签订的资产收购业务合同或协议;
2. 相关股权、资产公允价值的合法证据。

三、特殊性税务处理

(一) 资产收购适用特殊性税务处理应符合的条件

根据《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）第五条和《财政部国家税务总局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）第二条规定，企业资产收购重组同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定：

1. 具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。
2. 被收购部分的资产不低于转让企业全部资产的 50%。收购资产比例应按照公允价值计算。

3. 企业重组后的连续 12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。

“企业重组后的连续 12 个月内”，是指自资产收购重组日起计算的连续 12 个月内。

4. 资产收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%。

股权支付比例应按所支付股权的公允价值占按公允价值计量的交易总额的比例来确定。计算公式为：

股权支付比例=所支付股权公允价值÷交易总额

5. 企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。原主要股东，是指原持有转让企业或被收购企业 20%以上股权的股东。

（二）特殊性税务处理的一般规定

资产收购符合并选择适用特殊性税务处理的，可以按以下规定进行特殊性税务处理：

根据《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）第六条第（三）项和《财政部国家税务总

局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)第二条规定：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%，且受让企业在该资产收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，可以选择按以下规定处理：

1. 转让企业取得受让企业股权的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定。
2. 受让企业取得转让企业资产的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定。

根据《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)第六条第(六)项规定，重组交易各方按本条(一)至(五)项规定对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失，其非股权支付仍应在交易当期确认相应的股权转让所得或损失，并调整相应资产的计税基础。

非股权支付对应的资产转让所得或损失=(被转让资产的公允价值-被转让资产的计税基础)×(非股权支付金额÷被转让资产的公允价值)

(三) 分步交易的处理

根据财税《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)第十条规定，企业在重组发生前后连续12个月内分步对其资产、股权进行交易，应根据实质重于形式原则将上述交易作为一项企业重组交易进行处理。《国家税务总局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)第六条规定，企业重组业务适用特殊性税务处理的，申报时，当事各方还应

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。

《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)第三十三条规定，跨年度分步交易，若当事方在首个纳税年度不能预计整个交易是否符合特殊性税务处理条件，应适用一般性税务处理。在下一纳税年度全部交易完成后，适用特殊性税务处理的，可以调整上一纳税年度的企业所得税年度纳税申报表，涉及多缴税款的，各主管税务机关应退税，或抵缴当年应纳税款。

《国家税务总局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)第七条也规定，若同一项重组业务涉及在连续 12 个月内分步交易，且跨两个纳税年度，当事各方在首个纳税年度交易完成时预计整个交易符合特殊性税务处理条件，经协商一致选择适用特殊性税务处理规定的，可以暂时适用特殊性税务处理，并在当年企业所得税年度申报时提交书面申报资料。

在下一纳税年度全部交易完成后，企业应判断是否符合适用特殊性税务处理条件。如适用特殊性税务处理的，当事各方应按规定要求申报相关资料；如适用一般性税务处理的，应调整相应纳税年度的企业所得税年度纳税申报表，计算缴纳企业所得税。

(四) 重组后条件发生改变的处理

资产收购重组的收购方在重组后的连续 12 个月内改变了被收购资产原来的实质性经营活动或者取得股权支付的转让方在重组后连续 12 个月内转

让所取得的股权，不能继续适用特殊性税务处理，应按一般性税务处理重新计算纳税。

根据《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)第二十九条规定，资产收购适用特殊性税务处理的当事各方应在完成重组业务后的下一年度的企业所得税年度申报时，向主管税务机关提交书面情况说明，以证明企业在重组后的连续 12 个月内，有关符合特殊性税务处理的条件未发生改变。

(五) 申报资料

1. 申报资料

根据《国家税务总局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)第四条规定，企业资产收购重组业务适用特殊性税务处理的，重组各方(转让方和收购方)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报送“企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表”和申报资料。

重组主导方(转让方)申报后，其他当事方向其主管税务机关办理纳税申报。受让方申报时还应附送重组主导方经主管税务机关受理的“企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表”(复印件)。申报资料包括：

(1) 资产收购业务总体情况说明，包括资产收购方案、基本情况，并逐条说明资产收购的商业目的。

(2) 资产收购业务合同(协议)，需有关部门(包括内部和外部)批准的，应提供批准文件。

(3) 相关资产评估报告或其他公允价值证明。

- (4) 被收购资产原计税基础的证明。
- (5) 12 个月内不改变资产原来的实质性经营活动、原主要股东不转让所取得股权的承诺书。
- (6) 市场监督管理部门等有关机关登记的相关企业股权变更事项的证明材料。
- (7) 重组当事各方一致选择特殊性税务处理并加盖当事各方公章的证明资料。
- (8) 涉及非货币性资产支付的，应提供非货币性资产评估报告或其他公允价值证明。
- (9) 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，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情况的说明。
- (10) 按会计准则规定当期应确认资产(股权)转让损益的，应提供按税法规定核算的资产(股权)计税基础与按会计准则规定核算的相关资产(股权)账面价值的暂时性差异专项说明。

2. 股权收购的具有合理商业目的的说明

根据《国家税务总局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)规定，企业股权收购重组业务适用特殊性税务处理的，申报时，应从以下方面逐条说明企业重组具有合理的商业目的：

- (1) 股权收购交易的方式；
- (2) 股权收购重组交易的实质结果；

- (3) 股权收购重组各方涉及的税务状况变化;
- (4) 股权收购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。

3. 重组资产在以后年度转让或处置的申报

根据《国家税务总局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)第十条规定,适用特殊性税务处理的企业,在以后年度转让或处置重组资产(股权)时,应在年度纳税申报时对资产(股权)转让所得或损失情况进行专项说明,包括特殊性税务处理时确定的重组资产(股权)计税基础与转让或处置时的计税基础的比对情况,以及递延所得税负债的处理情况等。

适用特殊性税务处理的企业,在以后年度转让或处置重组资产(股权)时,主管税务机关应加强评估和检查,将企业特殊性税务处理时确定的重组资产(股权)计税基础与转让或处置时的计税基础及相关的年度纳税申报表比对,发现问题的,应依法进行调整。

(六) 跨境股权收购的处理

1. 跨境资产收购适用特殊性税务处理条件

根据《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)第七条规定,企业发生涉及中国境内与境外之间(包括港澳台地区)的股权和资产收购交易,除应符合上述第五条规定的条件外,还应同时符合下列条件,才可选择适用特殊性税务处理规定:
第一,非居民企业向其 100%直接控股的另一非居民企业转让其拥有的居民企业股权,没有因此造成以后该项股权转让所得预提税负担变化,且转让方

非居民企业向主管税务机关书面承诺在 3 年（含 3 年）内不转让其拥有受让方非居民企业的股权。

第二，非居民企业向与其具有 100%直接控股关系的居民企业转让其拥有的另一居民企业股权。

第三，居民企业以其拥有的资产或股权向其 100%直接控股的非居民企业进行投资。

第四，财政部、国家税务总局核准的其他情形。

2. 跨境股权收购的特殊性税务处理

根据《国家税务总局关于非居民企业股权转让适用特殊性税务处理有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 72 号）规定，非居民企业股权转让选择特殊性税务处理的，应于股权转让合同或协议生效且完成工商变更登记手续 30 日内进行备案。属于《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）第七条第（一）项情形的，由转让方向被转让企业所在地所得税主管税务机关备案；属于《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）第七条第（二）项情形的，由受让方向其所在地所得税主管税务机关备案。

股权转让方或受让方可以委托代理人办理备案事项；代理人在代为办理备案事项时，应向主管税务机关出具备案人的书面授权委托书。

同时，根据《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）第八条规定，居民企业以其拥有的资产或股权向其 100%直接控股的非居民企业进行投资，其资产或股权转让收

益如选择特殊性税务处理，可以在 10 个纳税年度内均匀计入各年度应纳税所得额。

第二节 增值税处理

一、资产收购中转让货物的增值税处理

根据《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 13 号）规定，纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税。

根据《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 66 号）规定，纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债经多次转让后，最终的受让方与劳动力接收方为同一单位和个人的，仍适用《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 13 号）的相关规定，其中货物的多次转让行为均不征收增值税。资产的出让方需将资产重组方案等文件资料报其主管税务机关。

二、资产收购中转让不动产、土地使用权的处理

根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36 号）附件 2 第一条第（二）项规定，在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与

其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，其中涉及的不动产、土地使用权转让行为，不征收增值税。

第三节 房产税处理

一、房产原值的确定

根据《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）第一条规定，对依照房产原值计税的房产，不论是否记载在会计账簿固定资产科目中，均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的，应按规定予以调整或重新评估。

（一）房产原值应包括与房屋不可分割的各种附属设备或一般不单独计算价值的配套设施

根据《财政部税务总局关于房产税和车船使用税几个业务问题的解释与规定》（财税地字〔1987〕3号）第二条规定，房产原值应包括与房屋不可分割的各种附属设备或一般不单独计算价值的配套设施。主要有：暖气、卫生、通风、照明、煤气等设备；各种管线，如蒸气、压缩空气、石油、给水排水等管道及电力、电讯、电缆导线；电梯、升降机、过道、晒台等。

属于房屋附属设备的水管、下水道、暖气管、煤气管等从最近的探视井或三通管算起。电灯网、照明线从进线盒联接管算起。

《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》（国税发〔2005〕173号）第一条规定，为了维持和增加房屋的使用功能或使房屋满足设计要求，凡以房屋为载体，不可随意移动

的附属设备和配套设施，如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等，无论在会计核算中是否单独记账与核算，都应计入房产原值，计征房产税。

该文件第二条规定，对于更换房屋附属设备和配套设施的，在将其价值计入房产原值时，可扣减原来相应设备和设施的价值；对附属设备和配套设施中易损坏、需要经常更换的零配件，更新后不再计入房产原值。

（二）房产原值应包含地价

根据《财政部国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》（财税〔2010〕121号）第三条规定，对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价，包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。宗地容积率低于0.5的，按房产建筑面积的2倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价。

二、房产税的纳税义务发生时间和终止时间

（一）纳税义务发生时间

根据《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89号）第二条规定：

1. 购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起计征房产税和城镇土地使用税。
2. 购置存量房，自办理房屋权属转移、变更登记手续，房地产权属登记机关签发房屋权属证书之次月起计征房产税和城镇土地使用税。
3. 出租、出借房产，自交付出租、出借房产之次月起计征房产税和城镇土地

使用税。

（二）纳税义务终止时间

根据《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）第三条规定，纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。

第四节 土地使用税处理

一、纳税义务发生时间

《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89号）第二条规定：

（一）购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

（二）购置存量房，自办理房屋权属转移、变更登记手续，房地产权属登记机关签发房屋权属证书之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

（三）出租、出借房产，自交付出租、出借房产之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

同时，《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》（财税〔2006〕186号）第二条也规定，以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

二、纳税义务终止时间

根据《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）第三条规定，纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。

第五节 土地增值税处理

根据《财政部税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 21 号）第四条规定，单位、个人在改制重组时以房地产作价入股进行投资，对其将房地产转移、变更到被投资的企业，暂不征收土地增值税。

企业在申请享受上述土地增值税优惠政策时，应向主管税务机关提交房地产转移双方的营业执照、改制重组协议或等效文件，相关房地产权属和价值证明、转让方改制重组前取得土地使用权所支付地价款的凭据（复印件）等书面材料。

上述改制重组有关土地增值税政策不适用于房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形。

根据《财政部税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 21 号）第六条规定，改制重组后再转让房地产并申报缴纳土地增值税时，对“取得土地使用权所支付的金额”，按照改制重组前取得该宗国有土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关费用确定；经批准以国有土地使用权作价出资入

股的，为作价入股时县级及以上自然资源部门批准的评估价格。按购房发票确定扣除项目金额的，按照改制重组前购房发票所载金额并从购买年度起至本次转让年度止每年加计 5%计算扣除项目金额，购买年度是指购房发票所载日期的当年。

本公告执行期限为 2021 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日。企业改制重组过程中涉及的土地增值税尚未处理的，符合本公告规定可按本公告执行。

第六节 契税处理

资产收购标的资产包括房地产的，收购方会涉及契税处理问题。

根据《财政部 国家税务总局关于继续执行企业事业单位改制重组有关契税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 17 号）第六条关于资产划转的规定，对承受县级以上人民政府或国有资产管理部门按规定进行行政性调整、划转国有土地、房屋权属的单位，免征契税。

同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转，包括母公司与其全资子公司之间，同一公司所属全资子公司之间，同一自然人与其设立的个人独资企业、一人有限公司之间土地、房屋权属的划转，免征契税。

母公司以土地、房屋权属向其全资子公司增资，视同划转，免征契税。

本公告自 2021 年 1 月 1 日起至 2023 年 12 月 31 日执行。自执行之日起，企业、事业单位在改制重组过程中，符合本公告规定但已缴纳契税的，可申请退税；涉及的契税尚未处理且符合本公告规定的，可按本公告执行。

第七节 印花税处理

根据《中华人民共和国印花税法暂行条例》（中华人民共和国国务院令 11 号）的规定，在中国境内书立、领受该条例所列举凭证的单位和个人，都是印花税的纳税义务人，应当按照该条例规定缴纳印花税。下列凭证为应纳税凭证：

- 一、购销、加工承揽、建设工程承包、财产租赁、货物运输、仓储保管、借款、财产保险、技术合同或者具有合同性质的凭证；
- 二、产权转移书据；
- 三、营业账簿；
- 四、权利、许可证照；
- 五、经财政部确定征税的其他凭证。

依据上述规定，资产收购重组交易中可能涉及征收印花税的凭证主要包括购销合同、产权转移书据和权利、许可证照等。

第八节 政策依据

企业所得税

1. 《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）（部分条款已修改）
2. 《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）（部分条款失效）
3. 《财政部国家税务总局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）

4. 《国家税务总局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）（部分条款已被修改）
5. 《国家税务总局关于非居民企业股权转让适用特殊性税务处理有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 72 号）（部分条款已被修改）

增值税

1. 《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 13 号）
2. 《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 66 号）
3. 《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36 号）（部分条款失效）

房产税

1. 《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152 号）
2. 《财政部税务总局关于房产税和车船使用税几个业务问题的解释与规定》（财税地字〔1987〕3 号）（部分条款失效）
3. 《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》（国税发〔2005〕173 号）（部分条款失效）
4. 《财政部国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》（财税〔2010〕121 号）
5. 《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89 号）（部分条款失效）

6. 《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）

土地使用税

1. 《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89号）（部分条款失效）

2. 《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》（财税〔2006〕186号）

3. 《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）

土地增值税

《财政部税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》
（财政部 税务总局公告 2021 年第 21 号）

契税

《财政部 国家税务总局关于继续执行企业事业单位改制重组有关契税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 17 号）

印花税

《中华人民共和国印花税法暂行条例》（中华人民共和国国务院令 第 11 号）（部分条款已被修改）

企业合并

第一节 企业所得税处理

一、企业合并概述

根据《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）第一条第（五）项规定，合并，是指一家或多家企业（以下称为被合并企业）将其全部资产和负债转让给另一家现存或新设企业（以下称为合并企业），被合并企业股东换取合并企业的股权或非股权支付，实现两个或两个以上企业的依法合并。

股权支付，是指企业重组中购买、换取资产的一方支付的对价中，以本企业或其控股企业的股权、股份作为支付的形式；非股权支付，是指以本企业的现金、银行存款、应收款项、本企业或其控股企业股权和股份以外的有价证券、存货、固定资产、其他资产以及承担债务等作为支付的形式。

根据《中华人民共和国税收征收管理法》第四十八条规定，纳税人有合并、分立情形的，应当向税务机关报告，并依法缴清税款。纳税人合并时未缴清税款的，应当由合并后的纳税人继续履行未履行的纳税义务；纳税人分立时未缴清税款的，分立后的纳税人应当对未履行的纳税义务承担连带责任。

二、一般性税务处理

（一）当事方与重组日

根据《国家税务总局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）第一条规定，企业合并中当事各方，指合并企业、被合并企业及被合并企业股东。合并中被合并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。

根据《国家税务总局关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的

的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 48 号）第二条规定，合并重组当事各方企业适用特殊性税务处理的，应按规定确定重组主导方。企业合并，主导方为被合并企业，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。

根据《国家税务总局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）第三条规定，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。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。

（二）一般性税务处理的方法

根据《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）第三条规定，企业重组的税务处理区分不同条件分别适用一般性税务处理规定和特殊性税务处理规定。根据《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）第四条规定，同一重组业务的当事各方应采取一致税务处理原则，即统一按一般性或特殊性税务处理规定处理。

1. 一般性税务处理规定

根据《企业所得税法实施条例》第七十五条规定，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业在重组过程中，应当在交易发生时确认有关资产的转让所得或者损失，相关资产应当按照交易价格重新确定计税基础。

根据《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）第四条第（四）项规定，企业合并，当事各方应按下列规定进行税务处理：

（1）合并企业应按公允价值确定接受被合并企业各项资产和负债的计税基础。

（2）被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理。

（3）被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补。

根据《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）第十三条规定，企业合并适用一般性税务处理的，应按照《财政部国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕60号）规定进行清算。

被合并企业在报送《企业清算所得税申报表》时，应附送以下资料：

- ①企业合并的市场监督管理部门或其他政府部门的批准文件；
- ②企业全部资产和负债的计税基础以及评估机构出具的资产评估报告；
- ③企业债务处理或归属情况说明；
- ④主管税务机关要求提供的其他资料证明。

2. 企业合并一般性税务处理优惠的承继

根据《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）第九条规定，在企业吸收合并中，合并后的存续企业性质及适用税收优惠的条件未发生改变的，可以继续享受合并前该企业剩余期限的税收优惠，其优惠金额按存续企业合并前一年的应纳税所得额（亏损计为零）计算。

三、特殊性税务处理

（一）适用特殊性税务处理应符合的条件

1. 合并适用特殊性税务处理应符合的条件

根据《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）第五条规定，企业合并同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定：

（1）具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。

（2）被合并部分的资产比例超过 50%。

（3）企业合并后的连续 12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。

（4）企业合并中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。

“企业重组后的连续 12 个月内”，是指自重组日起计算的连续 12 个月内。原主要股东，是指原持有被合并企业 20%以上股权的股东。

被合并企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%，以及同一控制下且不需要支付对价的企业合并。

股权支付比例应按所支付股权的公允价值占按公允价值计量的交易总额的比例来确定。计算公式为：

$$\text{股权支付比例} = \text{所支付股权公允价值} \div \text{交易总额}$$

根据《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）第二十一条规定，这里所称的同一控制，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该控制并非暂时性的。能够对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制权的相同多方，是指根据合同

或协议的约定，对参与合并企业的财务和经营政策拥有决定控制权的投资者群体。在企业合并前，参与合并各方受最终控制方的控制在 12 个月以上，企业合并后所形成的主体在最终控制方的控制时间也应达到连续 12 个月。

2. 条件发生改变的处理

根据《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）第二十九条规定，当事各方应在完成重组业务后的下一年度的企业所得税年度申报时，向主管税务机关提交书面情况说明，以证明企业在重组后的连续 12 个月内，有关符合特殊性税务处理的条件未发生改变。

根据《企业重组业务企业所得税管理办法》第三十条规定，当事方的其中一方在规定时间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，致使重组业务不再符合特殊性税务处理条件的，发生变化的当事方应在情况发生变化的 30 天内书面通知其他所有当事方。主导方在接到通知后 30 日内将有关变化通知其主管税务机关。

上述情况发生变化后 60 日内，应按照规定调整重组业务的税务处理。原交易各方应各自按原交易完成时资产和负债的公允价值计算重组业务的收益或损失，调整交易完成纳税年度的应纳税所得额及相应的资产和负债的计税基础，并向各自主管税务机关申请调整交易完成纳税年度的企业所得税年度纳税申报表。逾期不调整申报的，按照税收征管法的相关规定处理。

（二）合并的特殊性税务处理方法

1. 特殊性税务处理的一般规定

根据《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）第六条规定，企业合并符合该通知第五条

规定条件的，并且企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%，以及同一控制下且不需要支付对价的企业合并，交易各方对其交易中的股权支付部分，可以按以下规定进行特殊性税务处理：

(1) 合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础，以被合并企业的原有计税基础确定。

(2) 被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继。

根据《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)第二十八条规定，被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继，这些事项包括尚未确认的资产损失、分期确认收入的处理以及尚未享受期满的税收优惠政策承继处理问题等。其中，对税收优惠政策承继处理问题，凡属于依照《企业所得税法》第五十七条规定中就企业整体(即全部生产经营所得)享受税收优惠过渡政策的，合并后的企业性质及适用税收优惠条件未发生改变的，可以继续享受合并前各企业剩余期限的税收优惠。合并前各企业剩余的税收优惠年限不一致的，合并后企业每年度的应纳税所得额，应统一按合并日各合并前企业资产占合并后企业总资产的比例进行划分，再分别按相应的剩余优惠计算应纳税额。合并前各企业按照《企业所得税法》的税收优惠规定以及税收优惠过渡政策中就有关生产经营项目所得享受的税收优惠承继处理问题，按照《企业所得税法实施条例》第八十九条规定执行。

(3) 被合并企业亏损可由合并企业按规定弥补。

可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额=被合并企业净资产公允

价值×截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率

根据《企业重组业务企业所得税管理办法》第二十六条规定，可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额，是指按《企业所得税法》规定的剩余结转年限内，每年可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额。

(4) 被合并企业股东取得合并企业股权的计税基础，以其原持有的被合并企业股权的计税基础确定。

2. 非股权支付对应所得或损失的确定

根据《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）第六条第（六）项规定，企业合并重组交易各方按规定对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失的，其非股权支付仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失，并调整相应资产的计税基础。

非股权支付对应的资产转让所得或损失

= (被转让资产的公允价值 - 被转让资产的计税基础) × (非股权支付金额 ÷ 被转让资产的公允价值)

(三) 企业合并分步交易的处理

根据《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）第十条规定，企业在重组发生前后连续12个月内分步对其资产、股权进行交易，应根据实质重于形式原则将上述交易作为一项企业重组交易进行处理。《国家税务总局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）第六条规定，企业重组业务适用特殊性税务处理的，申报时，当事各方还应向主

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。

《国家税务总局关于发布〈企业重组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）第三十三条规定，跨年度分步交易，若当事方在首个纳税年度不能预计整个交易是否符合特殊性税务处理条件，应适用一般性税务处理。在下一纳税年度全部交易完成后，适用特殊性税务处理的，可以调整上一纳税年度的企业所得税年度纳税申报表，涉及多缴税款的，各主管税务机关应退税，或抵缴当年应纳税款。

同时，《国家税务总局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）第七条规定，若同一项重组业务涉及在连续 12 个月内分步交易，且跨两个纳税年度，当事各方在首个纳税年度交易完成时预计整个交易符合特殊性税务处理条件，经协商一致选择适用特殊性税务处理规定的，可以暂时适用特殊性税务处理，并在当年企业所得税年度申报时提交书面申报资料。

在下一纳税年度全部交易完成后，企业应判断是否符合适用特殊性税务处理条件。如适用特殊性税务处理的，当事各方应按规定要求申报相关资料；如适用一般性税务处理的，应调整相应纳税年度的企业所得税年度纳税申报表，计算缴纳企业所得税。

（四）纳税申报与申报资料

1. 合并特殊性税务处理的申报资料

根据《国家税务总局关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的

的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 48 号）第四条规定，合并重组业务适用特殊性税务处理的，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报送“企业重组所得税特殊性税务处理报告表”及其附表和申报资料。合并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。

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。申报时还应附送重组主导方经主管税务机关受理的“企业重组所得税特殊性税务处理报告表”及其附表（复印件）。

企业合并的申报资料主要包括：

（1）企业合并的总体情况说明，包括合并方案、基本情况，并逐条说明企业合并的商业目的；

（2）企业合并协议或决议，需有关部门(包括内部和外部)批准的，应提供批准文件；

（3）企业合并当事各方的股权关系说明，若属同一控制下且不需支付对价的合并，还需提供在企业合并前，参与合并各方受最终控制方的控制在 12 个月以上的证明材料；

（4）被合并企业净资产、各单项资产和负债的账面价值和计税基础等相关资料；

（5）12 个月内不改变资产原来的实质性经营活动、原主要股东不转让所取得股权的承诺书；

（6）市场监督管理部门等有关机关登记的相关企业股权变更事项的证明材料；

(7) 合并企业承继被合并企业相关所得税事项(包括尚未确认的资产损失、分期确认收入和尚未享受期满的税收优惠政策等)情况说明;

(8) 涉及可由合并企业弥补被合并企业亏损的, 需要提供其合并日净资产公允价值证明材料及主管税务机关确认的亏损弥补情况说明;

(9) 重组当事各方一致选择特殊性税务处理并加盖当事各方公章的证明资料;

(10) 涉及非货币性资产支付的, 应提供非货币性资产评估报告或其他公允价值证明;

(11) 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, 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情况的说明;

(12) 按《企业会计准则》规定当期应确认资产(股权)转让损益的, 应提供按税法规定核算的资产(股权)计税基础与按会计准则规定核算的相关资产(股权)账面价值的暂时性差异专项说明。

2. 合并具有合理的商业目的说明

根据《国家税务总局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)第五条规定, 企业合并重组业务适用特殊性税务处理的, 申报时, 应从以下方面逐条说明企业重组具有合理的商业目的:

(1) 合并交易的方式;

(2) 合并交易的实质结果;

(3) 合并各方涉及的税务状况变化;

- (4) 合并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。

3. 以后年度处置重组资产的申报

根据《国家税务总局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)第十条规定,适用特殊性税务处理的企业,在以后年度转让或处置重组资产(股权)时,应在年度纳税申报时对资产(股权)转让所得或损失情况进行专项说明,包括特殊性税务处理时确定的重组资产(股权)计税基础与转让或处置时的计税基础的比对情况,以及递延所得税负债的处理情况等。

第二节 增值税的处理

一、合并中转让货物的增值税处理

根据《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 13 号)的规定,纳税人在资产重组过程中,通过合并、分立、出售、置换等方式,将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人,不属于增值税的征税范围,其中涉及的货物转让,不征收增值税。

根据《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》(国家税务总局公告 2013 年第 66 号)的规定,纳税人在资产重组过程中,通过合并、分立、出售、置换等方式,将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债经多次转让后,最终的受让方与劳动力接收方为同一单位和个人的,仍适用《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》

（国家税务总局公告 2011 年第 13 号）的相关规定，其中货物的多次转让行为均不征收增值税。资产的出让方需将资产重组方案等文件资料报其主管税务机关。

二、合并中不动产、土地使用权转让的处理

根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36 号）附件 2 第一条第（二）项规定，在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，其中涉及的不动产、土地使用权转让行为，不征增值税。

根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36 号）和《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 13 号）的规定，企业合并中涉及货物、房地产和土地使用权的转移，不征收增值税，不涉及进项税额转出的处理。

第三节 房产税处理

一、房产原值的确定

根据《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152 号）第一条规定，对依照房产原值计税的房产，不论是否记载在会计账簿固定资产科目中，均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的，应按规定予以调整或重新评估。

（一）房产原值应包括与房屋不可分割的各种附属设备或一般不单独计算价值的配套设施

根据《财政部税务总局关于房产税和车船使用税几个业务问题的解释与规定》（财税地字〔1987〕3号）第二条规定，房产原值应包括与房屋不可分割的各种附属设备或一般不单独计算价值的配套设施。主要有：暖气、卫生、通风、照明、煤气等设备；各种管线，如蒸气、压缩空气、石油、给水排水等管道及电力、电讯、电缆导线；电梯、升降机、过道、晒台等。

属于房屋附属设备的水管、下水道、暖气管、煤气管等从最近的探视井或三通管算起。电灯网、照明线从进线盒联接管算起。

《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》（国税发〔2005〕173号）第一条规定，为了维持和增加房屋的使用功能或使房屋满足设计要求，凡以房屋为载体，不可随意移动的附属设备和配套设施，如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等，无论在会计核算中是否单独记账与核算，都应计入房产原值，计征房产税。

该文件第二条规定，对于更换房屋附属设备和配套设施的，在将其价值计入房产原值时，可扣减原来相应设备和设施的价值；对附属设备和配套设施中易损坏、需要经常更换的零配件，更新后不再计入房产原值。

（二）房产原值应包含地价

根据《财政部国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》（财税〔2010〕121号）第三条规定，对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价，包括为取得土地使

用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。宗地容积率低于 0.5 的，按房产建筑面积的 2 倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价。

二、房产税的纳税义务发生时间和终止时间

（一）纳税义务发生时间

根据《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89 号）第二条规定：

1. 购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起计征房产税和城镇土地使用税。
2. 购置存量房，自办理房屋权属转移、变更登记手续，房地产权属登记机关签发房屋权属证书之次月起计征房产税和城镇土地使用税。
3. 出租、出借房产，自交付出租、出借房产之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

（二）纳税义务终止时间

根据《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152 号）第三条规定，纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。

第四节 土地使用税处理

一、纳税义务发生时间

《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89 号）第二条规定：

（一）购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

（二）购置存量房，自办理房屋权属转移、变更登记手续，房地产权属登记机关签发房屋权属证书之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

（三）出租、出借房产，自交付出租、出借房产之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

同时，《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》（财税〔2006〕186号）第二条也规定，以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

二、纳税义务终止时间

根据《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）第三条规定，纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。

第五节 土地增值税的处理

企业合并中涉及被合并企业的房地产转移到合并企业，会涉及土地增值税的税务处理问题，纳税人为被合并企业。

一、合并的土地增值税处理规定

根据《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政

策的公告》(财税〔2021〕21号)第二条规定,按照法律规定或者合同约定,两个或两个以上企业合并为一个企业,且原企业投资主体存续的,对原企业将房地产转移、变更到合并后的企业,暂不征收土地增值税。投资主体存续,是指原企业出资人必须存在于改制重组后的企业,出资人的出资比例可以发生变动。

根据《财政部税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》(财政部税务总局公告2021年第21号)第五条规定,上述改制重组有关土地增值税政策不适用于房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形。

二、转让合并时取得土地使用权的处理

根据《财政部税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》(财政部税务总局公告2021年第21号)第六条规定,企业改制重组后再转让房地产并申报缴纳土地增值税时,对“取得土地使用权所支付的金额”,按照改制重组前取得该宗国有土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关费用确定;经批准以国有土地使用权作价出资入股的,为作价入股时县级及以上自然资源部门批准的评估价格。按购房发票确定扣除项目金额的,按照改制重组前购房发票所载金额并从购买年度起至本次转让年度止每年加计5%计算扣除项目金额,购买年度是指购房发票所载日期的当年。

《财政部税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》(财政部税务总局公告2021年第21号)执行期限为2021年1月1日至2023年12月31日。企业改制重组过程中涉及的土地增值税尚未处理

的，符合本公告规定可按本公告执行。

第六节 契税的处理

企业合并中涉及被合并企业房地产转移到合并企业的，合并企业承受被合并企业的房地产权属，应按规定免征契税。

根据《财政部 税务总局关于继续执行企业 事业单位改制重组有关契税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 17 号）第三条规定，两个或两个以上的公司，依照法律规定、合同约定，合并为一个公司，且原投资主体存续的，对合并后公司承受原合并各方土地、房屋权属，免征契税。

本公告所称投资主体存续，是指原改制重组企业、事业单位的出资人必须存在于改制重组后的企业，出资人的出资比例可以发生变动。

《财政部税务总局关于继续执行企业事业单位改制重组有关契税政策的公告》（财政部税务总局公告 2021 年第 17 号）自 2021 年 1 月 1 日起至 2023 年 12 月 31 日执行。自执行之日起，企业、事业单位在改制重组过程中，符合本公告规定但已缴纳契税的，可申请退税；涉及的契税尚未处理且符合本公告规定的，可按本公告执行。

第七节 印花税的处理

为贯彻落实国务院关于支持企业改制的指示精神，规范企业改制过程中有关税收政策，经县级以上人民政府及企业主管部门批准改制的企业，在改制过程中涉及的印花税政策问题，《财政部国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税政策的通知》（财税〔2003〕183 号）规定，以合并或分立

方式成立的新企业，其新启用的资金账簿记载的资金，凡原已贴花的部分可不再贴花，未贴花的部分和以后新增加的资金按规定贴花。合并包括吸收合并和新设合并；分立包括存续分立和新设分立。

根据《财政部税务总局关于对营业账簿减免印花税的通知》(财税〔2018〕50号)的规定，自2018年5月1日起，对按万分之五税率贴花的资金账簿减半征收印花税，对按件贴花五元的其他账簿免征印花税。

第八节 政策依据

企业所得税

1. 《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)(部分条款已被修改)
2. 《财政部国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税〔2009〕60号)
3. 《国家税务总局关于发布〈企业重组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)(部分条款失效)
4. 《财政部国家税务总局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)
5. 《国家税务总局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)(部分条款已被修改)
6. 《国家税务总局关于全民所有制企业公司制改制企业所得税处理问题的公告》(国家税务总局公告2017年第34号)

增值税

1. 《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 13 号）
2. 《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 66 号）
3. 《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36 号）（部分条款失效）

房产税

1. 《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152 号）
2. 《财政部税务总局关于房产税和车船使用税几个业务问题的解释与规定》（财税地字〔1987〕3 号）（部分条款失效）
3. 《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》（国税发〔2005〕173 号）（部分条款失效）
4. 《财政部国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》（财税〔2010〕121 号）
5. 《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89 号）（部分条款失效）
6. 《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152 号）

土地使用税

1. 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发

(2003) 89 号) (部分条款失效)

2. 《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》(财税〔2006〕186 号)

3. 《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》(财税〔2008〕152 号)

土地增值税

《财政部税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》
(财政部税务总局公告 2021 年第 21 号)

契税

《财政部税务总局关于继续执行企业事业单位改制重组有关契税政策的公告》(财政部税务总局公告 2021 年第 17 号)

印花税

1. 《财政部国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税政策的通知》(财税〔2003〕183 号)

2. 《财政部税务总局关于对营业账簿减免印花税的通知》(财税〔2018〕50 号)

企业分立

第一节 企业所得税处理

根据《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)第一条第(六)项规定,分立,是指一家企业(以下称为被分立企业)将部分或全部资产分离转让给现存或新设的企

业（以下称为分立企业），被分立企业股东换取分立企业的股权或非股权支付，实现企业的依法分立。

股权支付，是指企业重组中购买、换取资产的一方支付的对价中，以本企业或其控股企业的股权、股份作为支付的形式；非股权支付，是指以本企业的现金、银行存款、应收款项、本企业或其控股企业股权和股份以外的有价证券、存货、固定资产、其他资产以及承担债务等作为支付的形式。

一、一般性税务处理

（一）当事方与重组日

根据《国家税务总局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）第一条规定，分立中当事各方，指分立企业、被分立企业及被分立企业股东。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。

根据《国家税务总局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）第二条规定，重组当事各方企业适用特殊性税务处理的，应按规定确定重组主导方：分立，主导方为被分立企业。

根据《国家税务总局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）第三条规定，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。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。

（二）一般性税务处理方法

根据《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）第三条规定，分立重组的税务处理区分不同条件分别适用一般性税务处理规定和特殊性税务处理规定。根据《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）第四条规定，同一重组业务的当事各方应采取一致税务处理原则，即统一按一般性或特殊性税务处理。

1. 分立一般性税务处理规定

根据《企业所得税法实施条例》第七十五条规定，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业在重组过程中，应当在交易发生时确认有关资产的转让所得或者损失，相关资产应当按照交易价格重新确定计税基础。

根据《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）第四条第（五）项规定，企业分立，当事各方应按下列规定处理：

- （1）被分立企业对分立出去资产应按公允价值确认资产转让所得或损失。
- （2）分立企业应按公允价值确认接受资产的计税基础。
- （3）被分立企业继续存在时，其股东取得的对价应视同被分立企业分配进行处理。
- （4）被分立企业不再继续存在时，被分立企业及其股东都应按清算进行所得税处理。
- （5）企业分立相关企业的亏损不得相互结转弥补。

根据《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 34 号)第五条规定,投资企业从被投资企业撤回或减少投资,其取得的资产中,相当于初始出资的部分,应确认为投资收回;相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分,应确认为股息所得;其余部分确认为投资资产转让所得。被投资企业发生的经营亏损,由被投资企业按规定结转弥补;投资企业不得调整减低其投资成本,也不得将其确认为投资损失。

根据《企业所得税法实施条例》第十一条规定:投资企业从被清算企业分得的剩余资产,其中相当于从被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中应当分得的部分,应当确认为股息所得;剩余资产减除上述股息所得后的余额,超过或者低于投资成本的部分,应当确认为投资资产转让所得或者损失。

根据《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)第十四条规定,企业发生分立适用一般性税务处理的,被分立企业不再继续存在,应按照《财政部国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税〔2009〕60 号)规定进行清算。被分立企业在报送“企业清算所得纳税申报表”时,应附送以下资料:

- (1) 企业分立的市场监督管理部门或其他政府部门的批准文件;
- (2) 被分立企业全部资产的计税基础以及评估机构出具的资产评估报告;
- (3) 企业债务处理或归属情况说明;
- (4) 主管税务机关要求提供的其他资料证明。

二、特殊性税务处理

（一）适用特殊性税务处理应符合的条件

根据《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）第五条和第六条规定，分立同时符合下列条件的，交易各方对其交易中的股权支付部分，可以按以下规定进行特殊性税务处理：

1. 具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。
2. 被分立部分的资产或股权比例符合规定的比例。
3. 企业分立后的连续 12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动，分立企业和被分立企业均不改变原来的实质经营活动。
4. 企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。

企业重组后的连续 12 个月内，是指自重组日起计算的连续 12 个月内。
原主要股东，是指原持有转让企业或被收购企业 20%以上股权的股东。

5. 被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权。
6. 被分立企业股东在该企业分立发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%。

股权支付比例应按所支付股权的公允价值占按公允价值计量的交易总额的比例来确定。计算公式为：

$$\text{股权支付比例} = \text{所支付股权公允价值} \div \text{交易总额}$$

（二）条件发生改变的处理

根据《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）第二十九条规定，当事各方应在完成重组业务后的下一年度的企

业所得税年度申报时，向主管税务机关提交书面情况说明，以证明企业在重组后的连续 12 个月内，有关符合特殊性税务处理的条件未发生改变。

根据《企业重组业务企业所得税管理办法》第三十条规定，当事方的其中一方在规定时间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，致使重组业务不再符合特殊性税务处理条件的，发生变化的当事方应在情况发生变化的 30 天内书面通知其他所有当事方。主导方在接到通知后 30 日内将有关变化通知其主管税务机关。

上述情况发生变化后 60 日内，应按照企业重组一般性税务处理规定调整重组业务的税务处理。原交易各方应各自按原交易完成时资产和负债的公允价值计算重组业务的收益或损失，调整交易完成纳税年度的应纳税所得额及相应的资产和负债的计税基础，并向各自主管税务机关申请调整交易完成纳税年度的企业所得税年度纳税申报表。逾期不调整申报的，按照税收征管法的相关规定处理。

根据《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）第三十一条规定，各当事方的主管税务机关应当对企业申报适用特殊性税务处理的重组业务进行跟踪监管，了解重组企业的动态变化情况。发现问题，应及时与其他当事方主管税务机关沟通联系，并按照规定给予调整。

（三）特殊性税务处理方法

1. 分立特殊性税务处理规定

根据《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）第六条规定，企业分立重组符合该通知第

五条规定条件的，被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权，分立企业和被分立企业均不改变原来的实质经营活动，且被分立企业股东在该企业分立发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%，股权支付部分可以选择按以下规定处理：

（1）分立企业接受被分立企业资产和负债的计税基础，以被分立企业的原有计税基础确定。

（2）被分立企业已分立出去资产相应的所得税事项由分立企业承继。

（3）被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额可按分立资产占全部资产的比例进行分配，由分立企业继续弥补。

（4）被分立企业的股东取得分立企业的股权（以下简称“新股”），如需部分或全部放弃原持有的被分立企业的股权（以下简称“旧股”），“新股”的计税基础应以放弃“旧股”的计税基础确定。如不需放弃“旧股”，则其取得“新股”的计税基础可从以下两种方法中选择确定：直接将“新股”的计税基础确定为零；或者以被分立企业分立出去的净资产占被分立企业全部净资产的比例先调减原持有的“旧股”的计税基础，再将调减的计税基础平均分配到“新股”上。

（四）非股权支付对应所得或损失的确定

根据《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）第六条第（六）项规定，企业合并重组交易各方按规定对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失的，其非股权支付仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失，并调整相应资产的计税基础。

非股权支付对应的资产转让所得或损失=（被转让资产的公允价值-被转让资产的计税基础）×（非股权支付金额÷被转让资产的公允价值）

（五）分立分步交易的处理

根据《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）第十条规定，企业在重组发生前后连续12个月内分步对其资产、股权进行交易，应根据实质重于形式原则将上述交易作为一项企业重组交易进行处理。《国家税务总局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）第六条规定，企业重组业务适用特殊性税务处理的，申报时，当事各方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。

《国家税务总局关于发布〈企业重组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）第三十三条规定，跨年度分步交易，若当事方在首个纳税年度不能预计整个交易是否符合特殊性税务处理条件，应适用一般性税务处理。在下一纳税年度全部交易完成后，适用特殊性税务处理的，可以调整上一纳税年度的企业所得税年度纳税申报表，涉及多缴税款的，各主管税务机关应退税，或抵缴当年应纳税款。

同时，《国家税务总局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）第七条规定，若同一项重组业务涉及在连续12个月内分步交易，且跨两个纳税年度，当事各方在首个纳税年度交易完成时预计整个交易符合特殊性税务处理条件，经协商一致

选择适用特殊性税务处理规定的，可以暂时适用特殊性税务处理，并在当年企业所得税年度申报时提交书面申报资料。

在下一纳税年度全部交易完成后，企业应判断是否符合适用特殊性税务处理条件。如适用特殊性税务处理的，当事各方应按规定要求申报相关资料；如适用一般性税务处理的，应调整相应纳税年度的企业所得税年度纳税申报表，计算缴纳企业所得税。

（六）纳税申报与申报资料

1. 分立的特殊性税务处理报告表

根据《国家税务总局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）第四条规定，企业分立重组业务适用特殊性税务处理的，分立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报送“企业重组所得税特殊性税务处理报告表”及附表和申报资料。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。

2. 分立的特殊性税务处理申报资料

分立重组适用特殊性税务处理的申报资料包括：

（1）企业分立的总体情况说明，包括分立方案、基本情况，并逐条说明企业分立的商业目的；

（2）被分立企业董事会、股东会(股东大会)关于企业分立的决议，需有关部门(包括内部和外部)批准的，应提供批准文件；

（3）被分立企业的净资产、各单项资产和负债账面价值和计税基础等相关

资料；

(4) 12 个月内不改变资产原来的实质性经营活动、原主要股东不转让所取得股权的承诺书；

(5) 市场监督管理部门等有关机关认定的分立和被分立企业股东股权比例证明材料；分立后，分立和被分立企业工商营业执照复印件；

(6) 重组当事各方一致选择特殊性税务处理并加盖当事各方公章的证明资料；

(7) 涉及非货币性资产支付的，应提供非货币性资产评估报告或其他公允价值证明；

(8) 分立企业承继被分立企业所分立资产相关所得税事项(包括尚未确认的资产损失、分期确认收入和尚未享受期满的税收优惠政策等)情况说明；

(9) 若被分立企业尚有未超过法定弥补期限的亏损，应提供亏损弥补情况说明、被分立企业重组前净资产和分立资产公允价值的证明材料；

(10) 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，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情况的说明；

(11) 按会计准则规定当期应确认资产(股权)转让损益的，应提供按税法规定核算的资产(股权)计税基础与按会计准则规定核算的相关资产(股权)账面价值的暂时性差异专项说明。

3. 分立的具有合理商业目的的说明

根据《国家税务总局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)第五条规定，企业分立重组

业务适用特殊性税务处理的，申报时，应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。

4. 以后年度处置重组资产的申报

根据《国家税务总局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）第十条规定，适用特殊性税务处理的企业，在以后年度转让或处置重组资产（股权）时，应在年度纳税申报时对资产（股权）转让所得或损失情况进行专项说明，包括特殊性税务处理时确定的重组资产（股权）计税基础与转让或处置时的计税基础的比对情况，以及递延所得税负债的处理情况等。

三、分立中优惠的承继处理

根据《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）第二十八条规定，企业分立，已分立资产相应的所得税事项由分立企业承继，这些事项包括尚未确认的资产损失、分期确认收入的处理以及尚未享受期满的税收优惠政策承继处理问题等。

根据《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）第十五条规定，企业分立，分立企业涉及享受《企业所得税法》第五十七条规定中就企业整体（即全部生产经营所得）享受的税收优惠过渡政

策尚未期满的，仅就存续企业未享受完的税收优惠，按照财税〔2009〕59号文件第九条规定执行；注销的被分立企业未享受完的税收优惠，不再由存续企业承继；分立而新设的企业不得再承继或重新享受上述优惠。分立各方企业按照《企业所得税法》的税收优惠规定和税收优惠过渡政策中就企业有关生产经营项目的所得享受的税收优惠承继问题，按照《企业所得税法实施条例》第八十九条规定执行。即享受减免税优惠的项目，在减免税期限内转让的，受让方自受让之日起，可以在剩余期限内享受规定的减免税优惠；减免税期限届满后转让的，受让方不得就该项目重复享受减免税优惠。

根据《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）第九条规定，在企业存续分立中，分立后的存续企业性质及适用税收优惠的条件未发生改变的，可以继续享受分立前该企业剩余期限的税收优惠，其优惠金额按该企业分立前一年的应纳税所得额（亏损计为零）乘以分立后存续企业资产占分立前该企业全部资产的比例计算。

第二节 增值税处理

一、分立中转让货物的增值税处理

根据《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告2011年第13号）的规定，纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税。

根据《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 66 号）的规定，纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债经多次转让后，最终的受让方与劳动力接收方为同一单位和个人的，仍适用《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 13 号）的相关规定，其中货物的多次转让行为均不征收增值税。资产的出让方需将资产重组方案等文件资料报其主管税务机关。

二、分立中不动产、土地使用权转让的处理

根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36 号）附件 2 第一条第（二）项规定，在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，其中涉及的不动产、土地使用权转让行为，不征增值税。

第三节 房产税处理

一、房产原值的确定

根据《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152 号）第一条规定，对依照房产原值计税的房产，不论是否记载在会计账簿固定资产科目中，均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的，应按规定予以调整或重新评估。

（一）房产原值应包括与房屋不可分割的各种附属设备或一般不单独计算价值的配套设施

根据《财政部税务总局关于房产税和车船使用税几个业务问题的解释与规定》（财税地字〔1987〕3号）第二条规定，房产原值应包括与房屋不可分割的各种附属设备或一般不单独计算价值的配套设施。主要有：暖气、卫生、通风、照明、煤气等设备；各种管线，如蒸气、压缩空气、石油、给水排水等管道及电力、电讯、电缆导线；电梯、升降机、过道、晒台等。

属于房屋附属设备的水管、下水道、暖气管、煤气管等从最近的探视井或三通管算起。电灯网、照明线从进线盒联接管算起。

《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》（国税发〔2005〕173号）第一条规定，为了维持和增加房屋的使用功能或使房屋满足设计要求，凡以房屋为载体，不可随意移动的附属设备和配套设施，如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等，无论在会计核算中是否单独记账与核算，都应计入房产原值，计征房产税。

该文件第二条规定，对于更换房屋附属设备和配套设施的，在将其价值计入房产原值时，可扣减原来相应设备和设施的价值；对附属设备和配套设施中易损坏、需要经常更换的零配件，更新后不再计入房产原值。

（二）房产原值应包含地价

根据《财政部国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》（财税〔2010〕121号）第三条规定，对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价，包括为取得土地使

用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。宗地容积率低于 0.5 的，按房产建筑面积的 2 倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价。

二、房产税的纳税义务发生时间和终止时间

（一）纳税义务发生时间

根据《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89 号）第二条规定：

1. 购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起计征房产税和城镇土地使用税。
2. 购置存量房，自办理房屋权属转移、变更登记手续，房地产权属登记机关签发房屋权属证书之次月起计征房产税和城镇土地使用税。
3. 出租、出借房产，自交付出租、出借房产之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

（二）纳税义务终止时间

根据《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152 号）第三条规定，纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。

第四节 土地使用税处理

一、纳税义务发生时间

《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89 号）第二条规定：

（一）购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

（二）购置存量房，自办理房屋权属转移、变更登记手续，房地产权属登记机关签发房屋权属证书之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

（三）出租、出借房产，自交付出租、出借房产之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

同时，《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》

（财税〔2006〕186号）第二条也规定，以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

二、纳税义务终止时间

根据《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）第三条规定，纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。

第五节 土地增值税处理

一、分立的土地增值税处理

根据《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 21 号）第三条规定，按照法律规定或者合同约定，企业分设为两个或两个以上与原企业投资主体相同

的企业，对原企业将房地产转移、变更到分立后的企业，暂不征土地增值税。

根据《财政部税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 21 号）第五条规定，上述改制重组有关土地增值税政策不适用于房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形。

二、再转让分立时取得的土地使用权的处理

根据《财政部税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部税务总局公告 2021 年第 21 号）第六条规定，企业改制重组后再转让房地产并申报缴纳土地增值税时，对“取得土地使用权所支付的金额”，按照改制重组前取得该宗国有土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关费用确定；经批准以国有土地使用权作价出资入股的，为作价入股时县级及以上自然资源部门批准的评估价格。按购房发票确定扣除项目金额的，按照改制重组前购房发票所载金额并从购买年度起至本次转让年度止每年加计 5%计算扣除项目金额，购买年度是指购房发票所载日期的当年。

《财政部税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部税务总局公告 2021 年第 21 号）执行期限为 2021 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日。企业改制重组过程中涉及的土地增值税尚未处理的，符合本公告规定可按本公告执行。

第六节 契税处理

根据《财政部 税务总局关于继续执行企业 事业单位改制重组有关契

税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 17 号）第四条规定，公司依照法律规定、合同约定分立为两个或两个以上与原公司投资主体相同的公司，对分立后公司承受原公司土地、房屋权属，免征契税。

投资主体相同，是指公司分立前后出资人不发生变动，出资人的出资比例可以发生变动。

《财政部税务总局关于继续执行企业事业单位改制重组有关契税政策的公告》（财政部税务总局公告 2021 年第 17 号）自 2021 年 1 月 1 日起至 2023 年 12 月 31 日执行。自执行之日起，企业、事业单位在改制重组过程中，符合本公告规定但已缴纳契税的，可申请退税；涉及的契税尚未处理且符合本公告规定的，可按本公告执行。

第七节 印花税处理

为贯彻落实国务院关于支持企业改制的指示精神，规范企业改制过程中有关税收政策，经县级以上人民政府及企业主管部门批准改制的企业，在改制过程中涉及的印花税政策，《财政部国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税政策的通知》（财税〔2003〕183 号）规定，实行公司制改造的企业在改制过程中成立的新企业（重新办理法人登记的），其新启用的资金账簿记载的资金或因企业建立资本纽带关系而增加的资金，凡原已贴花的部分可不再贴花，未贴花的部分和以后新增加的资金按规定贴花。

以合并或分立方式成立的新企业，其新启用的资金账簿记载的资金，凡原已贴花的部分可不再贴花，未贴花的部分和以后新增加的资金按规定贴花。分立包括存续分立和新设分立。

企业其他会计科目记载的资金转为实收资本或资本公积的资金按规定贴花。

企业改制前签订但尚未履行完的各类应税合同，改制后需要变更执行主体的，对仅改变执行主体、其余条款未作变动且改制前已贴花的，不再贴花。

企业因改制签订的产权转移书据免于贴花。

根据《财政部税务总局关于对营业账簿减免印花税的通知》（财税〔2018〕50号）的规定，自2018年5月1日起，对按万分之五税率贴花的资金账簿减半征收印花税，对按件贴花五元的其他账簿免征印花税。

第八节 个人所得税的处理

根据《国家税务总局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）第一条规定，重组交易中，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。

第九节 政策依据

企业所得税

1. 《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）（部分条款已被修改）
2. 《财政部国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕60号）

3. 《国家税务总局关于发布〈企业重组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）（部分条款失效）
4. 《财政部国家税务总局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）
5. 《国家税务总局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）（部分条款已被修改）
6. 《国家税务总局关于全民所有制企业公司制改制企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 34 号）

增值税

1. 《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 13 号）
2. 《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 66 号）
3. 《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36 号）（部分条款失效）

房产税

1. 《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152 号）
2. 《财政部税务总局关于房产税和车船使用税几个业务问题的解释与规定》（财税地字〔1987〕3 号）（部分条款失效）
3. 《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》（国税发〔2005〕173 号）（部分条款失效）

4. 《财政部国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》（财税〔2010〕121号）
5. 《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89号）（部分条款失效）
6. 《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）

土地使用税

1. 《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89号）（部分条款失效）
2. 《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》（财税〔2006〕186号）
3. 《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）

土地增值税

《财政部税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》
（财政部税务总局公告2021年第21号）

契税

《财政部税务总局关于继续执行企业事业单位改制重组有关契税政策的公告》
（财政部税务总局公告2021年第17号）

印花税

1. 《财政部国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税政策的通知》（财

税〔2003〕183号)

2. 《财政部税务总局关于对营业账簿减免印花税的通知》(财税〔2018〕50号)

第二章 资产（股权）划转

第一节 企业所得税处理

一、一般性税务处理

（一）母公司向子公司划转股权或资产并获得对价支付的处理

母公司向子公司划转股权或资产并获得股权，实质是母公司用资产或股权向子公司投资。此种情况下划出方母公司适用的企业所得税一般性税务处理为：根据《企业所得税法实施条例》第二十五条，企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。根据《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函〔2008〕828号）第二条，企业将资产移送他人的下列情形，因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产，应按规定视同销售确定收入。根据《国家税务总局关于企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告2016年第80号）第二条，企业发生《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函〔2008〕828号）第二条规定情形的，除另有规定外，应按照被移送资产的公允价值确定销售收入。企业以非货币性资产对外投资，应当视同销售计

算非货币性资产转让所得，应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额，计算确认非货币性资产转让所得，同时按转出非货币性资产的公允价值及支付的相关税费作为取得长期股权投资的计税基础。

同时，母公司可以选择按《财政部 国家税务总局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）规定，对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。相关规定如下：

一、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。

二、企业以非货币性资产对外投资，应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额，计算确认非货币性资产转让所得。

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。

三、企业以非货币性资产对外投资而取得被投资企业的股权，应以非货币性资产的原计税成本为计税基础，加上每年确认的非货币性资产转让所得，逐年进行调整。

被投资企业取得非货币性资产的计税基础，应按非货币性资产的公允价值确定。

四、企业在对外投资5年内转让上述股权或投资收回的，应停止执行递延纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在转让股权或

投资收回当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税；企业在计算股权转让所得时，可按本通知第三条第一款规定将股权的计税基础一次调整到位。

企业在对外投资 5 年内注销的，应停止执行递延纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在注销当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税。

五、本通知所称非货币性资产，是指现金、银行存款、应收账款、应收票据以及准备持有至到期的债券投资等货币性资产以外的资产。

本通知所称非货币性资产投资，限于以非货币性资产出资设立新的居民企业，或将非货币性资产注入现存的居民企业。

六、企业发生非货币性资产投资，符合《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）等文件规定的特殊性税务处理条件的，也可选择按特殊性税务处理规定执行。”

划入方子公司适用的企业所得税一般性税务处理为：根据《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 29 号）第二条，企业接收股东划入资产的企业所得税处理：

企业接收股东划入资产（包括股东赠予资产、上市公司在股权分置改革过程中接收原非流通股股东和新非流通股股东赠予的资产、股东放弃本企业的股权，下同），凡合同、协议约定作为资本金（包括资本公积）且在会计上已做实际处理的，不计入企业的收入总额，企业应按公允价值确定该项资产的计税基础。

企业接收股东划入资产，凡作为收入处理的，应按公允价值计入收入总

额，计算缴纳企业所得税，同时按公允价值确定该项资产的计税基础。

（二）母公司向子公司无偿划转股权或资产的处理

母公司向子公司划转其持有的股权或资产，母公司没有获得任何股权或非股权支付情况下，如果不符合企业所得税特殊性税务处理条件或虽符合条件但不选择适用特殊性税务处理的，应适用如下一般性税务处理。

母公司向子公司划转其持有的股权、资产应视同对子公司进行捐赠，应根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令 第 512 号）第二十五条和《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函〔2008〕828 号）的相关规定按公允价值确认股权、资产转让所得。同时，由于不属于公益性捐赠，且未通过有资格的公益性社会团体、也没有通过县级以上人民政府及其组成部门或直属机构进行，在母公司税前不得扣除。

划入方子公司的处理为：凡合同、协议约定作为资本金（包括资本公积）且在会计上已做实际处理的，不计入企业的收入总额，企业应按公允价值确定该项资产的计税基础。否则，子公司应按被划转股权、资产公允价值确认接受捐赠收入，同时按公允价值确认划入股权、资产的计税基础。

（三）子公司向母公司划转股权或资产，母公司按收回投资处理

母公司、子公司之间，子公司向母公司划转其持有的股权或资产，子公司没有获得任何股权或非股权支付，母公司按收回投资处理情形，如不符合特殊性税务处理条件，或虽符合特殊性税务处理条件但不选择适用特殊性税务处理的，母公司划入股权、资产应按撤回或减少投资进行处理。根据《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年

第 34 号) 第五条规定, 投资企业从被投资企业撤回或减少投资, 其取得的资产中, 相当于初始出资的部分, 应确认为投资收回; 相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分, 应确认为股息所得; 其余部分确认为投资资产转让所得。被投资企业发生的经营亏损, 由被投资企业按规定结转弥补; 投资企业不得调整减低其投资成本, 也不得将其确认为投资损失。

子公司以非货币性资产进行减资和分配, 应当视同销售计算资产转让所得, 按非货币性资产的公允价值扣除计税基础后的余额, 计算确认非货币性资产转让所得。相关规定如下:

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(中华人民共和国国务院令 第 512 号) 第二十五条, 企业发生非货币性资产交换, 以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的, 应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务, 但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函〔2008〕828 号) 第二条, 企业将资产移送他人的下列情形, 因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产, 应按规定视同销售确定收入。

《国家税务总局关于企业所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告 2016 年第 80 号) 第二条, 企业发生《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函〔2008〕828 号) 第二条规定情形的, 除另有规定外, 应按照被移送资产的公允价值确定销售收入。

(四) 子公司之间划转股权或资产的处理

受同一或相同多家母公司控制的子公司之间，在母公司主导下，一家子公司向另一家子公司划转其持有的股权或资产，划出方没有获得任何股权或非股权支付，如不符合特殊性税务处理条件，或虽符合特殊性税务处理条件但不选择适用特殊性税务处理的，划出方向划入方划转其持有的股权、资产应视同对划入方进行捐赠，应根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令 第 512 号）第二十五条和《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函〔2008〕828 号）的规定，按公允价值确认股权、资产转让所得。划入方接受划入股权、资产应视同接受划出方捐赠，按被划转股权、资产公允价值确认接受捐赠收入，同时按公允价值确认划入股权、资产的计税基础。

二、特殊性税务处理

（一）股权、资产划转的特殊性税务处理

《财政部国家税务总局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）第三条规定，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。

根据《国家税务总局关于资产（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）第三条规定：

《通知》第三条所称“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”，是指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计税基础确定。

《通知》第三条所称“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”，是指划入方企业取得的被划转资产，应按被划转资产的原计税基础计算折旧扣除或摊销。

根据该公告第四条规定，按照《财政部国家税务总局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）第三条规定进行特殊性税务处理的股权或资产划转，交易双方应在协商一致的基础上，采取一致处理原则统一进行特殊性税务处理。

（二）划转适用特殊性税务处理应符合的条件

1. 在 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。

根据《国家税务总局关于资产（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）第一条规定，《通知》第三条所称“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，限于以下情形：

（一）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。母公司按增加长期股

权投资处理，子公司按接受投资（包括资本公积，下同）处理。母公司获得子公司股权的计税基础以划转股权或资产的原计税基础确定。

（二）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，母公司没有获得任何股权或非股权支付。母公司按冲减实收资本（包括资本公积，下同）处理，子公司按接受投资处理。

（三）100%直接控制的母子公司之间，子公司向母公司按账面净值划转其持有的股权或资产，子公司没有获得任何股权或非股权支付。母公司按收回投资处理，或按接受投资处理，子公司按冲减实收资本处理。母公司应按被划转股权或资产的原计税基础，相应调减持有子公司股权的计税基础。

（四）受同一或相同多家母公司 100%直接控制的子公司之间，在母公司主导下，一家子公司向另一家子公司按账面净值划转其持有的股权或资产，划出方没有获得任何股权或非股权支付。划出方按冲减所有者权益处理，划入方按接受投资处理。”

2. 划转的主体限于居民企业

《财政部国家税务总局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）明确，划转特殊性税务处理适用于居民企业之间，将居民企业与非居民企业之间的划转排除在外。

3. 划转应具有合理的商业目的

《财政部国家税务总局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）明确，适用特殊性税务处理的划转要具有合理的商业目的，并且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。

4. 12个月内不改变被划转股权或资产原来的实质性经营活动

根据《国家税务总局关于资产(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)第二条规定,“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的实质性经营活动”,是指自股权或资产划转完成日起连续 12 个月内不改变被划转股权或资产原来的实质性经营活动。股权或资产划转完成日,是指股权或资产划转合同(协议)或批复生效,且交易双方已进行会计处理的日期。

根据《国家税务总局关于资产(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)第六条规定,交易双方应在股权或资产划转完成后的下一年度的企业所得税年度申报时,各自向主管税务机关提交书面情况说明,以证明被划转股权或资产自划转完成后连续 12 个月内,没有改变原来的实质性经营活动。

5. 按账面净值划转且双方均未确认损益

根据《国家税务总局关于资产(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)第三条规定,“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”,是指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计税基础确定。“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”,是指划入方企业取得的被划转资产,应按被划转资产的原计税基础计算折旧扣除或摊销。

划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益的,才能适用资产、股权划转特殊性税务处理规定。任何一方确认了会计损益的,都不能适用股权、资产划转特殊性税务处理,只能适用一般性税务处理。

（三）情况发生变化的处理

1. 情况发生变化的报告义务

根据《国家税务总局关于资产（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）第七条规定，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活动、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，同时书面通知另一方。另一方应在接到通知后 30 日内将有关变化报告其主管税务机关。

2. 情况发生变化后的处理

根据《国家税务总局关于资产（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）第八条规定，该公告第七条所述情况发生变化后 60 日内，原交易双方应按以下规定进行税务处理：

（1）属于母公司向子公司划转其持有的股权或资产，母公司获得子公司 100% 的股权支付情形的，母公司应按原划转完成时股权或资产的公允价值视同销售处理，并按公允价值确认取得长期股权投资的计税基础；子公司按公允价值确认划入股权或资产的计税基础。

（2）属于母公司向子公司划转其持有的股权或资产，母公司没有获得任何股权或非股权支付情形的，母公司应按原划转完成时股权或资产的公允价值视同销售处理；子公司按公允价值确认划入股权或资产的计税基础。

（3）属于子公司向母公司划转其持有的股权或资产，子公司没有获得任何股权或非股权支付情形的，子公司应按原划转完成时股权或资产的公允价

值视同销售处理；母公司应按撤回或减少投资进行处理。

（4）属于一家子公司向另一家子公司划转其持有的股权或资产，划出方没有获得任何股权或非股权支付情形的，划出方应按原划转完成时股权或资产的公允价值视同销售处理；母公司根据交易情形和会计处理对划出方按分回股息进行处理，或者按撤回或减少投资进行处理，对划入方按以股权或资产的公允价值进行投资处理；划入方按接受母公司投资处理，以公允价值确认划入股权或资产的计税基础。

交易双方应调整划转完成纳税年度的应纳税所得额及相应股权或资产的计税基础，向各自主管税务机关申请调整划转完成纳税年度的企业所得税年度申报表，依法计算缴纳企业所得税。

三、资产划转符合不同税收政策的处理

《财政部 国家税务总局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）第六条规定，企业发生非货币性资产投资，符合《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）等文件规定的特殊性税务处理条件的，也可选择按特殊性税务处理规定执行。《国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税有关征管问题的公告》（国家税务总局公告2015年第33号）第三条指出，符合财税〔2014〕116号文件规定的企业非货币性资产投资行为，同时又符合《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）、《财政部 国家税务总局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）等文件规定的特殊性税务处理条件的，可由企业选择其中一项政策执行，且一经选择，不

得改变。

四、企业接收划入资产的处理

（一）企业接收政府划入资产的税务处理

《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 29 号）第一条明确了企业接收政府划入资产的企业所得税处理：

第一，县级以上人民政府（包括政府有关部门，下同）将国有资产明确以股权投资方式投入企业，企业应作为国家资本金（包括资本公积）处理。该项资产如为非货币性资产，应按政府确定的接收价值确定计税基础。

第二，县级以上人民政府将国有资产无偿划入企业，凡指定专门用途并按《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税〔2011〕70 号）规定进行管理的，企业可作为不征税收入进行企业所得税处理。其中，该项资产属于非货币性资产的，应按政府确定的接收价值计算不征税收入。

县级以上人民政府将国有资产无偿划入企业，属于上述第一、二项以外情形的，应按政府确定的接收价值计入当期收入总额计算缴纳企业所得税。政府没有确定接收价值的，按资产的公允价值计算确定应税收入。

根据《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税〔2011〕70 号）的规定，企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：

（1）企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；

(2) 财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；

(3) 企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(中华人民共和国国务院令 第 512 号)第二十八条规定，上述不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。

企业将符合上述规定条件的财政性资金作不征税收入处理后，在 5 年(60 个月)内未发生支出且未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门的部分，应计入取得该资金第六年的应税收入总额；计入应税收入总额的财政性资金发生的支出，允许在计算应纳税所得额时扣除。

(二) 企业接收股东划入资产的税务处理

《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》(国家税务总局公告 2014 年第 29 号)第二条明确了企业接收股东划入资产的企业所得税处理：

(一) 企业接收股东划入资产(包括股东赠予资产、上市公司在股权分置改革过程中接收原非流通股股东和新非流通股股东赠予的资产、股东放弃本企业的股权，下同)，凡合同、协议约定作为资本金(包括资本公积)且在会计上已做实际处理的，不计入企业的收入总额，企业应按公允价值确定该项资产的计税基础。

(二) 企业接收股东划入资产，凡作为收入处理的，应按公允价值计入收入总额，计算缴纳企业所得税，同时按公允价值确定该项资产的计税基础。

第二节 增值税处理

一、划转中转让货物的增值税处理

根据《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 13 号）的规定，纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税。

二、划转中不动产、土地使用权转让的处理

根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36 号）附件 2《营业税改征增值税试点有关事项规定》第一条第（二）项规定，在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，其中涉及的不动产、土地使用权转让行为，不征增值税。

第三节 房产税处理

一、房产原值的确定

根据《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152 号）第一条规定，对依照房产原值计税的房产，不论是否记载在会计账簿固定资产科目中，均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的，应按规定予以调整或重新评估。

（一）房产原值应包括与房屋不可分割的各种附属设备或一般不单独计算价值的配套设施

根据《财政部税务总局关于房产税和车船使用税几个业务问题的解释与规定》（财税地字〔1987〕3号）第二条规定，房产原值应包括与房屋不可分割的各种附属设备或一般不单独计算价值的配套设施。主要有：暖气、卫生、通风、照明、煤气等设备；各种管线，如蒸气、压缩空气、石油、给水排水等管道及电力、电讯、电缆导线；电梯、升降机、过道、晒台等。

属于房屋附属设备的水管、下水道、暖气管、煤气管等从最近的探视井或三通管算起。电灯网、照明线从进线盒联接管算起。

《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》（国税发〔2005〕173号）第一条规定，为了维持和增加房屋的使用功能或使房屋满足设计要求，凡以房屋为载体，不可随意移动的附属设备和配套设施，如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等，无论在会计核算中是否单独记账与核算，都应计入房产原值，计征房产税。

该文件第二条规定，对于更换房屋附属设备和配套设施的，在将其价值计入房产原值时，可扣减原来相应设备和设施的价值；对附属设备和配套设施中易损坏、需要经常更换的零配件，更新后不再计入房产原值。

（二）房产原值应包含地价

根据《财政部国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》（财税〔2010〕121号）第三条规定，对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价，包括为取得土地使

用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。宗地容积率低于 0.5 的，按房产建筑面积的 2 倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价。

二、房产税的纳税义务发生时间和终止时间

（一）纳税义务发生时间

根据《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》

（国税发〔2003〕89 号）第二条规定：

1. 购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起计征房产税和城镇土地使用税。
2. 购置存量房，自办理房屋权属转移、变更登记手续，房地产权属登记机关签发房屋权属证书之次月起计征房产税和城镇土地使用税。
3. 出租、出借房产，自交付出租、出借房产之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

（二）纳税义务终止时间

根据《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152 号）第三条规定，纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。

第四节 土地使用税处理

一、纳税义务发生时间

《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国

税发〔2003〕89号）第二条规定：

（一）购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

（二）购置存量房，自办理房屋权属转移、变更登记手续，房地产权属登记机关签发房屋权属证书之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

（三）出租、出借房产，自交付出租、出借房产之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

同时，《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》（财税〔2006〕186号）第二条也规定，以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

二、纳税义务终止时间

根据《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）第三条规定，纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。

增值税处理

根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》（国务院令第138号）第二条规定：“转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人（以下简称纳税人），应当依照本条例缴纳土地增值税。”第二条进一步规定：“条

例第二条所称的转让国有土地使用权、地上的建筑物及其他附着物并取得收入，是指以出售或者其他方式有偿转让房地产的行为。不包括以继承，赠与方式无偿转让房地产的行为。”

《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48号）第四条进一步对细则中“赠与”所包括的范围进行了明确：“细则所称的赠与是指如下情况：（一）房产所有人、土地使用权所有人将房屋产权、土地使用权赠与直系亲属或承担直接赡养义务人的；（二）房产所有人、土地使用权所有人通过中国境内非营利的社会团体、国家机关将房屋产权、土地使用权赠与教育、民政和其他社会福利、公益事业的。上述社会团体是指中国青少年发展基金会、希望工程基金会、宋庆龄基金会、减灾委员会、中国红十字会、中国残疾人联合会、全国老年基金会、老区促进会以及经民政部门批准成立的其他非营利的公益性组织。”

根据《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（国税发〔2006〕187号）第三条规定，房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产，其收入按下列方法和顺序确认：

第一，按本企业在同一地区、同一年度销售的同类房地产的平均价格确定；
第二，由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

第六节 契税处理

《财政部 税务总局关于继续执行企业事业单位改制重组有关契税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 17 号）第六条规定，“对承受县级以上人民政府或国有资产管理部门按规定进行行政性调整、划转国有土地、房屋权属的单位，免征契税。同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转，包括母公司与其全资子公司之间，同一公司所属全资子公司之间，同一自然人与其设立的个人独资企业、一人有限公司之间土地、房屋权属的划转，免征契税。母公司以土地、房屋权属向其全资子公司增资，视同划转，免征契税。”

本公告自 2021 年 1 月 1 日起至 2023 年 12 月 31 日执行。自执行之日起，企业、事业单位在改制重组过程中，符合本公告规定但已缴纳契税的，可申请退税；涉及的契税尚未处理且符合本公告规定的，可按本公告执行。

第七节 印花税处理

在资产划转过程中，土地、房屋及股权因产权过户而签订了合同，双方对土地、房屋及股权转让部分需要按“产权转移书据”缴纳印花税。

对于上市公司股票的划转，《国家税务总局关于办理上市公司国有股权无偿转让暂不征收证券（股票）交易印花税有关审批事项的通知》（国税函〔2004〕941 号）规定，对经国务院和省级人民政府决定或批准进行的国有（含国有控股）企业改组改制而发生的上市公司国有股权无偿转让行为，暂不征收证券（股票）交易印花税。对不属于上述情况的上市公司国有股权无偿转让行为，仍应征收证券（股票）交易印花税。凡符合暂不征收证券（股

票)交易印花税条件的上市公司国有股权无偿转让行为,由转让方或受让方按该通知附件《关于上市公司国有股权无偿转让暂不征收证券(股票)交易印花税申报文件的规定》的要求,报中国证券登记结算有限责任公司备案。

第八节 政策依据

企业所得税

1. 《中华人民共和国企业所得税法》(中华人民共和国主席令第 63 号)(部分条款已被修改)
2. 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(中华人民共和国国务院令 512 号)(部分条款已被修改)
3. 《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函〔2008〕828 号)
4. 《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)(部分条款已被修改)
5. 《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 34 号)
6. 《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》(财税〔2011〕70 号)
7. 《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》(国家税务总局公告 2014 年第 29 号)
8. 《财政部国家税务总局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）

9. 《财政部 国家税务总局关于非货币性投资企业所得税政策问题的通知》（财税〔2014〕116号）

10. 《国家税务总局关于非货币性投资企业所得税有关征管问题的公告》（国家税务总局公告2015年第33号）

11. 《国家税务总局关于资产（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）

12. 《国家税务总局关于企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告2016年第80号）

增值税

1. 《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告2011年第13号）

2. 《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）（部分条款失效）

房产税

1. 《财政部税务总局关于房产税和车船使用税几个业务问题的解释与规定》（财税地字〔1987〕3号）（部分条款失效）

2. 《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89号）（部分条款失效）

3. 《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》（国税发〔2005〕173号）（部分条款失效）

4. 《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关问题的通知》（财

税〔2008〕152号)

5. 《财政部国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》(财税〔2010〕121号)

土地使用税

1. 《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》(国税发〔2003〕89号)(部分条款失效)

2. 《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》(财税〔2006〕186号)

土地增值税

1. 《中华人民共和国土地增值税暂行条例》(国务院令第138号)

2. 《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字〔1995〕48号)

3. 《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》(国税发〔2006〕187号)

契税

《财政部 税务总局关于继续执行企业 事业单位改制重组有关契税政策的公告》(财政部 税务总局公告2021年第17号)

印花税

《国家税务总局关于办理上市公司国有股权无偿转让暂不征收证券(股票)交易印花税有关审批事项的通知》(国税函〔2004〕941号)(部分条款已被修改)

第三章 非货币性资产投资

第一节 企业所得税处理

一、非货币性资产投资视同销售

(一) 视同销售范围

1. 企业所得税视同销售范围

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(中华人民共和国国务院令 第 512 号)第二十五条规定,企业发生非货币性资产交换,以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利和利润分配等用途的,应当视同销售货物、转让财产和提供劳务,但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

根据《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函〔2008〕875 号)的规定,企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的,不属于捐赠,应将总的销售收入金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入。

根据《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函〔2008〕828 号)第二条规定,企业将资产移送他人的下列情形,因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产,应按规定视同销售确认收入。这种情形主要包括:用于市场推广或销售;用于交际应酬;用于职工奖励或

福利；用于股息分配；用于对外捐赠；其他改变资产所有权属的用途。

2. 内部处置资产不视同销售

根据《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函〔2008〕828号）的规定，企业发生下列情形的处置资产，除将资产转移至境外以外，由于资产所有权属在形式和实质上均不发生改变，可作为内部处置资产，不视同销售确认收入，相关资产的计税基础延续计算。包括：将资产用于生产、制造、加工另一产品；改变资产形状、结构或性能；改变资产用途（如，自建商品房转为自用或经营）；将资产在总机构及其分支机构之间转移；上述两种或两种以上情形的混合；其他不改变资产所有权属的用途。

3. 房地产企业的视同销售

根据《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第七条规定，“房地产开发企业将开发产品用于捐赠、赞助、职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他企事业单位和个人的非货币性资产等行为，应视同销售，于开发产品所有权或使用权转移，或于实际取得利益权利时确认收入（或利润）的实现。确认收入（或利润）的方法和顺序为：

- （一）按本企业近期或本年度最近月份同类开发产品市场销售价格确定；
- （二）由主管税务机关参照当地同类开发产品市场公允价值确定；
- （三）按开发产品的成本利润率确定。开发产品的成本利润率不得低于15%，具体比例由主管税务机关确定。”

（二）视同销售收入金额

1. 按公允价值确定视同销售收入金额

根据《国家税务总局关于企业所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告 2016 年第 80 号)第二条“企业移送资产所得税处理问题”的规定,企业发生《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函〔2008〕828 号)第二条规定情形的,除另有规定外,应按照被移送资产的公允价值确定销售收入。

2. 公益股权捐赠按历史成本视同销售

根据《财政部国家税务总局关于公益股权捐赠企业所得税政策问题的通知》(财税〔2016〕45 号)的规定,企业向公益性社会团体实施的股权捐赠,应按规定视同转让股权,股权转让收入额以企业所捐赠股权取得时的历史成本确定。前款所称的股权,是指企业持有的其他企业的股权、上市公司股票等。

企业实施股权捐赠后,以其股权历史成本为依据确定捐赠额,并依此按照《中华人民共和国企业所得税法》(中华人民共和国主席令第 63 号)有关规定在所得税前予以扣除。公益性社会团体接受股权捐赠后,应按照捐赠企业提供的股权历史成本开具捐赠票据。

公益性社会团体,是指注册在中华人民共和国境内,以发展公益事业为宗旨、且不以营利为目的,并经确定为具有接受捐赠税前扣除资格的基金会、慈善组织等公益性社会团体。

股权捐赠行为,是指企业向中国境内公益性社会团体实施的股权捐赠行为。企业向中国境外的社会组织或团体实施的股权捐赠行为不适用该通知规定。

二、非货币性资产投资分期确认所得

（一）非货币性资产投资分期纳税

1. 非货币性资产投资分期确定所得额

根据《财政部国家税务总局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）第一条规定，居民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。

根据《国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税有关征管问题的公告》（国家税务总局公告2015年第33号）第一条规定，实行查账征收的居民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，可自确认非货币性资产转让收入年度起不超过连续5个纳税年度的期间内，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。

根据《财政部国家税务总局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）第五条规定，非货币性资产，是指现金、银行存款、应收账款、应收票据以及准备持有至到期的债券投资等货币性资产以外的资产。该通知所称非货币性资产投资，限于以非货币性资产出资设立新的居民企业，或将非货币性资产注入现存的居民企业。

“不超过5年期限”，是指从确认非货币性资产转让收入年度起不超过连续5个纳税年度的期间。这里首先要求5年的递延纳税期间要连续、中间不能中断；其次明确“年”指的是纳税年度。

根据《财政部国家税务总局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）第二条规定，居民企业以非货币性资产对外投资，应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基

础后的余额，计算确认非货币性资产转让所得。

2. 非货币性资产投资分期确定所得注意事项

(1) 投资企业与被投资企业必须是居民企业

非货币性资产投资分期均匀确认所得额分摊纳税的被投资主体必须是居民企业，根据《中华人民共和国企业所得税法》（中华人民共和国主席令 第 63 号）规定，居民企业是指依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业，但不包括个人独资企业、合伙企业。居民企业投资于个人独资企业、合伙企业或非居民企业，均不能适用《财政部国家税务总局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）第一条规定的分期均匀确认所得额分摊纳税。

(2) 在不超过 5 个纳税年度期限内分期确认所得

居民企业以非货币性资产投资可在不超过 5 年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额。这里分期的起始年度是确认非货币性资产转让收入年度；企业需要均匀确认所得，而不能在最后一个年度一次性确认所得，也不能人为调整每年确认所得的金额；年指的是纳税年度，企业可以根据自己的实际情况自由选择分期均匀计入所得的年限，最长不超过 5 个年度，既可以在发生非货币性资产投资当年一次性确认收入，也可以在 2 年、3 年、4 年、5 年中选择一种方案，分期均匀确认非货币性资产转让收入，而且中间不能中断计算。

(3) 实行查账征收的居民企业

由于企业所得税核定征收企业通常不能准确核算收入或支出情况，因而只有实行查账征收的居民企业才能适用非货币性资产投资分期确认所得税政策。

（二）非货币性资产转让收入的实现时点

根据《财政部国家税务总局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）第二条规定，居民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。

根据《国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税有关征管问题的公告》（国家税务总局公告2015年第33号）第二条规定，关联企业之间发生的非货币性资产投资行为，投资协议生效后12个月内尚未完成股权变更登记手续的，于投资协议生效时，确认非货币性资产转让收入的实现。

（三）计税基础的确定与调整

根据《财政部国家税务总局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）第三条规定，居民企业以非货币性资产对外投资而取得被投资居民企业的股权，应以非货币性资产的原计税成本为计税基础，加上每年确认的非货币性资产转让所得，逐年进行调整。被投资企业取得非货币性资产的计税基础，应按非货币性资产的公允价值确定。

（四）投资收回或企业注销的处理

根据《财政部国家税务总局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）第四条规定，企业在对外投资5年内转让居民企业非货币性资产投资取得的股权或投资收回的，应停止执行递延

纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在转让股权或投资收回当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税；企业在计算股权转让所得时，可按规定将股权的计税基础一次调整到位。

居民企业在对外投资 5 年内注销的，应停止执行递延纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在注销当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税。

（五）备查资料

根据《国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税有关征管问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 33 号），居民企业选择适用非货币性资产投资分期确认所得政策进行税务处理的，应在非货币性资产转让所得递延确认期间每年企业所得税汇算清缴时，向主管税务机关报送“非货币性资产投资递延纳税调整明细表”。

居民企业应将股权投资合同或协议、对外投资的非货币性资产（明细）公允价值评估确认报告、非货币性资产（明细）计税基础的情况说明、被投资企业设立或变更的市场监督管理部门证明材料等资料留存备查，并单独准确核算税法与会计差异情况。

（六）同时符合多项政策规定的处理方法选择

根据《财政部国家税务总局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）第六条规定，居民企业发生非货币性资产投资，符合《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）等文件规定的特殊性税务处理条件的，也可选择按特殊性税务处理规定执行。

根据《国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税有关征管问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 33 号）第三条规定，符合《财政部国家税务总局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）规定的居民企业非货币性资产投资行为，同时又符合《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）、《财政部国家税务总局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）等文件规定的特殊性税务处理条件的，可由企业选择其中一项政策执行，且一经选择，不得改变。

三、技术所有权投资入股递延纳税

（一）技术成果投资入股递延纳税政策

根据《财政部国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》（财税〔2016〕101 号）第三条第（一）项规定，企业或个人以技术成果投资入股到境内居民企业，被投资企业支付的对价全部为股票（权）的，企业或个人可选择继续按现行有关税收政策执行，也可选择适用递延纳税优惠政策。

选择技术成果投资入股递延纳税政策的，经向主管税务机关备案，投资入股当期可暂不纳税，允许递延至转让股权时，按股权转让收入减去技术成果原值和合理税费后的差额计算缴纳所得税。

这里的技术成果投资入股，是指纳税人将技术成果所有权让渡给被投资企业、取得该企业股票（权）的行为。

根据《国家税务总局关于股权激励和技术入股所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 62 号）第二条第（一）项规定，选择适用技

术成果投资入股递延纳税政策的，应当为实行查账征收的居民企业以技术成果所有权投资。

（二）享受递延纳税优惠的技术成果范围

根据《财政部国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》（财税〔2016〕101号）第三条第（三）项规定，技术成果是指专利技术（含国防专利）、计算机软件著作权、集成电路布图设计专有权、植物新品种权、生物医药新品种，以及科技部、财政部、国家税务总局确定的其他技术成果。

（三）被投资企业的处理

根据《财政部国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》（财税〔2016〕101号）第三条第（二）项规定，居民企业或个人技术成果投资入股选择适用上述任一项政策（指非货币性资产投资视同销售、非货币性资产投资5年内分期计入应纳税所得额、技术成果所有权投资入股递延纳税等），均允许被投资企业按技术成果投资入股时的评估值入账并在企业所得税前摊销扣除。

（四）递延纳税备案与征收管理

对技术成果投资入股选择适用递延纳税政策的，企业应在规定期限内到主管税务机关办理备案手续。未办理备案手续的，不得享受规定的递延纳税优惠政策。

根据《国家税务总局关于股权激励和技术入股所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告2016年第62号）第二条规定，企业适用递延纳税政

策的，应在投资完成后首次预缴申报时，将相关内容填入“技术成果投资入股企业所得税递延纳税备案表”。企业接受技术成果投资入股，技术成果评估值明显不合理的，主管税务机关有权进行调整。

第二节 增值税处理

一、货物对外投资视同销售

根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（财政部国家税务总局第 50 号令）第四条规定，单位或个体经营者的下列行为，视同销售货物：

1. 将货物交付他人代销；
2. 销售代销货物；
3. 设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将其货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外；
4. 将自产或委托加工的货物用于非应税项目；
5. 将自产、委托加工或购买的货物作为投资，提供给其他单位或个体经营者；
6. 将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；
7. 将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费；
8. 将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

二、以无形资产或不动产对外投资按销售处理

根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36 号）的规定，在中华人民共和国境内（以下称境内）销售服务、无形资产或者不动产（以下称应税行为）的单位和个人，为增值税纳税人，应当按照该办法缴纳增值税，不缴纳营业税。销售服务、无形资产或

者不动产，是指有偿提供服务、有偿转让无形资产或者不动产。

以无形资产、不动产对外投资，取得被投资企业股权，符合有偿转让无形资产或者不动产的规定，应按销售无形资产和不动产缴纳增值税。

根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）附件1第十四条规定，下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产：

1. 单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外；
2. 单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外；
3. 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

三、非货币性资产投资增值税处理

（一）货物投资的增值税处理

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》（中华人民共和国国务院令第五38号）第四条规定，单位或者个体工商户将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户的，视同销售货物，按规定征收增值税。

（二）技术成果投资入股的增值税处理

根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》第一条第（二十六）项规定，纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务项目免征增值税。技术包括专利技术与非专利技术。

（三）不动产投资入股的增值税处理

根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）文件的相关规定，纳税人以不动产、土地使用权投资入股，应按销售不动产、无形资产征收增值税。

第三节 房产税处理

一、房产原值的确定

根据《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）第一条规定，对依照房产原值计税的房产，不论是否记载在会计账簿固定资产科目中，均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的，应按规定予以调整或重新评估。

（一）房产原值应包括与房屋不可分割的各种附属设备或一般不单独计算价值的配套设施

根据《财政部税务总局关于房产税和车船使用税几个业务问题的解释与规定》（财税地字〔1987〕3号）第二条规定，房产原值应包括与房屋不可分割的各种附属设备或一般不单独计算价值的配套设施。主要有：暖气、卫生、通风、照明、煤气等设备；各种管线，如蒸气、压缩空气、石油、给水排水等管道及电力、电讯、电缆导线；电梯、升降机、过道、晒台等。

属于房屋附属设备的水管、下水道、暖气管、煤气管等从最近的探视井或三通管算起。电灯网、照明线从进线盒联接管算起。

《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税

有关问题的通知》（国税发〔2005〕173号）第一条规定，为了维持和增加房屋的使用功能或使房屋满足设计要求，凡以房屋为载体，不可随意移动的附属设备和配套设施，如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等，无论在会计核算中是否单独记账与核算，都应计入房产原值，计征房产税。

该文件第二条规定，对于更换房屋附属设备和配套设施的，在将其价值计入房产原值时，可扣减原来相应设备和设施的价值；对附属设备和配套设施中易损坏、需要经常更换的零配件，更新后不再计入房产原值。

（二）房产原值应包含地价

根据《财政部国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》（财税〔2010〕121号）第三条规定，对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价，包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。宗地容积率低于0.5的，按房产建筑面积的2倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价。

二、房产税的纳税义务发生时间和终止时间

（一）纳税义务发生时间

根据《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89号）第二条规定：

1. 购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起计征房产税和城镇土地使用税。
2. 购置存量房，自办理房屋权属转移、变更登记手续，房地产权属登记机关签发房屋权属证书之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

3. 出租、出借房产，自交付出租、出借房产之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

（二）纳税义务终止时间

根据《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）第三条规定，纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。

第四节 土地使用税处理

一、纳税义务发生时间

《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89号）第二条规定：

（一）购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

（二）购置存量房，自办理房屋权属转移、变更登记手续，房地产权属登记机关签发房屋权属证书之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

（三）出租、出借房产，自交付出租、出借房产之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

同时，《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》（财税〔2006〕186号）第二条也规定，以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，由受让方从合同签订的次月起缴纳

城镇土地使用税。

二、纳税义务终止时间

根据《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）第三条规定，纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。

第五节 土地增值税处理

一、房地产转让双方都不是房地产开发企业，改制重组时投资的处理

自2021年1月1日至2023年12月31日止，根据《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告2021年第21号）第四条和第五条规定：单位、个人在改制重组时以房地产作价入股进行投资，房地产转移各方均不为房地产开发企业的，对其将房地产转移、变更到被投资的企业，暂不征土地增值税。

二、房地产转移任一方是房地产开发企业，以房地产投资的处理

自2021年1月1日至2023年12月31日止，根据《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告2021年第21号）第四条和第五条规定：单位、个人在改制重组时以房地产作价入股进行投资，房地产转移任意一方为房地产开发企业的，对其将房地产转移、变更到被投资的企业，应按规定征收土地增值税。

根据《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（国税发〔2006〕187号）第三条规定，房地产开发企业将开发

产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产，其收入按下列方法和顺序确认：

1. 按本企业在同一地区、同一年度销售同类房地产的平均价格确定；
2. 由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

三、改制重组后再转让国有土地使用权的处理

企业进行整体改制、合并、分立、投资等时，由于《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 21 号）的相关规定，国有土地、房屋权属转移暂不征收土地增值税。根据第六条规定：改制重组后再转让房地产并申报缴纳土地增值税时，对“取得土地使用权所支付的金额”，按照改制重组前取得该宗国有土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关费用确定；经批准以国有土地使用权作价出资入股的，为作价入股时县级及以上自然资源部门批准的评估价格。按购房发票确定扣除项目金额的，按照改制重组前购房发票所载金额并从购买年度起至本次转让年度止每年加计 5% 计算扣除项目金额，购买年度是指购房发票所载日期的当年。

四、以房地产投资销售额的确定

《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（国税发〔2006〕187 号）第三条规定：

1. 房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产，其收入按下列方法和顺序确认：

- ①按本企业在同一地区、同一年度销售的同类房地产的平均价格确定；
 - ②由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。
2. 房地产开发企业将开发的部分房地产转为企业自用或用于出租等商业用途时，如果产权未发生转移，不征收土地增值税，在税款清算时不列收入，不扣除相应的成本和费用。

根据《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 21 号）第四条规定：单位、个人在改制重组时以房地产作价入股进行投资，对其将房地产转移、变更到被投资的企业，暂不征土地增值税。第五条规定：上述改制重组有关土地增值税政策不适用于房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形。

第六节 契税处理

根据《中华人民共和国契税法》（中华人民共和国主席令第 52 号）第一条规定，在中华人民共和国境内转移土地、房屋权属，承受的单位和个人为契税的纳税人，应当依照本法规定缴纳契税。

根据《中华人民共和国契税法》（中华人民共和国主席令第 52 号）第二条规定，本法所称转移土地、房屋权属，是指下列行为：

- （一）土地使用权出让；
- （二）土地使用权转让，包括出售、赠与、互换；
- （三）房屋买卖、赠与、互换。

前款第二项土地使用权转让，不包括土地承包经营权和土地经营权的转移。

以作价投资（入股）、偿还债务、划转、奖励等方式转移土地、房屋权属的，应当依照本法规定征收契税。

根据《财政部 税务总局关于贯彻实施契税法若干事项执行口径的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 23 号）第一条关于土地、房屋权属转移

（一）征收契税的土地、房屋权属，具体为土地使用权、房屋所有权。

（二）下列情形发生土地、房屋权属转移的，承受方应当依法缴纳契税：

1. 因共有不动产份额变化的；
2. 因共有人增加或者减少的；
3. 因人民法院、仲裁委员会的生效法律文书或者监察机关出具的监察文书等因素，发生土地、房屋权属转移的。

自 2021 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日止，根据《财政部 税务总局关于继续执行企业 事业单位改制重组有关契税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 17 号）第六条规定：对承受县级以上人民政府或国有资产管理部门按规定进行行政性调整、划转国有土地、房屋权属的单位，免征契税。

同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转，包括母公司与其全资子公司之间，同一公司所属全资子公司之间，同一自然人与其设立的个人独资企业、一人有限公司之间土地、房屋权属的划转，免征契税。

母公司以土地、房屋权属向其全资子公司增资，视同划转，免征契税。

《财政部 税务总局关于继续执行企业 事业单位改制重组有关契税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 17 号）第八条规定：以出让

方式或国家作价出资（入股）方式承受原改制重组企业、事业单位划拨用地的，不属上述规定的免税范围，对承受方应按规定征收契税。

第七节 印花税处理

如果土地、房屋及股权因产权过户而签订了合同，双方对土地、房屋及股权转让部分需要按“产权转移书据”缴纳印花税。

对于上市公司股票的划转，《国家税务总局关于办理上市公司国有股权无偿转让暂不征收证券（股票）交易印花税有关审批事项的通知》（国税函〔2004〕941号）规定，对经国务院和省级人民政府决定或批准进行的国有（含国有控股）企业改组改制而发生的上市公司国有股权无偿转让行为，暂不征收证券（股票）交易印花税。对不属于上述情况的上市公司国有股权无偿转让行为，仍应征收证券（股票）交易印花税。凡符合暂不征收证券（股票）交易印花税条件的上市公司国有股权无偿转让行为，由转让方或受让方按该通知附件《关于上市公司国有股权无偿转让暂不征收证券（股票）交易印花税申报文件的规定》的要求，报中国证券登记结算有限责任公司备案。

第八节 个人所得税处理

一、应税项目的确定

《财政部国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》（财税〔2015〕41号）第一条规定，个人以非货币性资产投资，属于个人转让非货币性资产和投资同时发生。对个人转让非货币性资产的所得，应按照“财产转让所得”项目，依法计算缴纳个人所得税。

《财政部国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》（财税〔2015〕41号）第五条第二款规定，非货币性资产投资包括以非货币性资产出资设立新的企业，以及以非货币性资产出资参与企业增资扩股、定向增发股票、股权置换、重组改制等投资行为。

二、应纳税所得额

根据《财政部国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》（财税〔2015〕41号）文件第一条第一款规定，个人以非货币性资产投资，应按评估后的公允价值确认非货币性资产转让收入。非货币性资产转让收入减除该资产原值及合理税费后的余额为应纳税所得额。《国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税征管问题的公告》

（国家税务总局公告2015年第20号）第四条进一步明确：纳税人非货币性资产投资应纳税所得额为非货币性资产转让收入减除该资产原值及合理税费后的余额。

（一）转让收入

根据《财政部国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》（财税〔2015〕41号）文件第二条规定，个人以非货币性资产投资，应于非货币性资产转让、取得被投资企业股权时，确认非货币性资产转让收入的实现。

（二）资产原值

根据《国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告2015年第20号）第五条规定，非货币性

资产原值为纳税人取得该项资产时实际发生的支出。即非货币性资产原值以历史成本进行确认。

纳税人无法提供完整、准确的非货币性资产原值凭证，不能正确计算非货币性资产原值的，主管税务机关可依法核定其非货币性资产原值。

根据《国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 20 号）第七条规定，纳税人以股权投资的，该股权原值确认等相关问题依照《股权转让所得个人所得税管理办法（试行）》（国家税务总局公告 2014 年第 67 号）有关规定执行。

（三）合理税费

根据《国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 20 号）第六条规定，合理税费是指纳税人在非货币性资产投资过程中发生的与资产转移相关的税金及合理费用。即允许扣除的税费必须与非货币性资产投资相关，且具有合理性。

三、纳税人与纳税地点

（一）纳税义务人

根据《国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 20 号）第一条规定，非货币性资产投资个人所得税以发生非货币性资产投资行为并取得被投资企业股权的个人为纳税人。

（二）纳税地点

根据《国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 20 号）第三条规定，纳税人以

不动产投资的，以不动产所在地税务机关为主管税务机关；纳税人以其持有的企业股权对外投资的，以该企业所在地税务机关为主管税务机关；纳税人以其他非货币性资产投资的，以被投资企业所在地税务机关为主管税务机关。

四、非货币性资产投资分期缴税

（一）非货币性资产投资分期缴税政策

根据《财政部国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》（财税〔2015〕41号）文件第三条规定，个人应在发生非货币性资产投资应税行为的次月15日内向主管税务机关申报纳税。纳税人一次性缴税有困难的，可合理确定分期缴纳计划并报主管税务机关备案后，自发生上述应税行为之日起不超过5个公历年度内（含）分期缴纳个人所得税。

（二）现金收入优先缴税

根据《财政部国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》（财税〔2015〕41号）文件第四条规定，个人以非货币性资产投资交易过程中取得现金补价的，现金部分应优先用于缴税；现金不足以缴纳的部分，可分期缴纳。个人在分期缴税期间转让其持有的非货币性资产投资取得的全部或部分股权，并取得现金收入的，该现金收入应优先用于缴纳尚未缴清的税款。

（三）分期缴税计划的制定、变更与备案

根据《国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税征管

问题的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 20 号)第八条规定,纳税人非货币性资产投资需要分期缴纳个人所得税的,应于取得被投资企业股权之日的次月 15 日内,自行制定缴税计划并向主管税务机关报送《非货币性资产投资分期缴纳个人所得税备案表》、纳税人身份证明、投资协议、非货币性资产评估价格证明材料、能够证明非货币性资产原值及合理税费的相关资料。

《国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税征管问题的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 20 号)第九条进一步规定,纳税人分期缴税期间提出变更原分期缴税计划的,应重新制定分期缴税计划并向主管税务机关重新报送《非货币性资产投资分期缴纳个人所得税备案表》。

五、纳税申报

(一) 自行申报纳税

根据《国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税征管问题的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 20 号)的规定,非货币性资产投资个人所得税由纳税人向主管税务机关自行申报缴纳。纳税人按分期缴税计划向主管税务机关办理纳税申报时,应提供已在主管税务机关备案的《非货币性资产投资分期缴纳个人所得税备案表》和本期之前各期已缴纳个人所得税的完税凭证。

纳税人在分期缴税期间转让股权的,应于转让股权之日的次月 15 日内向主管税务机关申报纳税。

(二) 被投资企业报告义务

根据《国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税征管

问题的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 20 号)第十二条规定,被投资企业应将纳税人以非货币性资产投入本企业取得股权和分期缴税期间纳税人的股权变动情况,分别于相关事项发生后 15 日内向主管税务机关报告,并协助税务机关执行公务。

六、技术成果投资入股递延纳税

(一) 技术成果投资入股递延纳税政策

技术成果投资入股,是指纳税人将技术成果所有权让渡给被投资企业、取得该企业股票(权)的行为。自 2016 年 9 月 1 日起,根据《财政部国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》(财税〔2016〕101 号)第三条第一款规定,个人以技术成果投资入股到境内居民企业,被投资企业支付的对价全部为股票(权)的,个人可选择继续按现行有关税收政策执行,也可选择适用递延纳税优惠政策。

选择技术成果投资入股递延纳税政策的,经向主管税务机关备案,投资入股当期可暂不纳税,允许递延至转让股权时,按股权转让收入减去技术成果原值和合理税费后的差额计算缴纳个人所得税。

(二) 享受投资入股递延纳税优惠的技术成果范围

对技术成果投资入股实施选择性税收优惠政策的技术成果范围,《财政部国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》(财税〔2016〕101 号)第三条第三款规定,技术成果是指专利技术(含国防专利)、计算机软件著作权、集成电路布图设计专有权、植物新品种权、生物医药新品种,以及科技部、财政部、国家税务总局确定的其他技术成果。

（三）被投资企业的处理

根据《财政部国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》（财税〔2016〕101号）第三条第二款规定，个人选择适用在投资入股当期一次性纳税、分5年纳税或递延纳税任一项政策，均允许被投资企业按技术成果投资入股时的评估值入账并在企业所得税前摊销扣除。

（四）投资取得股权后上市再处置股票的处理

根据《财政部国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》（财税〔2016〕101号）文件第四条第二款规定，个人因技术成果投资入股取得股权后，非上市公司在境内上市的，处置递延纳税的股权时，按照现行限售股有关征税规定执行。

（五）转增股本或以股权对外投资的处理

根据《财政部国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》（财税〔2016〕101号）文件第四条第四款规定，持有递延纳税的股权期间，因该股权产生的转增股本收入，以及以该递延纳税的股权再进行非货币性资产投资的，应在当期缴纳税款。

依据个人所得税法相关规定，企业以未分配利润、盈余公积、资本公积转增股本，需按照“利息、股息、红利所得”项目计征个人所得税。同时，根据《财政部国家税务总局关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税〔2015〕116号）的规定，自2016年1月1日起，全国范围内的中小高新技术企业以未分配利润、盈余公积、资本公积向个人股东转增股本时，个人股东一次缴纳个人所得税确有困难的，可根据实际情况自行制定分期缴税计划，在不超过5个公历年度内（含）分期

缴纳，并将有关资料报主管税务机关备案。但是，个人持有递延纳税股权期间，发生转增股本的，根据《财政部国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》(财税〔2016〕101号)文件第四条第四款规定，因递延纳税的股权产生的转增股本收入，应在当期缴纳税款。

个人以股权进行非货币性资产投资，《财政部国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》(财税〔2015〕41号)规定可以分期5年缴纳。但个人因技术成果投资入股所得选择递延纳税的，根据《财政部国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》(财税〔2016〕101号)文件第四条第四款规定，个人以递延纳税的股权进行非货币性资产投资，须在非货币性资产投资当期缴纳税款。

(六) 递延纳税股权转让的处理

根据《财政部国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》(财税〔2016〕101号)文件第三条第一款规定，企业或个人以技术成果投资入股到境内居民企业，被投资企业支付的对价全部为股票(权)的，企业或个人可选择继续按现行有关税收政策执行，也可选择适用递延纳税优惠政策。选择技术成果投资入股递延纳税政策的，经向主管税务机关备案，投资入股当期可暂不纳税，允许递延至转让股权时，按股权转让收入减去技术成果原值和合理税费后的差额计算缴纳所得税。

《国家税务总局关于股权激励和技术入股所得税征管问题的公告》(国家税务总局公告2016年第62号)第一条“关于个人所得税征管问题”第七款规定，递延纳税股票(权)转让、办理纳税申报时，扣缴义务人、个人应向主管税务机关一并报送能够证明股票(权)转让价格、递延纳税股票

（权）原值、合理税费的有关资料，具体包括转让协议、评估报告和相关票据等。资料不全或无法充分证明有关情况，造成计税依据偏低，又无正当理由的，主管税务机关可依据税收征管法有关规定进行核定。

（七）享受递延纳税股权优先转让

根据《财政部国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》（财税〔2016〕101号）文件第四条第三款规定，个人转让股权时，视同享受递延纳税优惠政策的股权优先转让。递延纳税的股权成本按照加权平均法计算，不与其他方式取得的股权成本合并计算。

（八）递延纳税备案

根据《财政部国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》（财税〔2016〕101号）文件第五条第一款规定，对技术成果投资入股选择适用递延纳税政策的，企业应在规定期限内到主管税务机关办理备案手续。未办理备案手续的，不得享受规定的递延纳税优惠政策。

《国家税务总局关于股权激励和技术入股所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告2016年第62号）第一条“关于个人所得税征管问题”第五款“企业备案具体按以下规定执行”第3项进一步规定，个人以技术成果投资入股境内公司并选择递延纳税的，被投资公司应于取得技术成果并支付股权之次月15日内，向主管税务机关报送《技术成果投资入股个人所得税递延纳税备案表》、技术成果相关证书或证明材料、技术成果投资入股协议、技术成果评估报告等资料。

（九）扣缴义务人的确定

根据《财政部国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税

政策的通知》(财税〔2016〕101号)文件第五条第二项规定,个人以技术成果投资入股,以取得技术成果的企业为个人所得税扣缴义务人。递延纳税期间,扣缴义务人应在每个纳税年度终了后向主管税务机关报告递延纳税有关情况。

根据《国家税务总局关于股权激励和技术入股所得税征管问题的公告》(国家税务总局公告2016年第62号)第一条“关于个人所得税征管问题”第六款规定,个人以技术成果投资入股取得的股票(权),实行递延纳税期间,扣缴义务人应于每个纳税年度终了后30日内,向主管税务机关报送《个人所得税递延纳税情况年度报告表》。该表适用于实施符合条件股权激励的非上市公司和取得个人技术成果的境内公司,在递延纳税期间向主管税务机关报告个人相关股权持有和转让情况。取得个人技术成果的境内公司,应于每个纳税年度终了30日内报送本表。

第九节 政策依据

企业所得税

1. 《中华人民共和国企业所得税法》(中华人民共和国主席令第63号)(部分条款已被修改)
2. 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(中华人民共和国国务院令512号)(部分条款已被修改)
3. 《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函〔2008〕828号)
4. 《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函〔2008〕

875 号)

5. 《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)(部分条款已被修改)
6. 《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发〔2009〕31号)
7. 《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》(国家税务总局公告 2011 年第 25 号)
8. 《财政部国家税务总局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)
9. 《财政部国家税务总局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)
10. 《国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税有关征管问题的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 33 号)
11. 《国家税务总局关于股权激励和技术入股所得税征管问题的公告》(国家税务总局公告 2016 年第 62 号)
12. 《国家税务总局关于企业所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告 2016 年第 80 号)
13. 《财政部国家税务总局关于公益股权捐赠企业所得税政策问题的通知》(财税〔2016〕45号)
14. 《财政部国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》(财税〔2016〕101号)
15. 《财政部税务总局关于公益慈善事业捐赠个人所得税政策的公告》(财政部税务总局公告 2019 年第 99 号)

增值税

1. 《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（财政部国家税务总局第 50 号令）
2. 《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36 号）（部分条款失效）
3. 《财政部税务总局关于明确养老机构免征增值税等政策的通知》（财税〔2019〕20 号）
4. 《财政部税务总局国务院扶贫办关于扶贫货物捐赠免征增值税政策的公告》（财政部税务总局国务院扶贫办公告 2019 年第 55 号）

房产税

1. 《财政部税务总局关于房产税和车船使用税几个业务问题的解释与规定》（财税地字〔1987〕3 号）（部分条款失效）
2. 《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89 号）（部分条款失效）
3. 《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》（国税发〔2005〕173 号）（部分条款失效）
4. 《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152 号）
5. 《财政部国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》（财税〔2010〕121 号）

土地使用税

1. 《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税

发〔2003〕89号）（部分条款失效）

2. 《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》（财税〔2006〕186号）

土地增值税

1. 《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（国税发〔2006〕187号）

2. 《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 21 号）

契税

1. 《中华人民共和国契税法》（中华人民共和国主席令第 52 号）

2. 《财政部 税务总局关于继续执行企业 事业单位改制重组有关契税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 17 号）

3. 《财政部 税务总局关于贯彻实施契税法若干事项执行口径的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 23 号）

个人所得税

1. 《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）

2. 《股权转让所得个人所得税管理办法（试行）》（国家税务总局公告 2014 年第 67 号）（部分条款已被修改）

3. 《国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 20 号）

4. 《财政部国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策

的通知》（财税〔2015〕41号）

5. 《财政部国家税务总局关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税〔2015〕116号）

6. 《国家税务总局关于股权激励和技术入股所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告2016年第62号）

7. 《财政部国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》（财税〔2016〕101号）

第四章 股权激励

股权激励，也称为期权激励，是企业为了激励和留住核心人才而推行的一种长期激励机制，是最常用的激励员工的方法之一。股权激励主要是通过附条件给予员工部分股东权益，使其具有主人翁意识，从而与企业形成利益共同体，促进企业与员工共同成长，从而帮助企业实现稳定发展的长期目标。

股权激励通常包含三种类型：股票期权、限制性股票和股票增值权。股票（权）期权是指公司给予激励对象在一定期限内以事先约定的价格购买本公司股票（权）的权利。限制性股票是指上市公司按照股权激励计划约定的条件，授予公司员工一定数量本公司的股票。股票增值权是指上市公司授予公司员工在未来一定时期和约定条件下，获得规定数量的股票价格上升所带来收益的权利。被授权人在约定条件下行权，上市公司按照行权日与授权日二级市场股票差价乘以授权股票数量，发放给被授权人现金。

第一节 企业所得税处理

一、境内上市的居民企业

（一）授予环节税务处理

《国家税务总局关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 18 号）第二条规定：“上市公司依照《管理办法》要求建立职工股权激励计划，并按我国企业会计准则的有关规定，在股权激励计划授予激励对象时，按照该股票的公允价格及数量，计算确定作为上市公司相关年度的成本或费用，作为换取激励对象提供服务的对价。

（二）行权环节税务处理

《国家税务总局关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 18 号）第二条规定：“上市公司依照《管理办法》要求建立职工股权激励计划，并按我国企业会计准则的有关规定，在股权激励计划授予激励对象时，按照该股票的公允价格及数量，计算确定作为上市公司相关年度的成本或费用，作为换取激励对象提供服务的对价。上述企业建立的职工股权激励计划，其企业所得税的处理，按以下规定执行：

1. 对股权激励计划实行后立即可行权的，上市公司可以根据实际行权时该股票的公允价格与激励对象实际行权支付价格的差额和数量，计算确定作为当年上市公司工资薪金支出，依照税法规定进行税前扣除。
2. 对股权激励计划实行后，需待一定服务年限或者达到规定业绩条件（以下简称等待期）方可行权的。上市公司等待期内会计上计算确认的相关成本费用

用，不得在对应年度计算缴纳企业所得税时扣除。在股权激励计划可行权后，上市公司方可根据该股票实际行权时的公允价格与当年激励对象实际行权支付价格的差额及数量，计算确定作为当年上市公司工资薪金支出，依照税法规定进行税前扣除。

3. 股票实际行权时的公允价格，以实际行权日该股票的收盘价格确定。”

二、境外上市的居民企业和非上市公司

《国家税务总局关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 18 号）第三条规定：“在我国境外上市的居民企业和非上市公司，凡比照《管理办法》的规定建立职工股权激励计划，且在企业会计处理上，也按我国会计准则的有关规定处理的，其股权激励计划有关企业所得税处理问题，可以按照上述规定执行。”

第二节 个人所得税处理

（一）股票期权税务处理

《财政部 国家税务总局关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》（财税〔2005〕35 号）第二条规定：

1. 员工接受实施股票期权计划企业授予的股票期权时，除另有规定外，一般不作为应税所得征税。
2. 员工行权时，其从企业取得股票的实际购买价（施权价）低于购买日公平市场价（指该股票当日的收盘价，下同）的差额，是因员工在企业的表现和业绩情况而取得的与任职、受雇有关的所得，应按“工资、薪金所得”适用

的规定计算缴纳个人所得税。

对因特殊情况，员工在行权日之前将股票期权转让的，以股票期权的转让净收入，作为工资薪金所得征收个人所得税（《国家税务总局关于个人股票期权所得缴纳个人所得税有关问题的补充通知》（国税函〔2006〕902号）第二条规定：“股票期权的转让净收入”，一般是指股票期权转让收入；如果员工以折价购入方式取得股票期权的，可以股票期权转让收入扣除折价购入股票期权时实际支付的价款后的余额，作为股票期权的转让净收入）。

员工行权日所在期间的工资薪金所得，应按下列公式计算工资薪金应纳税所得额：股票期权形式的工资薪金应纳税所得额=（行权股票的每股市场价-员工取得该股票期权支付的每股施权价）×股票数量（《国家税务总局关于个人股票期权所得缴纳个人所得税有关问题的补充通知》（国税函〔2006〕902号）第三条规定：“员工取得该股票期权支付的每股施权价”，一般是指员工行使股票期权购买股票实际支付的每股价格。如果员工以折价购入方式取得股票期权的，上述施权价可包括员工折价购入股票期权时实际支付的价格）。

3. 员工将行权后的股票再转让时获得的高于购买日公平市场价的差额，是因个人在证券二级市场上转让股票等有价证券而获得的所得，应按照“财产转让所得”适用的征免规定计算缴纳个人所得税。即个人将行权后的境内上市公司股票再行转让而取得的所得，除应税限售股外，暂不征收个人所得税；个人转让境外上市公司的股票而取得的所得，应按税法的规定计算应纳税所得额和应纳税额，依法缴纳税款。

4. 员工因拥有股权而参与企业税后利润分配取得的所得，应按照“利息、股

息、红利所得”适用的规定计算缴纳个人所得税，即员工因拥有股权参与税后利润分配而取得的股息、红利所得，除依照有关规定可以免税或减税的外，应全额按规定税率计算纳税。

（二）股票增值权税务处理

《国家税务总局关于股权激励有关个人所得税问题的通知》（国税函〔2009〕461号）规定：

1. 关于股权激励所得项目和计税方法的确定

根据个人所得税法及其实施条例和《财政部、国家税务总局关于股票增值权所得和限制性股票所得征收个人所得税有关问题的通知》（财税〔2009〕5号）文件等规定，个人因任职、受雇从上市公司取得的股票增值权所得，由上市公司或其境内机构按照“工资、薪金所得”项目和股票期权所得个人所得税计税方法，依法扣缴其个人所得税。

2. 关于股票增值权应纳税所得额的确定

股票增值权被授权人获取的收益，是由上市公司根据授权日与行权日股票差价乘以被授权股数，直接向被授权人支付的现金。上市公司应于向股票增值权被授权人兑现时依法扣缴其个人所得税。被授权人股票增值权应纳税所得额计算公式为：股票增值权某次行权应纳税所得额=（行权日股票价格－授权日股票价格）×行权股票份数。”

（三）限制性股票税务处理

《国家税务总局关于股权激励有关个人所得税问题的通知》（国税函〔2009〕461号）规定：

1. 关于股权激励所得项目和计税方法的确定

根据个人所得税法及其实施条例和《财政部国家税务总局关于股票增值权所得和限制性股票所得征收个人所得税有关问题的通知》(财税〔2009〕5号)等规定,个人因任职、受雇从上市公司取得的限制性股票所得,由上市公司或其境内机构按照“工资、薪金所得”项目和股票期权所得个人所得税计税方法,依法扣缴其个人所得税。

2. 关于限制性股票应纳税所得额的确定

按照个人所得税法及其实施条例等有关规定,原则上应在限制性股票所有权归属于被激励对象时确认其限制性股票所得的应纳税所得额。即:上市公司实施限制性股票计划时,应以被激励对象限制性股票在中国证券登记结算公司(境外为证券登记托管机构)进行股票登记日期的股票市价(指当日收盘价,下同)和本批次解禁股票当日市价(指当日收盘价,下同)的平均价格乘以本批次解禁股票份数,减去被激励对象本批次解禁股份数所对应的为获取限制性股票实际支付资金数额,其差额为应纳税所得额。被激励对象限制性股票应纳税所得额计算公式为:应纳税所得额=(股票登记日股票市价+本批次解禁股票当日市价)÷2×本批次解禁股票份数-被激励对象实际支付的资金总额×(本批次解禁股票份数÷被激励对象获取的限制性股票总份数)。”

(四) 递延纳税政策

《财政部 国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》(财税〔2016〕101号)第一条第一款规定:“非上市公司授予本公司员工的股票期权、股权期权、限制性股票和股权奖励,符合规定条件的,

经向主管税务机关备案，可实行递延纳税政策，即员工在取得股权激励时可暂不纳税，递延至转让该股权时纳税；股权转让时，按照股权转让收入减除股权取得成本以及合理税费后的差额，适用“财产转让所得”项目，按照20%的税率计算缴纳个人所得税。股权转让时，股票（权）期权取得成本按行权价确定，限制性股票取得成本按实际出资额确定，股权奖励取得成本为零。”

《财政部 国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》（财税〔2016〕101号）第二条规定：“上市公司授予个人的股票期权、限制性股票和股权奖励，经向主管税务机关备案，个人可自股票期权行权、限制性股票解禁或取得股权奖励之日起，在不超过12个月的期限内缴纳个人所得税。上市公司股票期权、限制性股票应纳税款的计算，继续按照《财政部 国家税务总局关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》（财税〔2005〕35号）、《财政部 国家税务总局关于股票增值权所得和限制性股票所得征收个人所得税有关问题的通知》（财税〔2009〕5号）、《国家税务总局关于股权激励有关个人所得税问题的通知》（国税函〔2009〕461号）等相关规定执行。股权奖励应纳税款的计算比照上述规定执行。”

《财政部 国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》（财税〔2016〕101号）第四条规定：“个人从任职受雇企业以低于公平市场价格取得股票（权）的，凡不符合递延纳税条件，应在获得股票（权）时，对实际出资额低于公平市场价格的差额，按照“工资、薪金所得”项目，参照《财政部 国家税务总局关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》（财税〔2005〕35号）有关规定计算缴纳个人所得税。”

《财政部 国家税务总局关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税〔2015〕116号）第四条第一款规定：

“自2016年1月1日起，全国范围内的高新技术企业转化科技成果，给予本企业相关技术人员的股权奖励，个人一次缴纳税款有困难的，可根据实际情况自行制定分期缴税计划，在不超过5个公历年度内（含）分期缴纳，并将有关资料报主管税务机关备案。”

以上递延纳税政策的具体执行可参照《国家税务总局关于股权激励和技术入股所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告2016年第62号）第一条“关于个人所得税征管问题：

（一）非上市公司实施符合条件的股权激励，本公司最近6个月在职职工平均人数，按照股票（权）期权行权、限制性股票解禁、股权奖励获得之上月起前6个月“工资薪金所得”项目全员全额扣缴明细申报的平均人数确定。

（二）递延纳税期间，非上市公司情况发生变化，不再同时符合《通知》（注：《财政部国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》（财税〔2016〕101号））第一条第（二）款第4至6项条件的，应于情况发生变化之次月15日内，按《通知》第四条第（一）款规定计算缴纳个人所得税。

（三）员工以在一个公历月份中取得的股票（权）形式工资薪金所得为一次。员工取得符合条件、实行递延纳税政策的股权激励，与不符合递延纳税条件的股权激励分别计算。

员工在一个纳税年度中多次取得不符合递延纳税条件的股票（权）形式

工资薪金所得的，参照《国家税务总局关于个人股票期权所得缴纳个人所得税有关问题的补充通知》（国税函〔2006〕902号）第七条规定执行。

（四）《通知》所称公平市场价格按以下方法确定：

1. 上市公司股票的公平市场价格，按照取得股票当日的收盘价确定。取得股票当日为非交易日的，按照上一个交易日收盘价确定。
2. 非上市公司股票（权）的公平市场价格，依次按照净资产法、类比法和其他合理方法确定。净资产法按照取得股票（权）的上年末净资产确定。

（五）企业备案具体按以下规定执行：

1. 非上市公司实施符合条件的股权激励，个人选择递延纳税的，非上市公司应于股票（权）期权行权、限制性股票解禁、股权奖励获得之次月 15 日内，向主管税务机关报送《非上市公司股权激励个人所得税递延纳税备案表》、股权激励计划、董事会或股东大会决议、激励对象任职或从事技术工作情况说明等。实施股权奖励的企业同时报送本企业及其奖励股权标的企业上一纳税年度主营业务收入构成情况说明。
2. 上市公司实施股权激励，个人选择在不超过 12 个月期限内缴税的，上市公司应自股票期权行权、限制性股票解禁、股权奖励获得之次月 15 日内，向主管税务机关报送《上市公司股权激励个人所得税延期纳税备案表》。上市公司初次办理股权激励备案时，还应一并向主管税务机关报送股权激励计划、董事会或股东大会决议。
3. 个人以技术成果投资入股境内公司并选择递延纳税的，被投资公司应于取得技术成果并支付股权之次月 15 日内，向主管税务机关报送《技术成果投资入股个人所得税递延纳税备案表》、技术成果相关证书或证明材料、技

术成果投资入股协议、技术成果评估报告等资料。

（六）个人因非上市公司实施股权激励或以技术成果投资入股取得的股票（权），实行递延纳税期间，扣缴义务人应于每个纳税年度终了后 30 日内，向主管税务机关报送《个人所得税递延纳税情况年度报告表》。

（七）递延纳税股票（权）转让、办理纳税申报时，扣缴义务人、个人应向主管税务机关一并报送能够证明股票（权）转让价格、递延纳税股票（权）原值、合理税费的有关资料，具体包括转让协议、评估报告和相关票据等。资料不全或无法充分证明有关情况，造成计税依据偏低，又无正当理由的，主管税务机关可依据税收征管法有关规定进行核定。”

（五）应纳税额计算

《财政部 税务总局关于个人所得税法修改后有关优惠政策衔接问题的通知》（财税〔2018〕164 号）第二条“关于上市公司股权激励的政策”规定：

1. 居民个人取得股票期权、股票增值权、限制性股票、股权奖励等股权激励（以下简称股权激励），符合《财政部 国家税务总局关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》（财税〔2005〕35 号）、《财政部国家税务总局关于股票增值权所得和限制性股票所得征收个人所得税有关问题的通知》（财税〔2009〕5 号）、《财政部 国家税务总局关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税〔2015〕116 号）第四条、《财政部国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》（财税〔2016〕101 号）第四条第（一）项规定的相关条件的，在 2021 年 12 月 31 日前，不并入当年综合所得，全额单独适用综合所得税率表，计算纳税。计算公式为：

应纳税额=股权激励收入×适用税率-速算扣除数

2. 居民个人一个纳税年度内取得两次以上（含两次）股权激励的，应合并按本通知第二条第（一）项规定计算纳税。
3. 2022年1月1日之后的股权激励政策另行明确。

第三节 政策依据

企业所得税

《国家税务总局关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2012年第18号）

个人所得税

1. 《财政部 国家税务总局关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》（财税〔2005〕35号）（部分条款失效）
2. 《国家税务总局关于个人股票期权所得缴纳个人所得税有关问题的补充通知》（国税函〔2006〕902号）（部分条款失效）
3. 《财政部 国家税务总局关于股票增值权所得和限制性股票所得征收个人所得税有关问题的通知》（财税〔2009〕5号）
4. 《国家税务总局关于股权激励有关个人所得税问题的通知》（国税函〔2009〕461号）（部分条款失效）
5. 《财政部 国家税务总局关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税〔2015〕116号）
6. 《关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》（财税〔2016〕101号）

7. 《国家税务总局关于股权激励和技术入股所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 62 号）
8. 《财政部 国家税务总局关于个人所得税法修改后有关优惠政策衔接问题的通知》（财税〔2018〕164 号）

第五章 限售股解禁

目前，上市公司限售股是指因各种原因形成的一定时期内不能在证券交易所交易的股票，即有限制转让条件的流通股，如因法律、行政法规、部门规章、规范性文件等规定，形成股改限售股、首发原股东限售股、再融资限售股、重大资产重组限售股等。限售股解禁期满后股票可以上市流通，性质由有限售条件流通股转为无限售条件流通股。

限售股形成过程中根据不同事项可划分为 5 个不同类别，分别为股权分置改革形成的限售股、首次公开发行并上市（IPO）形成的限售股、再融资形成的限售股、重大资产重组形成的限售股、其他方式形成的限售股，以及上述股份在限售期间孳生的送转股。《公司法》《证券法》《证监会关于股权分置改革试点问题的通知》（证监发〔2005〕32 号）、《上市公司股权分置改革管理办法》（证监发〔2005〕86 号）、《上海证券交易所股票上市规则》（上证发〔2019〕52 号）、《上海证券交易所科创板股票上市规则》（上证发〔2019〕53 号）、《深圳证券交易所股票上市规则》（深证上〔2019〕245 号）、《深圳证券交易所创业板股票上市规则》（深证上〔2019〕245 号）等文件对上述限售股类别作出了具体限售规定。

第一节 企业所得税处理

一、一般规定

（一）纳税义务人范围

根据《国家税务总局关于企业转让上市公司限售股有关所得税问题的公告》（国家税务总局公告〔2011〕39号）第一条规定：“根据企业所得税法第一条及其实施条例第三条规定，转让限售股取得收入的企业（包括事业单位、社会团体、民办非企业单位等），为企业所得税的纳税义务人。”

（二）税务处理

1. 股权转让所得确认和计算

《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）第三条规定：“企业转让股权收入，应于转让协议生效、且完成股权变更手续时，确认收入的实现。转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得。企业在计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。”

2. 企业转让代个人持有的限售股

《国家税务总局关于企业转让上市公司限售股有关所得税问题的公告》（国家税务总局公告〔2011〕39号）第二条规定：“因股权分置改革造成原由个人出资而由企业代持有的限售股，企业在转让时按以下规定处理：

（一）企业转让上述限售股取得的收入，应作为企业应税收入计算纳税。

上述限售股转让收入扣除限售股原值和合理税费后的余额为该限售股转让所得。企业未能提供完整、真实的限售股原值凭证，不能准确计算该限

售股原值的，主管税务机关一律按该限售股转让收入的 15%，核定为该限售股原值和合理税费。

依照本条规定完成纳税义务后的限售股转让收入余额转付给实际所有人时不再纳税。

（二）依法院判决、裁定等原因，通过证券登记结算公司，企业将其代持的个人限售股直接变更到实际所有人名下的，不视同转让限售股。”

3. 企业在限售股解禁前转让限售股

《国家税务总局关于企业转让上市公司限售股有关所得税问题的公告》

（国家税务总局公告〔2011〕39 号）第三条规定：“企业在限售股解禁前将其持有的限售股转让给其他企业或个人（以下简称受让方），其企业所得税问题按以下规定处理：

（一）企业应按减持在证券登记结算机构登记的限售股取得的全部收入，计入企业当年度应税收入计算纳税。

（二）企业持有的限售股在解禁前已签订协议转让给受让方，但未变更股权登记、仍由企业持有的，企业实际减持该限售股取得的收入，依照本条第一项规定纳税后，其余额转付给受让方的，受让方不再纳税。”

4. 免征情形

根据《财政部 国家税务总局关于股权分置试点改革有关税收政策问题的通知》（财税〔2005〕103 号）第二条规定，自 2005 年 6 月 13 日起，股权分置改革中非流通股股东通过对价方式向流通股股东支付的股份、现金等收入，暂免征收流通股股东应缴纳的企业所得税和个人所得税。

二、特殊规定

（一）合格境外投资者（QFII）

《国家税务总局关于中国居民企业向 QFII 支付股息、红利、利息代扣代缴企业所得税有关问题的通知》（国税函〔2009〕47 号）第一条规定，QFII 取得来源于中国境内的股息、红利和利息收入，应当按照企业所得税法规定缴纳 10%的企业所得税。如果是股息、红利，则由派发股息、红利的企业代扣代缴；如果是利息，则由企业在支付或到期应支付时代扣代缴。第二条规定，QFII 取得股息、红利和利息收入，需要享受税收协定（安排）待遇的，可向主管税务机关提出申请，主管税务机关审核无误后按照税收协定的规定执行；涉及退税的，应及时予以办理。

（二）香港市场投资者

根据《财政部 国家税务总局 证监会关于沪港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》（财税〔2014〕81 号）第二条“关于香港市场投资者通过沪港通投资上海证券交易所上市 A 股的所得税问题”的规定，对香港市场投资者（包括企业和个人）投资上交所上市 A 股取得的股息红利所得，在香港中央结算有限公司不具备向中国结算提供投资者的身份及持股时间等明细数据的条件之前，暂不执行按持股时间实行差别化征税政策，由上市公司按照 10%的税率代扣所得税，并向其主管税务机关办理扣缴申报。对于香港投资者中属于其他国家税收居民且其所在国与中国签订的税收协定规定股息红利所得税率低于 10%的，企业或个人可以自行或委托代扣代缴义务人，向上市公司主管税务机关提出享受税收协定待遇的申请，主管税务机关审核后，应按已征税款和根据税收协定税率计算的应纳税款的差额予以退税。

另外，对香港市场投资者（包括企业和个人）投资上交所上市 A 股取得的转让差价所得，暂免征收所得税。

（三）QFII 和 RQFII

根据《财政部 国家税务总局证监会关于 QFII 和 RQFII 取得中国境内的股票等权益性投资资产转让所得暂免征收企业所得税问题的通知》（财税〔2014〕79 号）规定，经国务院批准，从 2014 年 11 月 17 日起，对合格境外机构投资者（简称 QFII）、人民币合格境外机构投资者（简称 RQFII）取得来源于中国境内的股票等权益性投资资产转让所得，暂免征收企业所得税。在 2014 年 11 月 17 日之前 QFII 和 RQFII 取得的上述所得应依法征收企业所得税。

该通知适用于在中国境内未设立机构、场所，或者在中国境内虽设立机构、场所，但取得的上述所得与其所设机构、场所没有实际联系的 QFII、RQFII。

第二节 增值税处理

一、一般规定

（一）金融商品转让

《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36 号）附件 1《营业税改征增值税试点实施办法》规定，金融商品转让，是指转让外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品所有权的业务活动。

其他金融商品转让包括基金、信托、理财产品等各类资产管理产品和各

种金融衍生品的转让。

因此，限售股转让属于金融商品转让的范畴。

（二）纳税义务人、扣缴义务人

《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）附件1《营业税改征增值税试点实施办法》第一条规定，在中华人民共和国境内（以下称境内）销售服务、无形资产或者不动产（以下称应税行为）的单位和个人，为增值税纳税人，应当按照本办法缴纳增值税，不缴纳营业税。

单位，是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。

个人，是指个体工商户和其他个人。

《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）附件3《营改增试点过渡政策的规定》明确，个人从事金融商品转让业务取得的收入免征增值税。

因此，从事限售股转让取得收入的增值税纳税义务人仅为单位。其中，中华人民共和国境外单位在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，以购买方为扣缴义务人，财政部和国家税务总局另有规定的除外。

（三）税率及纳税义务发生时间

金融商品转让的增值税税率为6%，小规模纳税人适用的征收率为3%。

根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）附件1第四十五条规定，增值税纳税义务、扣缴义务发生时间为：纳税人从事金融商品转让的，为金融商品所有权转移的当

天。

（四）销售额的确认

根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）附件2规定，金融商品转让按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额。转让金融商品出现的正负差，按盈亏相抵后的余额为销售额。若相抵后出现负差，可结转下一纳税期与下期转让金融商品销售额相抵，但年末时仍出现负差的，不得转入下一个会计年度。

金融商品的买入价，可以选择按照加权平均法或者移动加权平均法进行核算，选择后36个月内不得变更。

金融商品转让，不得开具增值税专用发票。

《国家税务总局关于营改增试点若干征管问题的公告》（国家税务总局公告2016年第53号）规定，对于单位持有以下规定情形的限售股在解禁流通后对外转让的，按照以下规定确定买入价：

1. 上市公司实施股权分置改革时，在股票复牌之前形成的原非流通股股份，以及股票复牌首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，以该上市公司完成股权分置改革后股票复牌首日的开盘价为买入价。
2. 公司首次公开发行股票并上市形成的限售股，以及上市首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，以该上市公司股票首次公开发行（IPO）的发行价为买入价。
3. 因上市公司实施重大资产重组形成的限售股，以及股票复牌首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，以该上市公司因重大资产重组股票停牌前一交易日的收盘价为买入价。

（五）免税规定

1. 《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）规定下列金融商品转让收入免征增值税

（1）合格境外投资者（QFII）委托境内公司在我国从事证券买卖业务。

（2）香港市场投资者（包括单位和个人）通过沪港通买卖上海证券交易所上市 A 股。

（3）对香港市场投资者（包括单位和个人）通过基金互认买卖内地基金份额。

（4）证券投资基金（封闭式证券投资基金，开放式证券投资基金）管理人运用基金买卖股票、债券。

（5）个人从事金融商品转让业务。

2. 《财政部 国家税务总局关于营业税改征增值税试点若干政策的通知》（财税〔2016〕39号）规定

全国社会保障基金理事会、全国社会保障基金投资管理人运用全国社会保障基金买卖证券投资基金、股票、债券取得的金融商品转让收入免征增值税。

3. 《财政部 国家税务总局关于金融机构同业往来等增值税政策的补充通知》（财税〔2016〕70号）规定

人民币合格境外投资者（RQFII）委托境内公司在我国从事证券买卖业务，以及经人民银行认可的境外机构投资银行间本币市场取得的收入属于财税〔2016〕36号文件《过渡政策的规定》第一条第（二十二）项所称的金融商品转让收入免征增值税。

4. 内地和香港市场投资者通过深港通买卖股票

根据《财政部 国家税务总局 证监会关于深港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》（财税〔2016〕127号）规定，香港市场投资者（包括单位和个人）通过深港通买卖深交所上市A股取得的差价收入，在营改增试点期间免征增值税。内地个人投资者通过深港通买卖香港联交所上市股票取得的差价收入，在营改增试点期间免征增值税。内地单位投资者通过深港通买卖香港联交所上市股票取得的差价收入，在营改增试点期间按现行政策规定征免增值税。

二、特殊规定

（一）实施重大资产重组形成的限售股

《国家税务总局关于明确中外合作办学等若干增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告2018年第42号）第四条规定，按照限售股的形成原因分别明确了限售股买入价的确定原则，其中，上市公司因实施重大资产重组形成的限售股，以及股票复牌首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，因重大资产重组停牌的，按照《国家税务总局关于营改增试点若干征管问题的公告》（国家税务总局公告2016年第53号）第五条第（三）项规定确定买入价；在重大资产重组前已经暂停上市的，以上市公司完成资产重组后股票恢复上市首日的开盘价为买入价。

（二）同时实施股权分置改革和重大资产重组而首次公开发行股票并上市而形成限售股

《国家税务总局关于国内旅客运输服务进项税抵扣等增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告2019年第31号）第十条规定，纳税人转让因

同时实施股权分置改革和重大资产重组而首次公开发行股票并上市而形成的限售股，以及上市首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，以该上市公司股票上市首日开盘价为买入价，按照“金融商品转让”缴纳增值税。

第三节 印花税处理

一、一般规定

（一）纳税义务人

《中华人民共和国印花税法暂行条例》（国务院令第 11 号，以下简称《印花税法暂行条例》）规定，在中华人民共和国境内书立、领受本条例所列举凭证的单位和個人，都是印花税法纳税义务人（以下简称纳税人）。

《中华人民共和国印花税法暂行条例施行细则》（财税字〔1988〕第 255 号，以下简称《印花税法暂行条例实施细则》）规定，在中华人民共和国境内书立、领受本条例所列举凭证，是指在中国境内具有法律效力，受中国法律保护凭证。上述凭证无论在中国境内或者境外书立，均应依照条例规定贴花。单位和個人，是指国内各类企业、事业、机关、团体、部队以及中外合资企业、合作企业、外资企业、外国公司企业和其他经济组织及其在华机构等单位和个人。

（二）征税范围

《印花税法暂行条例》规定，现行印花税法只对印花税法条例列举的凭证征税，具体有五类：

1. 购销、加工承揽、建设工程勘察设计、建设工程承包、财产租赁、货物运

输、仓储保管、借款、财产保险、技术合同或者具有合同性质的凭证；

2. 产权转移书据；

3. 营业账簿；

4. 权利、许可证照；

5. 经财政部确定征税的其他凭证。

其中，产权转移书据范围包括财产所有权和版权、商标专用权、专利权、专有技术使用权等转移书据；税率按所载金额万分之五贴花；纳税义务人为立据人。

（三）税务处理

《上海证券交易所关于做好调整证券交易印花税税率相关工作的通知》（上证交字〔2008〕16号）规定，从2008年9月19日起，调整证券（股票）交易印花税征收方式，将现行的对买卖、继承、赠与所书立的A股、B股股权转让书据按千分之一的税率对双方当事人征收证券（股票）交易印花税，调整为单边征税，即对买卖、继承、赠与所书立的A股、B股股权转让书据的出让方按千分之一的税率征收证券（股票）交易印花税，对受让方不再征税。

二、特殊规定

（一）以上市公司股权出资

《财政部 国家税务总局关于以上市公司股权出资有关证券（股票）交易印花税政策问题的通知》（财税〔2010〕7号）规定，投资人以其持有的上市公司股权进行出资而发生的股权转让行为，不属于证券（股票）交易印花税的征税范围，不征收证券（股票）交易印花税。

（二）上市公司国有股权无偿转让

《国家税务总局关于办理上市公司国有股权无偿转让暂不征收证券（股票）交易印花税有关审批事项的通知》（国税函〔2004〕941号）规定，对经国务院和省级人民政府决定或批准进行的国有（含国有控股）企业改组改制而发生的上市公司国有股权无偿转让行为，暂不征收证券（股票）交易印花税。对不属于上述情况的上市公司国有股权无偿转让行为，仍应征收证券（股票）交易印花税。

（三）转让优先股

《财政部 国家税务总局关于转让优先股有关证券（股票）交易印花税政策的通知》（财税〔2014〕46号）规定，自2014年6月1日起，在上海证券交易所、深圳证券交易所、全国中小企业股份转让系统买卖、继承、赠与优先股所书立的股权转让书据，均依书立时实际成交金额，由出让方按1%的税率计算缴纳证券（股票）交易印花税。

（四）沪港股票市场交易互联互通机制

《财政部 国家税务总局 证监会关于沪港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》（财税〔2014〕81号）第四条规定，自2014年11月17日起，香港市场投资者通过沪港通买卖、继承、赠与上市A股，按照内地现行税制规定缴纳证券（股票）交易印花税。内地投资者通过沪港通买卖、继承、赠与联交所上市股票，按照香港特别行政区现行税法规定缴纳印花税。中国内地结算和香港结算可互相代收上述税款。

（五）深港股票市场交易互联互通机制

根据《财政部 国家税务总局 证监会关于深港股票市场交易互联互通

机制试点有关税收政策的通知》（财税〔2016〕127号）第四条、第五条规定，自2016年12月5日起，香港市场投资者通过深港通买卖、继承、赠与深交所上市A股，按照内地现行税制规定缴纳证券（股票）交易印花税。内地投资者通过深港通买卖、继承、赠与香港联交所上市股票，按照香港特别行政区现行税法规定缴纳印花税。中国结算和香港结算可互相代收上述税款。对香港市场投资者通过沪股通和深股通参与股票担保卖空涉及的股票借入、归还，暂免征收证券（股票）交易印花税。

（六）股权转让所立产权转移书据

根据《中华人民共和国印花税法暂行条例》规定，产权转移书据范围包括财产所有权和版权、商标专用权、专利权、专有技术使用权等转移书据；税率按所载金额万分之五贴花；纳税义务人为立据人。

《国家税务总局关于印花税法若干具体问题的解释和规定的通知》（国税发〔1991〕155号）第十条规定，“财产所有权”转移书据的征税范围是：经政府管理机关登记注册的动产、不动产的所有权转移所立的书据，以及企业股权转让所立的书据。

（七）企业改制过程中产权转移书据

《财政部 国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税法政策的通知》（财税〔2003〕183号）第三条规定，企业因改制签订的产权转移书据免于贴花。

（八）全国中小企业股份转让系统转让股票

《财政部 国家税务总局关于在全国中小企业股份转让系统转让股票有关证券（股票）交易印花税法政策的通知》（财税〔2014〕47号）规定，自

2014年6月1日起，在全国中小企业股份转让系统买卖、继承、赠与股票所书立的股权转让书据，依书立时实际成交金额，由出让方按1%的税率计算缴纳证券（股票）交易印花税。

第四节 个人所得税处理

一、一般规定

（一）纳税主体

《财政部 国家税务总局 证监会关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的通知》（财税〔2009〕167号）第一条规定，自2010年1月1日起，对个人转让限售股取得的所得，按照“财产转让所得”，适用20%的比例税率征收个人所得税。

《财政部 国家税务总局 证监会关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的补充通知》（财税〔2010〕70号）第二条规定：“根据《个人所得税法实施条例》第八条、第十条规定，个人转让限售股或发生具有转让限售股实质的其他交易，取得现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益均应缴纳个人所得税。限售股在解禁前被多次转让的，转让方对每一次转让所得均应按规定缴纳个人所得税。对具有下列情形的，应按规定征收个人所得税：

- （一）个人通过证券交易所集中交易系统或大宗交易系统转让限售股；
- （二）个人用限售股认购或申购交易型开放式指数基金（ETF）份额；
- （三）个人用限售股接受要约收购；

- (四) 个人行使现金选择权将限售股转让给提供现金选择权的第三方;
- (五) 个人协议转让限售股;
- (六) 个人持有的限售股被司法扣划;
- (七) 个人因依法继承或家庭财产分割让渡限售股所有权;
- (八) 个人用限售股偿还上市公司股权分置改革中由大股东代其向流通股股东支付的对价;
- (九) 其他具有转让实质的情形。”

(二) 纳税义务人和扣缴义务人

1. 《财政部 国家税务总局 证监会关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的通知》(财税〔2009〕167号)第二条规定:“本通知所称限售股,包括:

- 1. 上市公司股权分置改革完成后股票复牌日之前股东所持原非流通股股份,以及股票复牌日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股(以下统称股改限售股);
- 2. 2006年股权分置改革新老划断后,首次公开发行股票并上市的公司形成的限售股,以及上市首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股(以下统称新股限售股);
- 3. 财政部、税务总局、法制办和证监会共同确定的其他限售股。”

第四条规定,限售股转让所得个人所得税,以限售股持有者为纳税义务人,以个人股东开户的证券机构为扣缴义务人。

2. 《财政部 国家税务总局 证监会关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的补充通知》(财税〔2010〕70号)对《财政部 国家

税务总局 证监会关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的通知》（财税〔2009〕167号）进行了补充，其第一条规定：“本通知所称限售股，包括：

（一）财税〔2009〕167号文件规定的限售股；

（二）个人从机构或其他个人受让的未解禁限售股；

（三）个人因依法继承或家庭财产依法分割取得的限售股；

（四）个人持有的从代办股份转让系统转到主板市场（或中小板、创业板市场）的限售股；

（五）上市公司吸收合并中，个人持有的原被合并方公司限售股所转换的合并方公司股份；

（六）上市公司分立中，个人持有的被分立方公司限售股所转换的分立后公司股份；

（七）其他限售股。”

（三）税务处理

1. 《财政部 国家税务总局 证监会关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的通知》（财税〔2009〕167号）第一条规定，自2010年1月1日起，对个人转让限售股取得的所得，按照“财产转让所得”，适用20%的比例税率征收个人所得税。根据《中华人民共和国个人所得税法》第六条“应纳税所得额的计算”规定，财产转让所得，以转让财产的收入额减除财产原值和合理费用后的余额，为应纳税所得额。利息、股息、红利所得和偶然所得，以每次收入额为应纳税所得额。《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第十七条规定，财产转让所得，按照一次转让财产的收入额

减除财产原值和合理费用后的余额计算纳税。

财税〔2009〕167号文件第三条规定，个人转让限售股，以每次限售股转让收入，减除股票原值和合理税费后的余额，为应纳税所得额。即：

应纳税所得额=限售股转让收入-（限售股原值+合理税费）

应缴纳的个人所得税额=应纳税所得额 x20%

限售股转让收入，是指转让限售股股票实际取得的收入；限售股原值，是指限售股买入时的买入价及按照规定缴纳的有关费用；合理税费，是指转让限售股过程中发生的印花税、佣金、过户费等与交易相关的税费。

如果纳税人未能提供完整、真实的限售股原值凭证的，不能准确计算限售股原值的，主管税务机关一律按限售股转让收入的15%核定限售股原值及合理税费。

2. 《财政部 国家税务总局 证监会关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的补充通知》（财税〔2010〕70号）第三条“应纳税所得额的计算”规定：

（一）个人转让第一条规定的限售股，限售股所对应的公司在证券机构技术和制度准备完成前上市的，应纳税所得额的计算按照财税〔2009〕167号文件第五条第（一）项规定执行；在证券机构技术和制度准备完成后上市的，应纳税所得额的计算按照财税〔2009〕167号文件第五条第（二）项规定执行。

（二）个人发生第二条第（一）、（二）、（三）、（四）项情形、由证券机构扣缴税款的，扣缴税款的计算按照财税〔2009〕167号文件规定执行。纳税人申报清算时，实际转让收入按照下列原则计算：

第二条第（一）项的转让收入以转让当日该股份实际转让价格计算，证券公司在扣缴税款时，佣金支出统一按照证券主管部门规定的行业最高佣金费率计算；第二条第（二）项的转让收入，通过认购 ETF 份额方式转让限售股的，以股份过户日的前一交易日该股份收盘价计算，通过申购 ETF 份额方式转让限售股的，以申购日的前一交易日该股份收盘价计算；第二条第（三）项的转让收入以要约收购的价格计算；第二条第（四）项的转让收入以实际行权价格计算。

（三）个人发生第二条第（五）、（六）、（七）、（八）项情形、需向主管税务机关申报纳税的，转让收入按照下列原则计算：

第二条第（五）项的转让收入按照实际转让收入计算，转让价格明显偏低且无正当理由的，主管税务机关可以依据协议签订日的前一交易日该股收盘价或其它合理方式核定其转让收入；第二条第（六）项的转让收入以司法执行日的前一交易日该股收盘价计算；第二条第（七）、（八）项的转让收入以转让方取得该股时支付的成本计算。

（四）个人转让因协议受让、司法扣划等情形取得未解禁限售股的，成本按照主管税务机关认可的协议受让价格、司法扣划价格核定，无法提供相关资料的，按照财税〔2009〕167号文件第五条第（一）项规定执行；个人转让因依法继承或家庭财产依法分割取得的限售股的，按财税〔2009〕167号文件规定缴纳个人所得税，成本按照该限售股前一持有人取得该股时实际成本及税费计算。

（五）在证券机构技术和制度准备完成后形成的限售股，自股票上市首日至解禁日期间发生送、转、缩股的，证券登记结算公司应依据送、转、缩股比

例对限售股成本原值进行调整；而对于其他权益分派的情形（如现金分红、配股等），不对限售股的成本原值进行调整。

（六）因个人持有限售股中存在部分限售股成本原值不明确，导致无法准确计算全部限售股成本原值的，证券登记结算公司一律以实际转让收入的 15% 作为限售股成本原值和合理税费。”

3. 《财政部 国家税务总局关于证券机构技术和制度准备完成后个人转让上市公司限售股有关个人所得税问题的通知》（财税〔2011〕108 号）继续在财税〔2009〕167 号和财税〔2010〕70 号文件基础上进行了补充，其规定如下：

一、自 2012 年 3 月 1 日起，网上发行资金申购日在 2012 年 3 月 1 日（含）之后的首次公开发行上市公司（以下简称新上市公司）按照证券登记结算公司业务规定做好各项资料准备工作，在向证券登记结算公司申请办理股份初始登记时一并申报由个人限售股股东提供的有关限售股成本原值详细资料，以及会计师事务所或税务师事务所对该资料出具的鉴证报告。

限售股成本原值，是指限售股买入时的买入价及按照规定缴纳的有关税费。

二、新上市公司提供的成本原值资料和鉴证报告中应包括但不限于以下内容：证券持有人名称、有效身份证照号码、证券账户号码、新上市公司全称、持有新上市公司限售股数量、持有新上市公司限售股每股成本原值等。

新上市公司每位持有限售股的个人股东应仅申报一个成本原值。个人取得的限售股有不同成本的，应对所持限售股以每次取得股份数量为权重进行成本加权平均以计算出每股的成本原值，即：

分次取得限售股的加权平均成本 = (第一次取得限售股的每股成本原值 × 第一次取得限售股的股份数量 + …… + 第 n 次取得限售股的每股成本原值 × 第 n 次取得限售股的股份数量) ÷ 累计取得限售股的股份数量

三、证券登记结算公司收到新上市公司提供的相关资料后，应及时将有关成本原值数据植入证券结算系统。个人转让新上市公司限售股的，证券登记结算公司根据实际转让收入和植入证券结算系统的标的限售股成本原值，以实际转让收入减去成本原值和合理税费后的余额，适用 20% 税率，直接计算需扣缴的个人所得税额。

合理税费是指转让限售股过程中发生的印花税、佣金、过户费等与交易相关的税费。

四、新上市公司在申请办理股份初始登记时，确实无法提供有关成本原值资料和鉴证报告的，证券登记结算公司在完成股份初始登记后，将不再接受新上市公司申报有关成本原值资料和鉴证报告，并按规定以实际转让收入的 15% 核定限售股成本原值和合理税费。

五、个人在证券登记结算公司以非交易过户方式办理应纳税未解禁限售股过户登记的，受让方所取得限售股的成本原值按照转让方完税凭证、《限售股转让所得个人所得税清算申报表》等材料确定的转让价格进行确定；如转让方证券账户为机构账户，在受让方再次转让该限售股时，以受让方实际转让收入的 15% 核定其转让限售股的成本原值和合理税费。

六、对采取自行纳税申报方式的纳税人，其个人转让限售股不需要纳税或应纳税额为零的，纳税人应持经主管税务机关审核确认并加盖受理印章的《限售股转让所得个人所得税清算申报表》原件，到证券登记结算公司办理限售

股过户手续。未提供原件的，证券登记结算公司不予办理过户手续。

七、对于个人持有的新上市公司未解禁限售股被司法扣划至其他个人证券账户，如国家有权机关要求强制执行但未能提供完税凭证等材料，证券登记结算公司在履行告知义务后予以协助执行，并在受让方转让该限售股时，以其实际转让收入的 15%核定其转让限售股的成本原值和合理税费。

八、证券公司应将每月所扣个人所得税款，于次月 15 日内缴入国库，并向当地主管税务机关报送《限售股转让所得扣缴个人所得税报告表》及税务机关要求报送的其他资料。

九、对个人转让新上市公司限售股，按财税〔2010〕70 号文件规定，需纳税人自行申报纳税的，继续按照原规定以及本通知第六、七条的相关规定执行。”

二、特殊规定

（一）限售股优先原则

《财政部 国家税务总局 证监会关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的通知》（财税〔2009〕167 号）第六条规定，个人同时持有限售股及该股流通股的，其股票转让所得，按照限售股优先原则，即：转让股票视同为先转让限售股，按规定计算缴纳个人所得税。

（二）企业转增股本

1. 《财政部 国家税务总局关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税〔2015〕116 号）第三条“关于企业转增股本个人所得税政策”规定：

（1）自 2016 年 1 月 1 日起，全国范围内的中小高新技术企业以未分配利

润、盈余公积、资本公积向个人股东转增股本时，个人股东一次缴纳个人所得税确有困难的，可根据实际情况自行制定分期缴税计划，在不超过 5 个公历年度内（含）分期缴纳，并将有关资料报主管税务机关备案。

（2）个人股东获得转增的股本，应按照“利息、股息、红利所得”项目，适用 20%税率征收个人所得税。

（3）股东转让股权并取得现金收入的，该现金收入应优先用于缴纳尚未缴清的税款。

（4）在股东转让该部分股权之前，企业依法宣告破产，股东进行相关权益处置后没有取得收益或收益小于初始投资额的，主管税务机关对其尚未缴纳的个人所得税可不予追征。

（5）本通知所称中小高新技术企业，是指注册在中国境内实行查账征收的、经认定取得高新技术企业资格，且年销售额和资产总额均不超过 2 亿元、从业人数不超过 500 人的企业。

（6）上市中小高新技术企业或在全国中小企业股份转让系统挂牌的中小高新技术企业向个人股东转增股本，股东应纳的个人所得税，继续按照现行有关股息红利差别化个人所得税政策执行，不适用本通知规定的分期纳税政策。

2. 2015 年 10 月国家税务总局发布的《关于股权激励和转增股本个人所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 80 号）规定：

（1）非上市及未在全国中小企业股份转让系统挂牌的中小高新技术企业以未分配利润、盈余公积、资本公积向个人股东转增股本，并符合财税〔2015〕116 号文件有关规定的，纳税人可分期缴纳个人所得税；非上市及未在全国

中小企业股份转让系统挂牌的其他企业转增股本，应及时扣缴个人所得税。

(2) 上市公司或在全国中小企业股份转让系统挂牌的企业转增股本（不含以股票发行溢价形成的资本公积转增股本），按现行有关股息红利差别化政策执行。

3. 《国家税务总局关于个人投资者收购企业股权后将原盈余积累转增股本个人所得税问题的公告》(国家税务总局公告 2013 年第 23 号)第一条规定，

1 名或多名个人投资者以股权收购方式取得被收购企业 100%股权，股权收购前，被收购企业原账面金额中的“资本公积、盈余公积、未分配利润”等盈余积累未转增股本，而在股权交易时将其一并计入股权转让价格并履行了所得税纳税义务。股权收购后，企业将原账面金额中的盈余积累向个人投资者（新股东，下同）转增股本，有关个人所得税问题区分以下情形处理：

(1) 新股东以不低于净资产价格收购股权的，企业原盈余积累已全部计入股权交易价格，新股东取得盈余积累转增股本的部分，不征收个人所得税。

(2) 新股东以低于净资产价格收购股权的，企业原盈余积累中，对于股权收购价格减去原股本的差额部分已经计入股权交易价格，新股东取得盈余积累转增股本的部分，不征收个人所得税；对于股权收购价格低于原所有者权益的差额部分未计入股权交易价格，新股东取得盈余积累转增股本的部分，应按照“利息、股息、红利所得”项目征收个人所得税。

新股东以低于净资产价格收购企业股权后转增股本，应按照下列顺序进行，即：先转增应税的盈余积累部分，然后再转增免税的盈余积累部分。

(三) 股息红利差别化个人所得税政策

1. 《财政部 国家税务总局 证监会关于实施上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》（财税〔2012〕85号）规定：

一、个人从公开发行和转让市场取得的上市公司股票，持股期限在 1 个月以内（含 1 个月）的，其股息红利所得全额计入应纳税所得额；持股期限在 1 个月以上至 1 年（含 1 年）的，暂减按 50%计入应纳税所得额；持股期限超过 1 年的，暂减按 25%计入应纳税所得额。上述所得统一适用 20%的税率计征个人所得税。

前款所称上市公司是指在上海证券交易所、深圳证券交易所挂牌交易的上市公司；持股期限是指个人从公开发行和转让市场取得上市公司股票之日起至转让交割该股票之日前一日的持有时间。

二、上市公司派发股息红利时，对截止股权登记日个人已持股超过 1 年的，其股息红利所得，按 25%计入应纳税所得额。对截止股权登记日个人持股 1 年以内（含 1 年）且尚未转让的，税款分两步代扣代缴：第一步，上市公司派发股息红利时，统一暂按 25%计入应纳税所得额，计算并代扣税款。第二步，个人转让股票时，证券登记结算公司根据其持股期限计算实际应纳税额，超过已扣缴税款的部分，由证券公司等股份托管机构从个人资金账户中扣收并划付证券登记结算公司，证券登记结算公司应于次月 5 个工作日内划付上市公司，上市公司在收到税款当月的法定申报期内向主管税务机关申报缴纳。

个人应在资金账户留足资金，依法履行纳税义务。证券公司等股份托管机构应依法划扣税款，对个人资金账户暂无资金或资金不足的，证券公司等股份托管机构应当及时通知个人补足资金，并划扣税款。

三、个人转让股票时，按照先进先出的原则计算持股期限，即证券账户中先取得的股票视为先转让。

应纳税所得额以个人投资者证券账户为单位计算，持股数量以每日日终结算后个人投资者证券账户的持有记录为准，证券账户取得或转让的股份数为每日日终结算后的净增（减）股份数。

四、对个人持有的上市公司限售股，解禁后取得的股息红利，按照本通知规定计算纳税，持股时间自解禁日起计算；解禁前取得的股息红利继续暂减按50%计入应纳税所得额，适用20%的税率计征个人所得税。

前款所称限售股，是指财税〔2009〕167号文件和财税〔2010〕70号文件规定的限售股。

五、证券投资基金从上市公司取得的股息红利所得，按照本通知规定计征个人所得税。

六、本通知所称个人从公开发行和转让市场取得的上市公司股票包括：

- （一）通过证券交易所集中交易系统或大宗交易系统取得的股票；
- （二）通过协议转让取得的股票；
- （三）因司法扣划取得的股票；
- （四）因依法继承或家庭财产分割取得的股票；
- （五）通过收购取得的股票；
- （六）权证行权取得的股票；
- （七）使用可转换公司债券转换的股票；
- （八）取得发行的股票、配股、股份股利及公积金转增股本；
- （九）持有从代办股份转让系统转到主板市场（或中小板、创业板市场）的

股票；

- （十）上市公司合并，个人持有的被合并公司股票转换的合并后公司股票；
- （十一）上市公司分立，个人持有的被分立公司股票转换的分立后公司股票；
- （十二）其他从公开发行和转让市场取得的股票。

七、本通知所称转让股票包括下列情形：

- （一）通过证券交易所集中交易系统或大宗交易系统转让股票；
- （二）协议转让股票；
- （三）持有的股票被司法扣划；
- （四）因依法继承、捐赠或家庭财产分割让渡股票所有权；
- （五）用股票接受要约收购；
- （六）行使现金选择权将股票转让给提供现金选择权的第三方；
- （七）用股票认购或申购交易型开放式指数基金（ETF）份额；
- （八）其他具有转让实质的情形。

八、本通知所称年（月）是指自然年（月），即持股一年是指从上一年某月某日至本年同月同日的前一日连续持股，持股一个月是指从上月某日至本月同日的前一日连续持股。

九、财政、税务、证监等部门要加强协调、通力合作，切实做好政策实施的各项工作。

上市公司、证券登记结算公司以及证券公司等股份托管机构应积极配合税务机关做好股息红利个人所得税征收管理工作。

十、本通知自 2013 年 1 月 1 日起施行。上市公司派发股息红利，股权登记

日在 2013 年 1 月 1 日之后的，股息红利所得按照本通知的规定执行。本通知实施之日个人投资者证券账户已持有的上市公司股票，其持股时间自取得之日起计算。”

2. 《财政部 国家税务总局 证监会关于上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》（财税〔2015〕101 号）对《财政部 国家税务总局 证监会关于实施上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》（财税〔2012〕85 号）作了部分修订。其规定如下：

一、个人从公开发行和转让市场取得的上市公司股票，持股期限超过 1 年的，股息红利所得暂免征收个人所得税。

个人从公开发行和转让市场取得的上市公司股票，持股期限在 1 个月以内（含 1 个月）的，其股息红利所得全额计入应纳税所得额；持股期限在 1 个月以上至 1 年（含 1 年）的，暂减按 50% 计入应纳税所得额；上述所得统一适用 20% 的税率计征个人所得税。

二、上市公司派发股息红利时，对个人持股 1 年以内（含 1 年）的，上市公司暂不扣缴个人所得税；待个人转让股票时，证券登记结算公司根据其持股期限计算应纳税额，由证券公司等股份托管机构从个人资金账户中扣收并划付证券登记结算公司，证券登记结算公司应于次月 5 个工作日内划付上市公司，上市公司在收到税款当月的法定申报期内向主管税务机关申报缴纳。

三、上市公司股息红利差别化个人所得税政策其他有关操作事项，按照《财政部 国家税务总局 证监会关于实施上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》（财税〔2012〕85 号）的相关规定执行。

四、全国中小企业股份转让系统挂牌公司股息红利差别化个人所得税政策，按照本通知规定执行。其他有关操作事项，按照《财政部 国家税务总局 证监会关于实施全国中小企业股份转让系统挂牌公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》（财税〔2014〕48号）的相关规定执行。

五、本通知自2015年9月8日起施行。

上市公司派发股息红利，股权登记日在2015年9月8日之后的，股息红利所得按照本通知的规定执行。本通知实施之日个人投资者证券账户已持有的上市公司股票，其持股时间自取得之日起计算。”

（四）天使投资个人

《财政部 税务总局关于创业投资企业和天使投资个人有关税收政策的通知》（财税〔2018〕55号）第三条第（五）项规定，初创科技型企业接受天使投资个人投资满2年，在上海证券交易所、深圳证券交易所上市的，天使投资个人转让该企业股票时，按照现行限售股有关规定执行，其尚未抵扣的投资额，在税款清算时一并计算抵扣。投资抵扣申报按《国家税务总局关于创业投资企业和天使投资个人税收政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2018年第43号）执行。

第五节 政策依据

企业所得税

1. 《财政部 国家税务总局关于股权分置试点改革有关税收政策问题的通知》（财税〔2005〕103号）
2. 《国家税务总局关于中国居民企业向QFII支付股息、红利、利息代扣代

缴企业所得税有关问题的通知》（国税函〔2009〕47号）

3. 《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）

4. 《国家税务总局关于企业转让上市公司限售股有关所得税问题的公告》（国家税务总局公告〔2011〕39号）

5. 《财政部 国家税务总局证监会关于 QFII 和 RQFII 取得中国境内的股票等权益性投资资产转让所得暂免征收企业所得税问题的通知》（财税〔2014〕79号）

6. 根据《财政部 国家税务总局 证监会关于沪港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》（财税〔2014〕81号）

增值税

1. 《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）（部分条款失效）

2. 《财政部 国家税务总局关于营业税改征增值税试点若干政策的通知》（财税〔2016〕39号）

3. 《国家税务总局关于营改增试点若干征管问题的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 53 号）（部分条款失效）

4. 《财政部 国家税务总局关于金融机构同业往来等增值税政策的补充通知》（财税〔2016〕70号）

5. 《财政部 国家税务总局 证监会关于深港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》（财税〔2016〕127号）

6. 《国家税务总局关于明确中外合作办学等若干增值税征管问题的公告》

（国家税务总局公告 2018 年第 42 号）

7. 《国家税务总局关于国内旅客运输服务进项税抵扣等增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 31 号）（部分条款失效）

印花税

1. 《中华人民共和国印花税法暂行条例》（中华人民共和国国务院令 第 11 号）
（部分条款已被修改）

2. 《中华人民共和国印花税法暂行条例实施细则》（1988 年 9 月 29 日财政部发布）

3. 《国家税务总局关于印花税法若干具体问题的解释和规定的通知》（国税发〔1991〕155 号）（部分条款失效）

4. 《财政部 国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税法政策的通知》（财税〔2003〕183 号）

5. 《国家税务总局关于办理上市公司国有股权无偿转让暂不征收证券（股票）交易印花税法有关审批事项的通知》（国税函〔2004〕941 号）（部分条款已被修改）

6. 《上海证券交易所关于做好调整证券交易印花税法税率相关工作的通知》（上证交字〔2008〕16 号）

7. 《财政部 国家税务总局关于以上市公司股权出资有关证券（股票）交易印花税法政策问题的通知》（财税〔2010〕7 号）

8. 《财政部 国家税务总局关于转让优先股有关证券（股票）交易印花税法政策的通知》（财税〔2014〕46 号）

9. 《财政部 国家税务总局关于在全国中小企业股份转让系统转让股票有关

证券（股票）交易印花税政策的通知》（财税〔2014〕47号）

10. 《财政部 国家税务总局 证监会关于沪港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》（财税〔2014〕81号）

11. 《财政部 国家税务总局 证监会关于深港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》（财税〔2016〕127号）

个人所得税

1. 《中华人民共和国个人所得税法》（2018修正，中华人民共和国主席令第九号）

2. 《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（2018修订，中华人民共和国国务院令第七07号）

3. 《财政部 国家税务总局关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》（财税〔2005〕35号）（部分条款失效）

4. 《财政部 国家税务总局关于股票增值权所得和限制性股票所得征收个人所得税有关问题的通知》（财税〔2009〕5号）

5. 《财政部 国家税务总局 证监会关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的通知》（财税〔2009〕167号）

6. 《国家税务总局关于股权激励有关个人所得税问题的通知》（国税函〔2009〕461号）

7. 《财政部 国家税务总局 证监会关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的补充通知》（财税〔2010〕70号）

8. 《国家税务总局关于限售股转让所得个人所得税征缴有关问题的通知》（国税函〔2010〕23号）

9. 《财政部 国家税务总局关于证券机构技术和制度准备完成后个人转让上市公司限售股有关个人所得税问题的通知》（财税〔2011〕108号）
10. 《财政部 国家税务总局 证监会关于实施上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》（财税〔2012〕85号）
11. 《国家税务总局关于个人投资者收购企业股权后将原盈余积累转增股本个人所得税问题的公告》（国家税务总局公告2013年第23号）
12. 《关于股权奖励和转增股本个人所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告2015年第80号）
13. 《财政部 国家税务总局 证监会关于上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》（财税〔2015〕101号）（部分条款失效）
14. 《财政部 国家税务总局关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税〔2015〕116号）
15. 《国家税务总局关于创业投资企业和天使投资个人税收政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2018年第43号）
16. 《财政部 税务总局关于创业投资企业和天使投资个人有关税收政策的通知》（财税〔2018〕55号）

第六章 特殊事项备注

《中华人民共和国印花税法》（中华人民共和国主席令第八十九号）将于2022年7月1日施行，届时印花税法所涉及的税目、税率，依照新法所附《印花税法税目税率表》执行。印花税法税目税率表如下：

印花税税目税率表

税 目		税 率	备 注
合同(指书面合同)	借款合同	借款金额的万分之零点五	指银行业金融机构、经国务院银行业监督管理机构批准设立的其他金融机构与借款人(不包括同业拆借)的借款合同
	融资租赁合同	租金的万分之零点五	
	买卖合同	价款的万分之三	指动产买卖合同(不包括个人书立的动产买卖合同)
	承揽合同	报酬的万分之三	
	建设工程合同	价款的万分之三	
	运输合同	运输费用的万分之三	指货运合同和多式联运合同(不包括管道运输合同)
	技术合同	价款、报酬或者使用费的万分之三	不包括专利权、专有技术使用权转让书据
	租赁合同	租金的千分之一	
	保管合同	保管费的千分之一	
	仓储合同	仓储费的千分之一	
财产保险合同	保险费的千分之一	不包括再保险合同	

税 目		税 率	备 注
产权转移书据	土地使用权出让书据	价款的万分之五	转让包括买卖(出售)、继承、赠与、互换、分割
	土地使用权、房屋等建筑物和构筑物所有权转移书据(不包括土地承包经营权和土地经营权转移)	价款的万分之五	
	股权转让书据(不包括应缴纳证券交易印花税的)	价款的万分之五	
	商标专用权、著作权、专利权、专有技术使用权转移书据	价款的万分之三	
营业账簿	实收资本(股本)、资本公积合计金额的万分之二点五		
证券交易	成交金额的千分之一		