

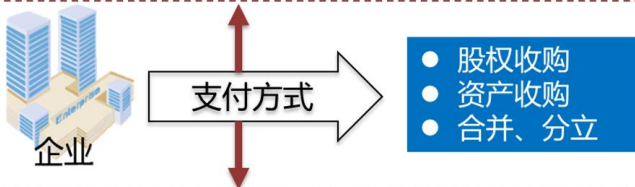
注册会计师 税法 教材精讲班

第五节 企业重组的所得税处理 一、企业重组的概念

1. 企业重组的概念	企业在日常经营活动以外发生的法律结构或经济结构重大改变的交易。包括企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等（重组交易具有非日常性）
2. 企业重组的支付对价形式	（1）股权支付，是指以本企业或其控股企业的股权、股份作为支付的形式 （2）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资产以及承担债务等作为支付的形式
3. 涉及到的计量	（1）计税基础（2）公允价值
4. 企业重组的分类	（1）一般重组（应税重组）（2）特殊重组（免税重组）

方式1：股权支付

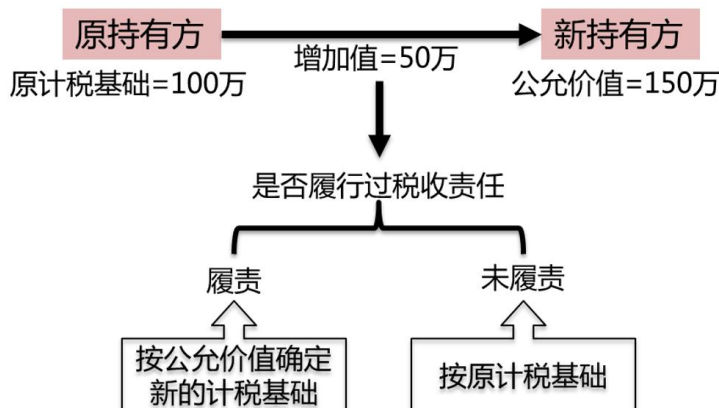
是指企业重组中购买、换取资产的一方支付的对价中，以本企业或其控股企业的股权、股份作为支付的形式



方式2：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

【理解】企业重组的所得税处理的规则强调了计税基础的税收责任，重组交易中的增加价值在履行过税收责任后才具有计税基础的地位。



二、企业重组的一般性处理方法

(一) 企业法律形式改变

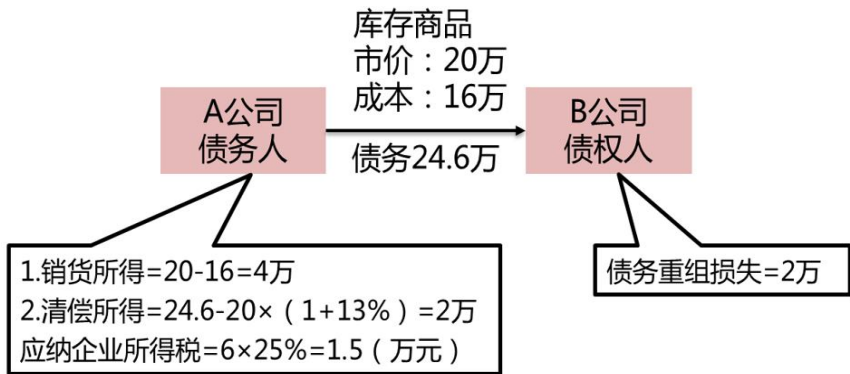
企业法律形式的改变	处理原则
1. 企业由法人转变为企业非法人组织	应视同企业进行清算、分配，股东重新投资成立新企业。企业的全部资产以及股东投资的计税基础均应以公允价值为基础确定
2. 将登记注册地转移至中国境外（包括港澳台地区）	
其他法律形式简单改变	企业所得税纳税事项（包括亏损结转、税收优惠等权益和义务）由变更后企业承继，但因住所变化而不符合税收优惠条件的除外

(二) 债务重组

【定义】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。

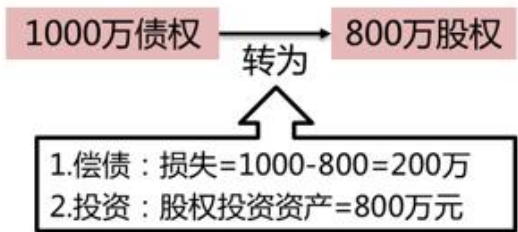
1. 以非货币资产清偿债务，应当分解为转让相关非货币性资产（视同销售）、按非货币性资产公允价值清偿债务两项业务，确认相关资产的所得或损失。

【例题】2022 年 2 月 A 公司与 B 公司达成债务重组协议，以一批存货抵偿所欠 B 公司的债务 24.6 万元，该批存货的账面成本为 16 万元，市场不含税销售价为 20 万元。甲公司的该项重组业务应纳企业所得税是多少？乙公司的债务重组损失是多少？（不考虑附加税费）



2. 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。

【例题】甲公司用 1000 万元的债权转为 800 万元股权。



3. 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。

(三) 股权收购和资产收购

【解释 1】股权收购，是指一家企业（收购企业）购买另一家企业（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。

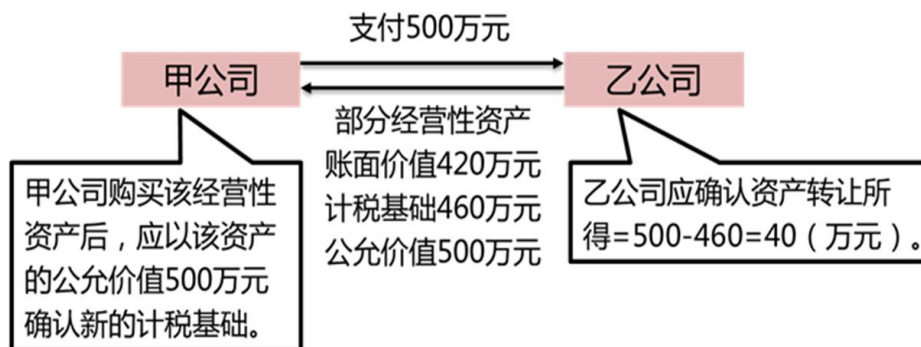
【解释 2】资产收购，是指一家企业（受让企业）购买另一家企业（转让企业）实质经营性资产的交易。受让

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。

方式	卖方（被收购方、转让方）	买方（收购方、受让方）
一般重组	1. 确认股权、资产转让所得或损失 2. 相关所得税事项原则上保持不变	以公允价值确定取得股权或资产的计税基础

【例题】2021年9月，甲公司以500万元的银行存款购买取得乙公司的部分经营性资产，甲公司购买乙公司该部分经营性资产的账面价值420万元，计税基础460万元，公允价值500万元。

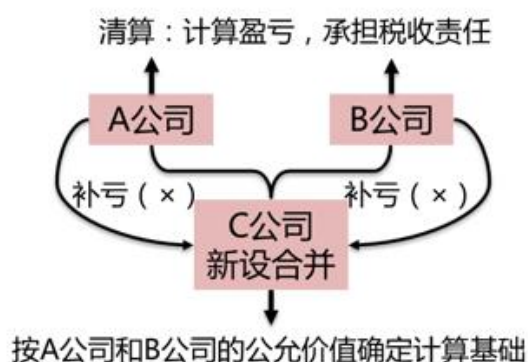
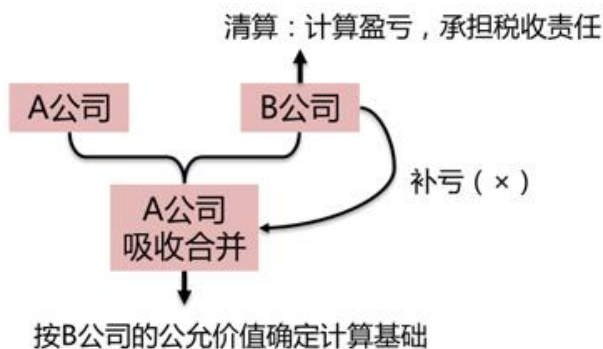
一般性税务处理方法的涉税处理：



（四）企业合并

【解释】是指一家或多家企业（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（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。

方式	卖方（被合并方）	买方（合并方）
一般重组	按清算进行所得税处理 【提示】 亏损不得在合并企业结转弥补	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



（五）企业分立

【解释】是指一家企业（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（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。

方式	卖方（被分立方）	买方（分立方）
一般重组	1. 对分出资产应按 公允价值 确认资产转让所得或损失 2. 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 3. 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	按 公允价值 确认接受资产的计税基础
【提示】企业分立各主体的亏损不得相互结转弥补		

三、企业重组的特殊性税务处理方法

（一）适用特殊性税务处理的条件

企业重组同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定：

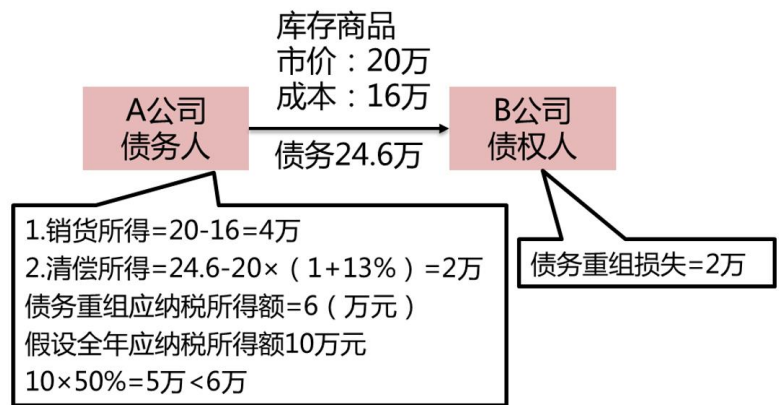
（一个目的，两个 12 月，两个比例）：

理解角度	具体内容
1 个目的	（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
两个 12 月	买方角度 （2）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
	卖方角度 （3）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
两个比例	控制 50% （4）被收购、合并或分立部分的资产或股权 不低于 50%
	股权支付 85% （5）股权支付额不低于交易 支付总额的 85%

（二）符合上述条件的，交易各方对其交易中的股权支付部分，可进行特殊性税务处理：

1. 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。



年度	应纳税所得额	应纳税额
第 1 年	1.2 万	1.2 × 25% = 0.3 万
第 2 年	1.2 万	1.2 × 25% = 0.3 万
第 3 年	1.2 万	1.2 × 25% = 0.3 万

第 4 年	1.2 万	$1.2 \times 25\% = 0.3$ 万
第 5 年	1.2 万	$1.2 \times 25\% = 0.3$ 万
合计	6 万	1.5 万

针对债转股，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。

【例题】甲公司用 1000 万元的债权转为 800 万元股权。

类别	一般性重组	特殊性重组
清偿债务	损失：200 万元	0
股权投资	计税基础：800 万元	1000 万元