# 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

2. 股权收购

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：

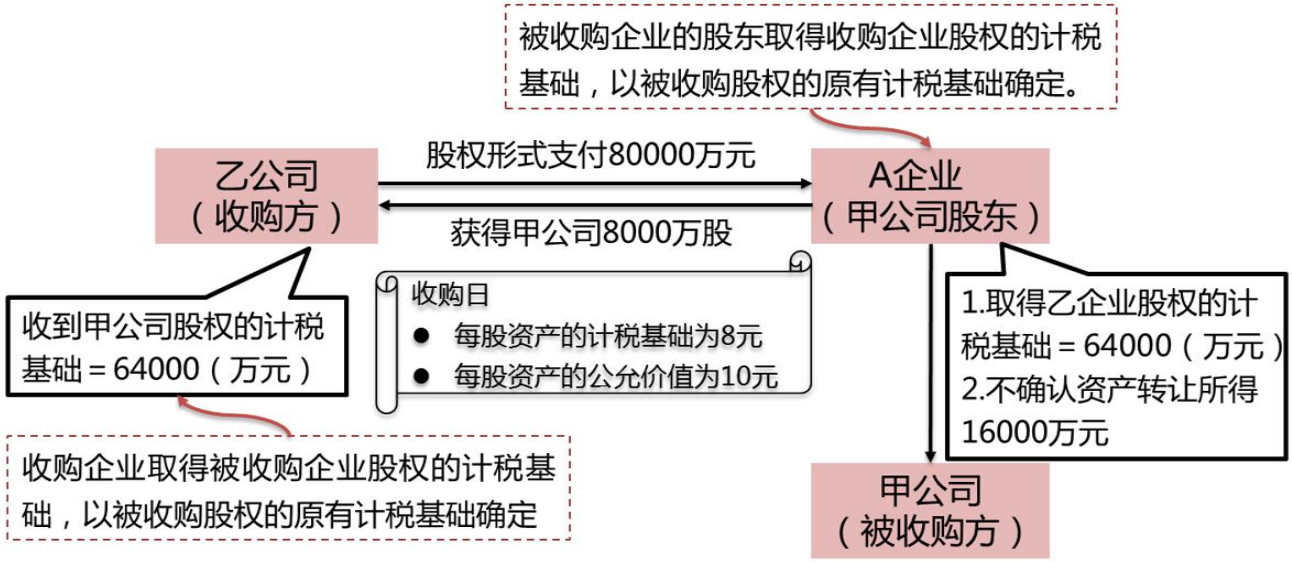
（1）被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定。

（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。

【例题】甲公司共有股权 10000 万股，将 80%的股权让乙公司收购，然后成为乙公司的子公司。假定收购日甲公司每股资产的计税基础为 8 元，每股资产的公允价值为 10 元。在收购对价中乙公司以股权形式支付 80000 万元。计算甲公司资产转让所得或损失和乙公司收到股权的计税基础。

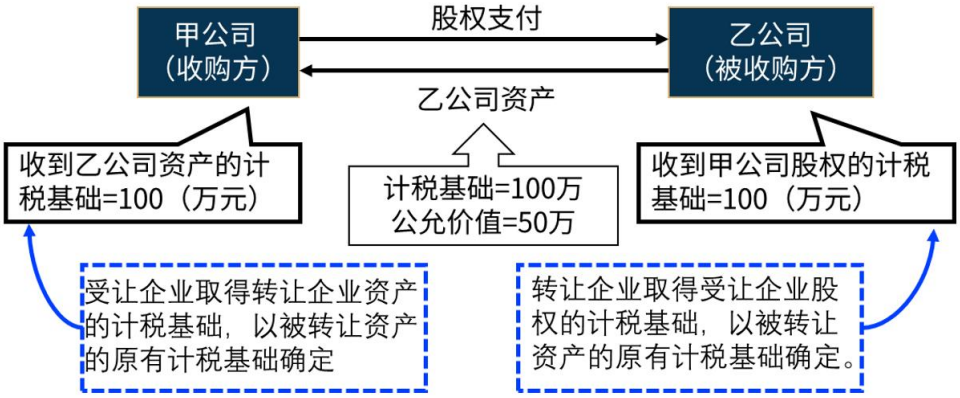
特殊性税务处理方法：




3. 资产收购

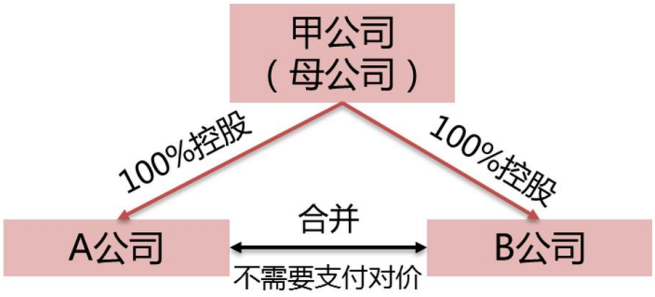
资产收购，受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的 50%，且受让企业在该资产收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%，可以选择按以下规定处理：

转让企业取得的股权和受让企业取得的资产，均按原有计税基础确定。



4.企业合并

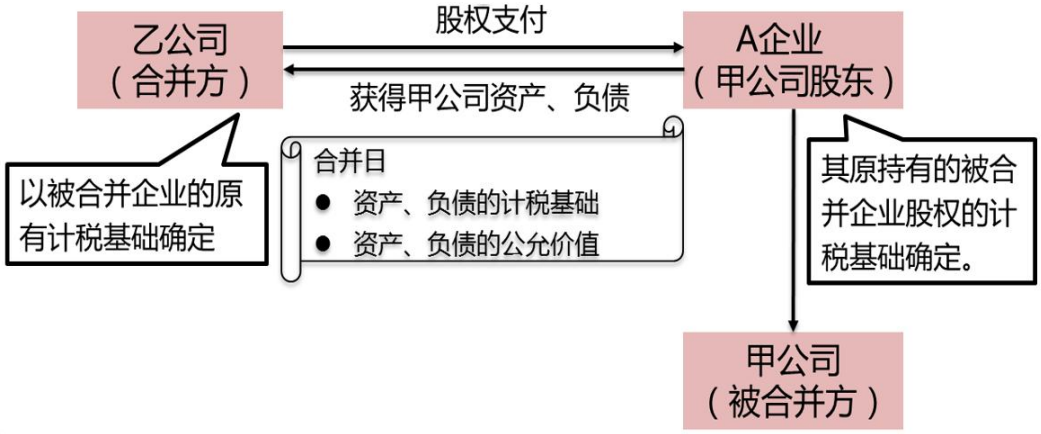
企业合并，企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%，以及同一控制下且不需要支付对价的企业合并。




可以选择按以下规定处理：

（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。




【提示 1】被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继。

【提示 2】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

【例题·单选题】2021 年 7 月甲企业以吸收方式合并乙企业，合并业务符合特殊性税务处理条件。合并时乙企业净资产账面价值 1100 万元，市场公允价值 1300 万元，弥补期限内的亏损 70 万元，年末国家发行的最长期限的国债利率为 4.5%。2021 年由甲企业弥补的乙企业的亏损额为（　　）万元。

A.3.15

B.49.50

C.58.50

D.70.00

【答案】C

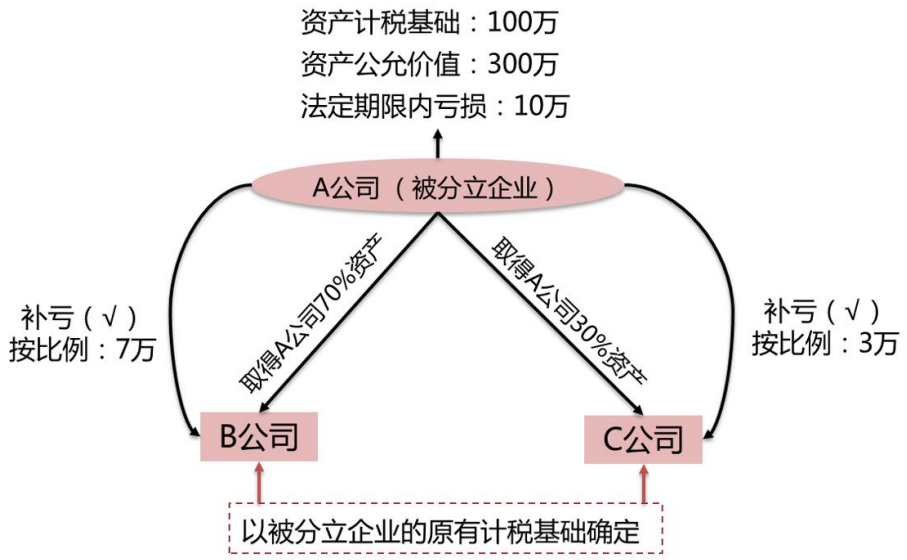
【解析】在符合特殊性税务处理的条件下，2021 年甲企业弥补乙企业的亏损额＝1300×4.5%＝58.50（万元）

5.企业分立

企业分立，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%，可以选择按以下规定处理：

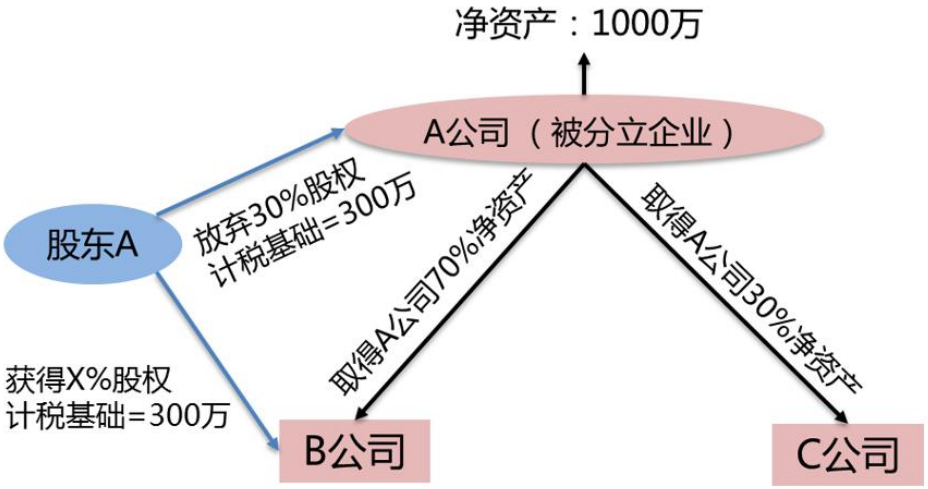
（1）分立企业接受被分立企业资产和负债的计税基础，以被分立企业的原有计税基础确定。

（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。



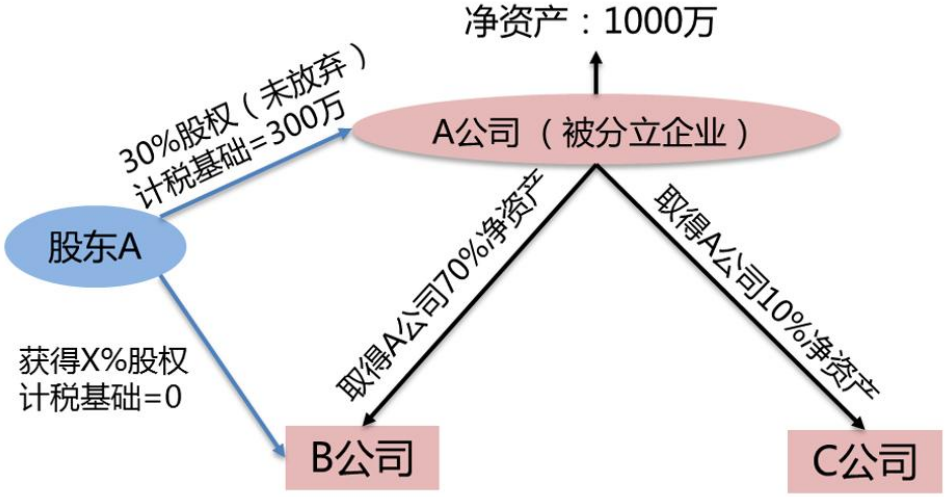

（3）被分立企业已分立出去资产相应的所得税事项由分立企业承继。

（4）被分立企业的股东取得分立企业的股权（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（简称“旧股”），“新股”的计税基础应以放弃“旧股”的计税基础确定。

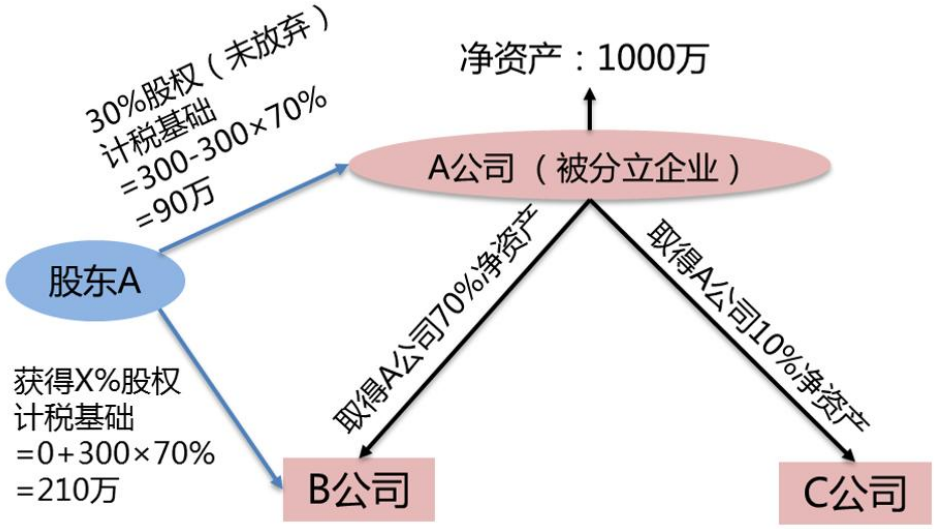



如不需放弃“旧股”，则其取得“新股”的计税基础可从以下两种方法中选择确定：

①直接将“新股”的计税基础确定为零；




②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。



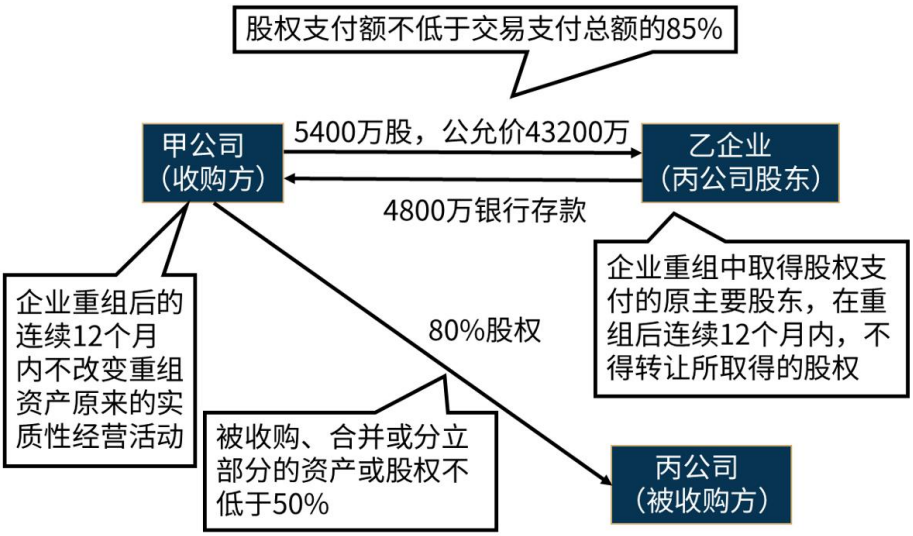

6. 非股权支付部分的税务处理

上述 1～5 中的交易各方暂不确认股权支付部分对应的资产转让所得或损失的，但非股权支付部分应确认相应的资产转让所得或损失。

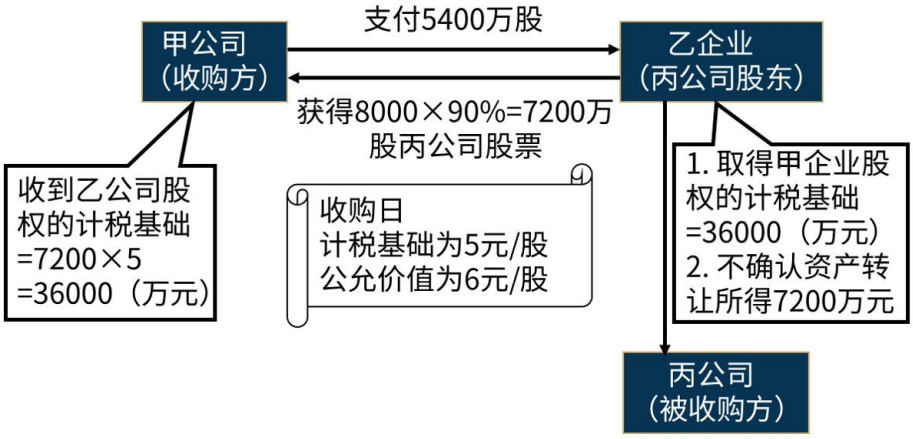
| 方式 | 支付对价方式 | 卖方 | 买方 |
|---|---|---|---|
| 特殊重组 | 非股权支付 | 按公允价值确认资产的转让所得或损失 | 按公允价值确认资产或负债的计税基础 |
| | 股权支付 | 不确认所得和损失 | 按原计税基础确认新资产或负债的计税基础 |
| | 非股权支付对应的资产转让所得或损失<br>=（被转让资产的公允价值－被转让资产的计税基础）×（非股权支付金额÷被转让资产的公允价值） | | |

【例题】甲公司与乙公司达成股权收购协议，甲公司以本公司公允价值为 8 元/股的 5400 万股和 4800 万元银行存款收购乙公司的全资子公司丙公司 80%的股份，从而使丙公司成为甲公司的控股子公司。丙公司共有股权 10000 万股，假定收购日丙公司每股资产的计税基础为 5 元，每股资产的公允价值为 6 元，交易各方承诺股权收购完成后 12 个月不改变原有经营活动。三个公司如何进行税务处理？甲、乙公司如何确定各自取得的股权的价格。

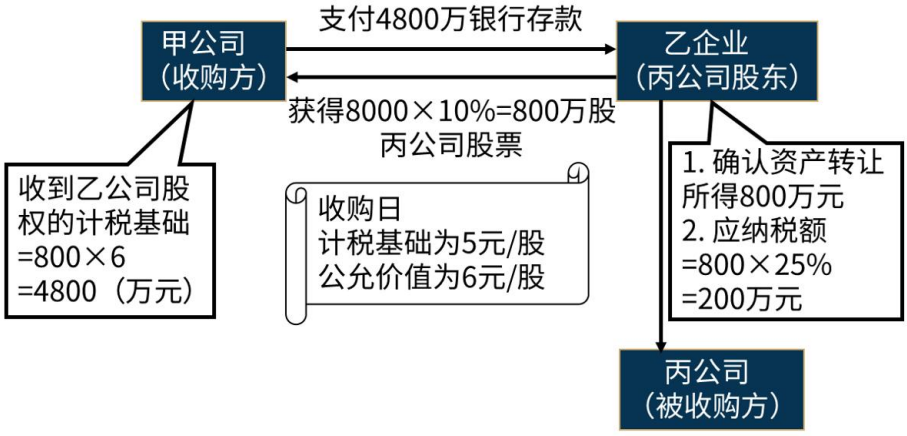
【答案】（1）适用特殊性税务处理条件



（2）特殊性税务处理（股权支付部分）

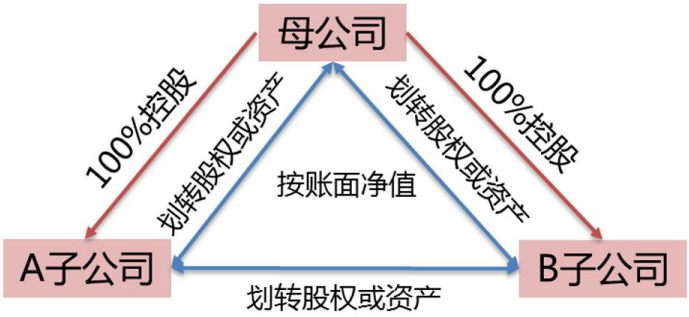



（3）特殊性税务处理（非股权支付部分）




7. 股权、资产划转特殊性税务处理规定

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。




| 同时符合以下条件 | 可以选择按以下规定进行特殊性税务处理 |
| --- | --- |
| （1）具有合理商业目的，不以减少、免除或推迟缴纳税款为主要目的<br>（2）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 | （1）划出方企业和划入方企业均不确认所得<br>（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<br>（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 |