**企业重组税收策划业务指引**

**——税务师行业涉税专业服务规范第3.4.2号**

**（试行）**

**第一章  总 则**

**第一条**为了规范税务师事务所及其具有资质的涉税服务人员（以下简称“涉税服务人员”）提供企业重组税收策划业务执业行为，提高执业质量、防范执业风险，依据《涉税专业服务监管办法(试行)》（国家税务总局公告2017年第13号）和中国注册税务师协会《税务师行业涉税专业服务基本指引》、《税收策划业务指引（试行）》，制定本指引。

**第二条**税务师事务所及其涉税服务人员承办企业重组税收策划业务适用本指引。

**第三条** 实施企业重组税收策划业务中，税务师事务所及其涉税服务人员除应当遵循合法合理、客观独立、审慎胜任、诚实信用等基本原则外，还应根据业务性质坚持以下原则：

（一）特定目标原则

税务师事务所及其涉税服务人员承办企业重组税收策划业务，应以与委托人约定的委托目标为核心开展服务。

（二）合理商业目的原则

税务师事务所及其涉税服务人员承办企业重组税收策划业务，应基于委托人的合理商业目的，服务过程和服务成果不得单纯以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的，也不得向委托人建议只在形式符合税法规定，但与其经济实质不符的方式获取税收利益。

（三）诚信及保密原则。税务师事务所及涉税服务人员承办企业重组税收策划业务时，应当按照业务委托协议内容完整、真实地提供服务，并根据保密协议或业务委托协议中的保密条款内容为委托方提供的各项信息采取保密措施。

**第四条** 税务师事务所及其涉税服务人员提供企业重组税收策划服务，应当按照《国家税务总局关于采集涉税专业服务基本信息和业务信息有关事项的公告》（国家税务总局公告2017年第49号）、《关于进一步完善涉税专业服务监管制度有关事项的公告》（国家税务总局公告2019年第43号）要求，向税务机关报送《涉税专业服务机构（人员）基本信息采集表》和其他相关信息。

**第五条** 税务师事务所及其涉税服务人员提供企业重组税收策划服务，实行信任保护原则。存在以下情形之一的，税务师事务所及其涉税服务人员有权终止业务：

（一）委托人违反法律、法规及相关规定的；

（二）委托人提供不真实、不完整资料信息的；

（三）委托人要求违反本指引第三条的；

（四）其他因委托人原因限制业务实施的情形。

如已完成部分约定业务，应当按照协议约定收取费用，并就已完成事项进行免责性声明，由委托人承担相应责任，税务师事务所及其涉税服务人员不承担该部分责任。

**第六条** 税务师事务所及其涉税服务人员提供企业重组税收策划服务，应当遵循《税务师行业职业道德指引（试行）》的有关规定。

**第七条** 税务师事务所及其涉税服务人员应当遵循《税务师行业涉税专业服务程序指引（试行）》相关的规定，在接受企业重组税收策划业务委托前，项目负责人应当对委托人的情况进行了解和评估，充分评估委托人及其项目风险。重大项目应由税务师事务所主要业务负责人对项目负责人的评估情况进行评价和决策。

**第八条** 为确保企业重组税收策划业务顺利实施及业务质量，项目负责人应当根据项目的复杂程度、风险状况和时间要求等情况，遵循《税务师行业涉税专业服务程序指引（试行）》相关规定在实施企业重组税收策划业务前，编制企业重组税收策划总体业务计划和具体业务计划。

业务计划应确定工作目标、工作方案、时间安排、业务范围、人员分工、沟通协调、执行程序等事项。

**第九条**税务师事务所及其涉税服务人员提供企业重组税收策划服务，应当按照《税务师行业质量控制指引（试行）》、《税务师行业涉税专业服务程序指引（试行）》和《税收策划业务指引（试行）》执行业务承接、业务委派、业务计划、数据信息收集、分析适用法律法规、分析参考案例、设计策划方案、方案数据测算、对比分析、业务记录及业务成果等一般流程。

根据承接业务的简易程度，可以选择仅执行部分程序，但需保证已执行程序足以支撑方案制定以及结论。

## 第二章 业务定义与目标

**第十条**本指引所称企业重组税收策划业务，是税务师事务所依法接受委托，依据国家税收法律法规和政策及其他相关法律、法规规定，为委托人重组事项进行税收规划和安排，以达到管理税收成本，控制纳税风险，提高经营效益为目标的涉税服务业务。

**第十一条** 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）及其他相关税收法律法规，重组方式具体分为企业法律形式改变、债务重组、资产收购、股权收购、企业合并、企业分立、资产（股权）划转以及非货币性资产投资等方式。

实务中注意区分企业重组方式的概念在不同政策环境下的内涵和外延，以便正确使用相应的法律法规。

企业重组税收策划应根据企业特定需求目标，选择有利于达成委托事项结果的方式。

**第十二条** 项目负责人在执行重组税收策划业务时，应充分关注本指引关于重组方式分类与实际业务涉及的其他文件中关于重组方式的协调与统一。两者存在差异的，应区分为形式性差异或是实质性差异处理，并做如下处理：

**（一）**对于形式性差异，项目负责人应关注两者关于重组概念描述及重组交易分类等文本描述差异，通过梳理技术性或语言性差异影响，合理分析以适用本指引；

**（二）**对于实质性差异，项目负责人应关注两者对于重组规则要素、具体交易内容、重组目的等实质性差异，通过比较交易内容和对价支付方式等差异，分析适用重组规则，统一协调妥善处理以适用本指引。项目负责人在业务承接与实施时应充分考虑分属不同领域法律法规政策中重组形式和内容上的差异和风险。

**第十三条**企业重组税收策划具体涉及税种包括企业所得税、个人所得税、增值税、土地增值税、契税、印花税及税金及附加等。具体策划涉及的税种应根据委托需求目标确定。

**第三章  业务实施**

### 第一节 数据与信息收集

**第十四条**在进行数据与信息收集前，项目负责人应当考虑行业情况、业务模式、政策法规等因素，制定收集范围、收集口径及文档格式，要求委托人提供所需的相关资料。项目负责人书面列示资料清单，并告知委托人进行事前准备。

**第十五条** 数据与信息包括但不限于委托人企业组织构架、财务数据、纳税申报资料、内部管理信息和税法遵从度意愿等。对于资产收购、股权收购以及企业合并等涉及其他股权企业的，收集范围包括标的股权企业的数据与信息。

**第十六条**开展企业重组税收策划业务时，可以通过资料采集、问卷调查与现场访谈等方式，收集与重组税收策划项目相关的数据与信息。

**第十七条**  以资料收集方式向企业开展的数据与信息收集，需涵盖重组策划涉及的各纳税主体企业资料，重点关注与本次交易直接相关的相关数据与信息收集，具体包括但不限于以下内容：

（一）营业执照、章程、企业组织构架等资料；

（二）各年度审计报告、企业所得税年度纳税审核报告、委托方执行的财务会计制度、各年财务帐册明细以及与重组相关的评估报告；

（三）业务涵盖的税收种类及税率等基本税收政策；

（四）纳税申报表资料，包括增值税申报表、企业所得税申报表以及其他各类税务申报表等资料；

（五）享受税收优惠、财政补贴等财政、税务、审计等相关部门的执法文书；

（六）被税务机关等处罚的决定书等；

（七）涉及重组相关的主管部门批准文件、政府产业引导文件或指引等资料；

（八）涉及重组的企业股东会、董事会决议文件等资料；

（九）涉及重组相关业务合同、文件等资料；

（十）涉及重组的各项资产负债账面价值以及计税基础，包括应收款项、固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产以及存货等；

（十一）其他能确定各纳税主体企业税收状况的资料。

**第十八条** 以问卷调查与现场访谈方式向企业开展的数据与信息收集包括但不限于以下内容：

（一）委托重组交易事项具体目标、背景及服务需求；

（二）与重组交易事项直接相关的经营战略、发展规划、企业经营等资料；

（三）与重组交易事项相关的业务形态、模式及流程等资料；

（四）委托人及管理层对税收政策法规执行与遵从度，是否存在滥用税收政策规避纳税义务问题；

（五）其他与重组事项相关的信息。

**第十九条** 对资产收购、股权收购以及企业合并等涉及并入目标公司履行数据与信息收集时，除上述资料外，还需收集包括但不限于以下内容：

（一）目标公司经营过程中对税务政策法规遵从情况，是否存在逃税、欠税、漏税、少缴税款及其他潜在税收风险的情况；

（二）目标公司所执行适用的相关纳税政策及税收优惠是否得到了有关税务机关的认可，是否具有合法性、稳定性；

（三）目标公司设立是否具有合理商业目的，根据其存续时间、经营情况等判断是否属于专为避税设立的壳公司；

（四）其他需要收集的相关信息资料。

**第二十条**对所收集的数据与信息进行初步复核及整理，关注包括但不限于以下事项：

（一）审核收集的数据及信息在财务核算和纳税申报方面是否存在差错；

（二）分析收集的数据及信息是否恰当、真实和完整；

（三）分析收集的数据及信息是否与服务需求紧密契合，是否足够支撑方案制定。

**第二十一条**对委托人情况理解不充分导致的分歧，涉税服务人员应重新调查或与委托人进行讨论、确认。

对涉及委托人重要事项及重大经济利益等资料，可要求委托人签字和盖章确认。

### 第二节 分析适用法律法规及参考案例

**第二十二条** 收集分析有关企业重组税收政策法规，分析或了解出台背景、执行对象、执行条件以及执行流程，分析法规政策与服务需求的匹配程度和差异点。

**第二十三条** 收集重组策划涉及的各纳税主体企业所在地区域性税收政策以及税务机关税收执法环境等资料。

**第二十四条** 涉税服务人员根据具体服务目标收集的信息和资料，研读相关的税收政策、法规及税收协定条款，确定政策法规的引用方向和基础。

对相关税收法律法规理解不同所导致的分歧，可以向税务机关或者专家学者进行咨询及讨论。在与税务机关或者专家学者进行沟通前，应告知委托人，沟通时应注意对委托人信息保密。

**第二十五条** 根据案例背景、策划条件、执行过程、及财税管理部门判定结果等信息，寻找类似的重组税收策划案例信息，并与委托人的数据与信息及服务需求进行差异分析，以此作为方案设计参考。

### 第三节 设计策划方案

**第二十六条**依据收集的数据与信息，结合政策分析、参考的案例以及企业组织构架基础上，项目负责人设计可能存在的不同税收策划方案，分析和确定各项重组标的资产在不同重组方案下的各税种的税收成本、税收风险、资金需求及可操作性。

**第二十七条** 重组税收策划方案应尽可能详细地分步骤设计，并须明确提出方案实施的前置条件、政策依据、步骤顺序、实操要领等。

**第二十八条** 提供重组税收策划方案时，可根据目标实现及业务实际情况，选择重组方式。

**第二十九条**  选择法律形式改变税收策划方式时，应关注的重点包括但不限于以下事项：

（一）对利用公司、自然人、个体户、合伙企业以及个人独资企业股东身份而改变企业为有限责任公司的，视同企业进行清算、分配，股东重新投资成立新企业处理；

（二）对其他法律形式简单改变的，可直接变更税务登记，有关企业纳税事项由变更后企业承继。

**第三十条** 选择债务重组税收策划方式时，应关注的重点包括但不限于以下事项：

（一）充分理解债务重组的定义。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协议或者法院的裁定做出让步的事项。若按照双方协议或法院裁定，债权人实质未做出让步，只是将债权换成了其他资产，则不属于债务重组的范围。

（二）分解交易内容。债权转股权应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；以非货币资产清偿债务应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，确认相关资产转让的所得或损失。

（三）合理策划享受企业所得税递延纳税政策。企业债务重组确认的应纳税所得额符合条件的，可在5个纳税年度的期间内均匀计入各年度的应纳税所得额；对于债权转股权业务，债务清偿和股权投资两项业务暂不确认所得或损失。

**第三十一条** 选择资产收购税收策划方式时，应关注的重点包括但不限于以下事项：

（一）合理策划享受企业所得税递延纳税政策，对股权支付比例与收购资产比例符合特殊性税务处理条件的，转让企业（被收购企业）无需确认转让所得；

（二）资产收购选择特殊性税务处理，在重组后的连续12个月内，取得资产方不改变重组资产原来的实质性经营活动，转让企业（被收购企业）股东不转让所取得股权；

（三）合理利用整体并购策略，收购标的企业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，享受增值税优惠政策；

（四）合理利用作为非债权人收购破产企业土地、房屋权属时，安置员工达到一定比例，享受契税优惠政策；

（五）收购标的资产是否涉及不征税收入等税收优惠，关注税收优惠延续性。

（六）对于100%直接控制的居民企业母子公司之间以及受同一或相同多家母公司100%直接控制的子公司之间的资产收购，关注资产划转和资产收购的区别及适用性。

**第三十二条** 选择股权收购税收策划方式时，应关注的重点包括但不限于以下事项：

（一）合理策划享受企业所得税递延纳税政策，对股权支付比例与收购股权比例符合条件的，被收购企业股东无需确认股权转让所得，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企业所得税事项保持不变；

（二）股权收购若选择一般性税务处理，合理策划通过提前分配利润，将应税转让所得转为免税分配所得，降低股权转让税收成本。

（三）对于100%直接控制的居民企业母子公司之间以及受同一或相同多家母公司100%直接控制的子公司之间的股权收购，关注股权划转和股权收购的区别及适用性。

**第三十三条** 选择企业合并税收策划方式时，应关注的重点包括但不限于以下事项：

（一）合理策划享受税收优惠，符合条件的企业合并，享受企业所得税、增值税、契税及印花税等税收免征或递延纳税政策，除房地产企业外，合并双方可以享受免征土地增值税；

（二）合理策划亏损弥补事项，根据情况选择一般性税务处理或特殊性税务处理。对特殊性税务处理，被吸收合并企业亏损按限额在规定年度内由吸收合并方弥补；对一般性税务处理，被吸收合并方按清算、分配处理，股东按收回股权投资处理；

（三）合并选择特殊性税务处理，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，合并企业12个月内不改变被合并企业资产原来的实质性经营活动；

（四）合理策划增值税留抵税额结转，对被合并企业注销时留抵税额策划转移至合并方抵扣。

**第三十四条** 选择企业分立税收策划方式时，应关注的重点包括但不限于以下事项：

（一）合理策划享受税收优惠，对符合条件的企业分立事项，享受企业所得税、增值税、契税、印花税等税收免征或递延纳税政策，除房地产企业外，公司分立可以享受免征土地增值税；

（二）分立选择企业所得税特殊性税务处理，须满足分立企业在重组后的连续12个月内不改变资产原来的实质性经营活动，分立企业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。

**第三十五条** 选择资产（股权）划转税收策划方式时，应关注的重点包括但不限于以下事项：

（一）资产（股权）划拨特殊性税务处理对会计处理应符合相关规定。

（二）合理策划享受企业所得税递延纳税政策，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符合条件的，双方不确认所得；

（三）选择特殊性税务处理划转取得股权（资产），须满足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；

（四）合理策划享受企业接收股东划入资产作为资本金（包括资本公积）可以不计入收入总额的优惠政策；

（五）合理利用划转资产行为免征契税等税收优惠政策。

**第三十六条** 选择非货币性资产投资税收策划方式时，应关注的重点包括但不限于以下事项：

（一）合理策划享受以非货币性资产对外投资递延纳税政策，对以非货币性资产投资按公允价值计算确认转让所得，在不超过5个纳税年度分期均匀确认企业所得应纳税所得额；

（二）对外投资分期确认所得，投资项目5年内注销或转让的，应在注销或转让当年一次性确认所得；

（三）合理策划享受非货币资产对外投资土地增值税、契税等税收优惠政策。

### 第四节 方案数据测算及对比分析

**第三十七条**涉税服务人员根据重组策划方案，设置评价方案的试算指标，形成测算结果，以便对各个方案进行量化评价。

**第三十八条** 在试算过程中应就试算指标、计算方法、试算前提及试算假设与委托人进行沟通，并按照各因素对委托人的重要程度有侧重地进行试算与分析。

（一）设置测算指标：测算指标应体现重组税收策划方案的税收成本、纳税风险、经营效益等结果；

（二）进行测算并形成测算结果：制定表格、清晰简练文字描述等多样式呈现测算结果，以便委托人直观了解测算结果。

**第三十九条**  重组税收策划方案设计试算数据，应重点关注包括但不限于以下事项：

（一）策划方案确定计税基础及应纳税金额时，若存在税收法规政策与财务会计规定不一致的，应以税收法规政策为准。税收法律法规政策没有明确规定的，可参考财务会计规定；

（二）策划方案引用各项资产公允价值时，应为非关联双方在自愿和公平交易条件下所确定的价格。对于公允价值难以认定的，可参考引用评估公司等第三方中介机构的评估结果；

（三）策划方案设计中企业与其关联方之间业务往来的交易价格，应当按照与独立第三方的交易价格、交易方式等要素进行确认计量，不应直接以减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额为目标调整交易价格。

**第四十条** 对比分析是涉税服务人员从多维度评价分析策划方案的过程，体现服务成果的专业、客观及谨慎，通过对比方法展示不同策划方案的优势及不足，重点分析可能会阻碍企业重组正常推进，导致企业重组税收策划目标失败因素。

**第四十一条** 对比分析多方案试算结果，应体现方案税收成本，同时根据受托业务范围结合委托人提供的相关信息，分析各个策划方案对委托人的财务管理、资金成本等事项造成的影响，合理预估各个策划方案的管理成本和操作成本。

**第四十二条** 对比分析多方案政策适用性。结合政策法规解读策划成果，评价各个策划方案的适用性，分析其适用差距及贴合方法，突出税收政策适用性的风险评价，包括但不限于以下风险：

（一）重组税务备案风险。重组及其税务处理方案不符合主管税务机关政策执行口径，导致无法报请主管税务机关备案；

（二）不具备合理商业目的风险。重组交易无实质的商业目的，明显带有以减少、逃避税收为唯一或主要目的的嫌疑，被主管税务机关认定交易架构和交易方式安排不当；

（三）重组后税收政策延续风险。企业正在执行的税务政策、享受的税务优惠政策因重组因素不再继续符合政策导致重组效果出现折扣（方案失败）风险。

**第四十三条** 涉税服务人员将对比分析的结果进行归纳整理后，与委托人进行充分的沟通，关注策划成果与委托人经营目标的一致性，并经委托人认可。

**第四章 业务记录与成果**

**第四十四条**税务师事务所提供企业重组税收策划业务，应当遵循《税收策划业务指引（试行）》和《税务师行业涉税专业服务程序指引（试行）》相关的规定编制工作底稿与业务报告。

业务成果包括出具税收策划报告、方案分析文档、方案试算底稿等。

**第四十五条**企业重组税收策划报告包括封面、前言、背景、法规依据、策划方案、分析比较内容、实施取向以及附件等基本要素。

**第四十六条** 企业重组税收策划报告中背景资料是根据委托人所提供以及与委托人沟通后所掌握的数据信息，经过整理后提炼出与企业重组税收策划服务相关的内容情况，具体应包括但不限于以下内容**：**

（一）委托人基本信息情况；

（二）委托人的具体目标；

（三）其他与委托人直接相关服务内容情况事项。

**第四十七条** 企业重组税收策划报告中列明与服务内容相关法律法规条款，法律法规条款繁多时可以对其内容进行归纳后列示。

**第四十八条** 企业重组税收策划报告中应提出税收策划方案并分析比较内容，包括但不限于：

（一）列示不同策划方案下的主要分析过程、方案实施步骤、方案测算结果、优势及不足评价；

（二）列示不同策划方案风险提示，在对策划方案内容、实施取向以及分析过程列出风险提示，提醒报告使用人可能存在的风险和不确定性。

**第五章  附  则**

**第四十九条**本指引自2020年8月1日起试行。

### 附件1：

### 企业重组税收策划业务报告

### （参考示例）

报告号：

备案号：

一、封面示例

关于\_\_\_\_公司重组税收策划业务报告

\_\_\_\_税务师事务所

\_\_\_\_年\_\_\_\_月\_\_\_\_日

二、前言示例

（一）要点

１．敬语

２．简要过程或结论

３．事务所名称和日期

（二）示例

致：有限公司 敬启者

\_\_\_\_税务师事务所（以下简称“我们”）非常高兴接受贵公司的委托，对贵公司的资产重组提供税收策划专项服务，依据现行的法律法规对企业的重组方案进行纳税成本管理分析并提供专业的建议。我们在此向贵公司提交《重组税收策划业务报告》，供贵公司参考使用。

在我们工作期间得到了贵公司财务部的大力支持和协作，在此我们表示衷心感谢。

\_\_\_\_税务师事务所

\_\_\_\_年 \_\_\_\_月\_\_\_\_ 日

三、报告目录示例

（一）要点

１．逻辑清晰、简洁

２．目录名称与题目保持一致

３．页码与内容对应

（二）示例

目录

[第一章、关于本报告](#_Toc146597929) 1

[一、报告的背景](#_Toc146597930) 2

[二、报告的说明 3](#_Toc146597931)

[第二章、报告正文 7](#_Toc146597933)

[一、企业基本情况 4](#_Toc146597934)

[二、委托项目 4](#_Toc146597935)

[三、重组方案提供分析](#_Toc146597938) 4

[四、重组方案税负对比 9](#_Toc146597939)

[五、重组方案选择](#_Toc146597940) 9

[六、其他注意事项 10](#_Toc146597942)

[七、报告涉及税收文件汇总 10](#_Toc146597943)

 四、报告目的、报告限制用语示例

（一）要点

写明起草报告目的，如咨询报告背景，并不与业务委托书相冲突。

  报告中应向客户说明报告的使用、责任等重要方面的事项。

  （二）示例

1、报告目的

我们接受委托，对A公司的资产重组提供税收策划专项服务，依据现行的法律法规对企业的重组方案进行纳税成本管理分析并提供专业的建议。

2、报告限制

需要指出的是，我们的调查工作并非执行审计程序，因而不能亦不会提供与审计服务相同程序的保障，不会对获取的信息发表审计意见。我们的资料信息来源于公司提供的资料、访谈记录和公司管理层的口头说明与解释。

我们并没有执行任何审计性质的工作，也没有对本报告内的财务或其他资料执行任何核对或验证程序。因此，我们不对本报告内资料的准确性或完整性承担责任。

本报告分析结果仅供公司管理层内部决策参考使用，不得作为其他任何目的的引用或使用。

  五、报告正文语示例

（一）要点

写明起草报告企业基本情况，项目背景即服务需求等；

报告应说明筹划重组方案及对比分析过程及注意事项

（二）示例

1、企业基本情况

2、委托项目

3、资产重组方案

4、重组方案纳税成本对比分析

5、重组方案选择

6、重组其他需关注事项

7、重组税收策划报告参考税收政策

### 附件2：

### 报告参考示例

一、企业基本情况

A公司成立日期、营业执照、注册地址、法定代表人以及股权情况等资料。

二、委托项目

（一）项目背景

（二）服务需求

在满足公司经营目标的前提下，策划A公司账面资产（含土地、房屋和商标）以合理纳税成本方式转移至股东新成立的B公司。

三、资产重组方案

方案一：资产无偿划转+业务转移+股权交易模式

(一)方案描述

(二)流程图

(三) 纳税成本匡算

(四)方案分析

优势：

劣势：

方案二：非货币性资产出资+业务转移+股权交易模式

(一)方案描述

(二)流程图

(三)税费匡算

税费计算过程：

(四)方案分析

优势：

劣势：

方案三：整体资产带负债人员一并划转+业务转移+股权交易

(一)方案描述

(二)流程图

(三)税费匡算

(四) 方案分析

优势：

劣势：

四、重组方案税负对比分析

方案税负对比分析表

五、重组方案选择

六、重组其他需关注事项

七、重组税收策划报告参考税收政策

（一）企业所得税

（二）增值税

（三）土地增值税

（四）契税

（五）印花税

(六) 其他