

第一章 企业所得税

第六节 企业重组的所得税处理

一、企业重组

1. 企业重组是指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。

2. 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。

3. 非股权支付：以本企业的现金、银行存款、应收款项、本企业或其控股企业的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。

二、企业重组的一般性税务处理

（一）企业由法人转变为企业独资企业、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。

（二）企业债务重组，相关交易的处理

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、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。

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。

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）企业股权收购、资产收购重组交易的处理

1. 被收购方应确认股权、资产转让所得或损失；

2. 收购方取得股权或资产的计税基础应以公允价值为基础确定。

（四）企业合并

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。

（五）企业分立

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。

【单选题】依据企业所得税的相关规定，当企业分立事项采取一般性税务处理方法时，分立企业接受资产的计税基础是被分立资产的（ ）。

A. 公允价值 B. 账面价值 C. 账面净值 D. 评估价值

【答案】A

【解析】一般性税务处理规定，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。企业分立相关企业的亏损不得相互结转弥补。

【单选题】下列关于企业合并实施一般性税务处理的说法，正确的是（ ）。

- A. 被合并企业的亏损可按比例在合并企业结转弥补
- B. 合并企业应按照账面净值确认被合并企业各项资产的计税基础
- C. 被合并企业股东应按清算进行所得税处理
- D. 合并企业应按照协商价格确认被合并企业各项负债的计税基础

【答案】C

【解析】选项 A，被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补；选项 B、D，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。

三、企业重组的特殊性税务处理

（一）企业重组同时符合下列 5 个条件的，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. 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。
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。
4. 被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合规定的比例。
5. 重组交易对价中涉及股权支付金额符合规定比例。

（二）企业重组的特殊性税务处理方法

1. 企业债务重组

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。

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。

重组方式	特殊性税务处理条件	特殊性税务处理
2. 股权收购 资产收购	(1) 购买的股权（收购的资产）不低于被收购企业全部股权（转让企业全部资产）的 50% (2) 且股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%	对交易中一方取得股权支付：暂不确认有关资产的转让所得或损失；另一方按原计税基础确认新资产或负债的计税基础。对交易中非股权支付：确认所得或损失
		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) 另一方按公允价值确认资产或负债的计税基础
3. 合并	(1) 股权支付金额不低于其交易支付总额的 85% (2) 以及同一控制下且不需要支付对价的企业合并	合并中的亏损弥补被合并企业合并前的亏损可由合并企业弥补 补亏限额 = 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
4. 分立	(1) 被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权 (2) 且股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%	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

【单选题】甲企业以本公司价值 1350 万元的股权和 150 万元货币资金为对价，收购乙企业 80% 的经营性资产，该资产计税基础为 1000 万元。假设各方选择特殊性税务处理（不考虑其他税费），则乙企业应确认的资产转让所得是（ ）万元。

A. 0 B. 50 C. 400 D. 500

【答案】B

【解析】对于企业重组特殊性税务处理:交易中股权支付的部分,暂不确认有关资产的转让所得或损失;交易中非股权支付部分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。

乙企业应确认的资产转让所得= $[(1350+150)-1000] \times [150 / (1350+150)] = 50$ (万元)

【单选题】2021年10月甲企业吸收合并乙企业,该业务符合特殊性税务处理相关条件。合并日乙企业净资产账面价值1000万元、公允价值1200万元,五年内尚未弥补的亏损为60万元。假设年末国家发行的最长期限国债利率为4.5%,则甲企业可弥补的乙企业亏损限额是()元。

A. 0 B. 45 C. 54 D. 60

【答案】C

【解析】在特殊性税务处理情形下,被合并企业未超过法定弥补期限的亏损额可以结转到合并企业在限额内进行弥补,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 \times 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=1200 \times 4.5%=54(万元)。

【例题】甲企业共有股权1000万股,为了将来有更好的发展,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7元,每股资产的公允价值为9元。在收购对价中乙企业以股权形式支付6480万元,以银行存款支付720万元。

要求:请计算甲公司取得非股权支付额对应的资产转让所得或损失。

【答案】甲公司取得非股权支付额对应的资产转让所得= $(9-7) \times 1000 \times 80\% \times (720 \div 7200) = 160$ (万元)

四、股权、资产划转

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。

【多选题】下列对100%直接控制的居民企业之间按照账面净值划转资产,符合特殊性税务处理条件的税务处理,正确的有()。

- A. 划入方企业取得的被划转资产,应按其账面原值计算折旧时扣除
- B. 划入方企业取得被划转资产的计税基础以账面原值确定
- C. 划入方企业取得的被划转资产,应按其账面净值计算折旧扣除
- D. 划入方企业不确认所得
- E. 划出方企业不确认所得

【答案】CDE

【解析】划入方企业取得被划转资产的计税基础以账面净值确定。