

【知识点 4】企业重组的所得税处理的审核

<b>企业重组</b>	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。	
<b>债务重组</b>	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法院裁定书，就其债务人的债务作出让步的事项	
<b>股权收购</b>	A（收购企业）购买 B（被收购企业）股权，以实现对被收购企业控制	收购企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或者两者的组合
<b>资产收购</b>	A（受让企业）购买 B（转让企业）实质经营性资产	受让企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或者两者的组合
<b>合并</b>	A、B（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 C（合并企业）	
<b>分立</b>	A（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 B、C（分立企业）	

股权支付：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：以本企业的现金、银行存款、应收账款、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、企业重组的一般性税务处理方法

1. 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，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。

2. 企业债务重组，相关交易的处理规定：

（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。

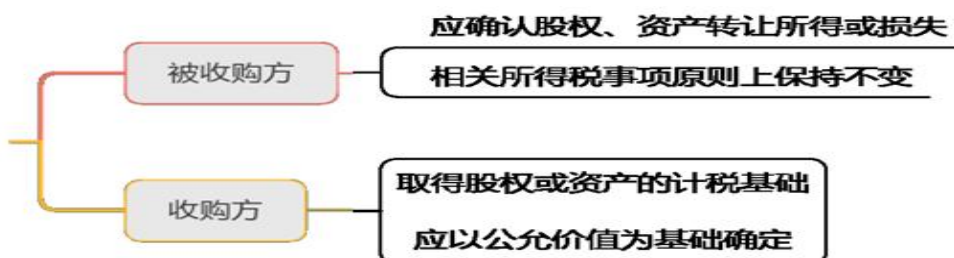
（2）发生债权转股权的，应当分解为债务清偿和股权投资两项业务，确认有关债务清偿所得或损失。

（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；

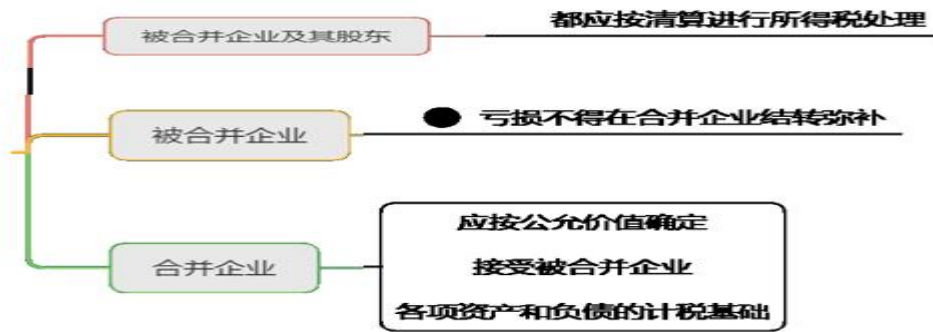
债权人应当按照收到的债务清偿额低于债权计税基础的差额，确认债务重组损失。

（4）债务人的相关所得税纳税事项原则上保持不变。

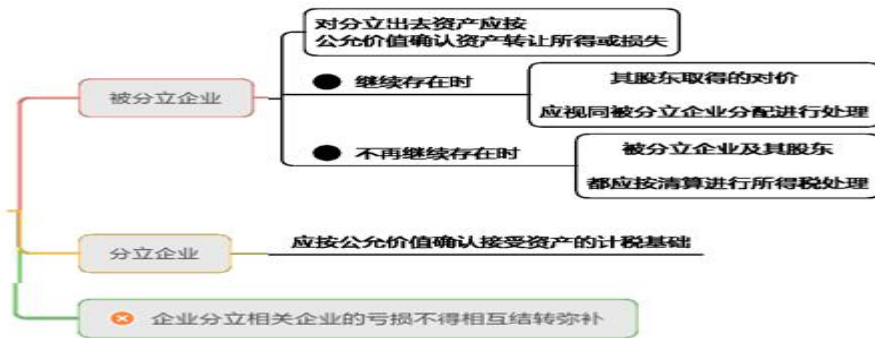
3. 企业股权收购、资产收购重组交易，相关交易应按以下规定处理：



4. 企业合并，当事各方应按下列规定处理：



5. 企业分立，当事各方应按下列规定处理：



【例题 1·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 BD：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。

【例题 2·单选题】下列关于企业资产收购重组的一般性税务处理的表述中，不正确的有（ ）。

- A. 被收购方应确认资产的转让所得或损失
- B. 收购方取得资产的计税基础应以公允价值为基础确定
- C. 被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变
- D. 受让方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

【答案】D

【解析】受让方取得转让企业资产的计税基础以被转让资产的公允价值为计税基础确定。

## 二、企业重组的特殊性税务处理方法

### 1. 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：

- (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、合并或分立部分的资产或股权比例（ $\geq 50\%$ ）符合规定的比例。
- (3) 重组交易对价中涉及股权支付金额符合规定比例（ $\geq 85\%$ ）。

- (4) 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。
- (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。

2. 企业重组符合特殊性税务处理条件的，交易各方对其交易中的股权支付部分，可按以下规定进行特殊性税务处理：

(1) 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。

(2) 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。

(3) 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。

(4) 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被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继。
- ③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。

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。

【例题 1·单选题】摩托车生产企业合并一家小型股份公司，股份公司全部资产公允价值为 5700 万元、全部负债为 3200 万元、未超过弥补年限的亏损额为 620 万元。

合并时摩托车生产企业给股份公司的股权支付额为 2300 万元、银行存款 200 万元。该合并业务符合企业重组特殊税务处理的条件且选择此方法执行。

截止当年年末国家发行的最长期限的国债利率为 6%。计算合并企业可弥补的被合并企业亏损限额（ ）万元。

- A. 100            B. 120            C. 150            D. 200

【答案】C

【解析】合并企业可弥补的被合并企业亏损限额=（5700-3200）×6%=150（万元）。

(5) 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（新股），如需部分或全部放弃原持有的被分立企业的股权（旧股），“新股”的计税基础应以放弃“旧股”的计税基础确定（放弃多少获取多少）。

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：

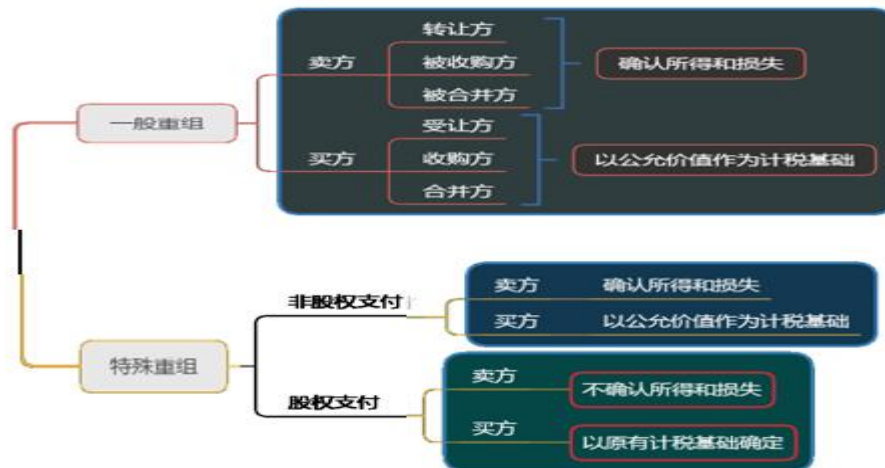
- a. “新股”的计税基础=0；

b. 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) 重组交易各方按上述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

$$= (\text{被转让资产的公允价值} - \text{被转让资产的计税基础}) \times (\text{非股权支付金额} \div \text{被转让资产的公允价值})$$



【例题 2·计算题】甲公司共有股权 10000 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 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 72000 万元，以银行存款支付 8000 万元。

按特殊性税务处理方法，计算：

- (1) 甲公司资产转让所得或损失
- (2) 乙公司收到股权的计税基础
- (3) 应纳税所得额调整金额

【答案】

(1) 甲公司取得非股权支付额对应的资产转让所得 = (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) = (80000 - 64000) × (8000 ÷ 80000) = 16000 × 10% = 1600 (万元)

(2) 乙公司收到股权的计税基础 = 7200 × 8 + 8000 = 65600 (万元)

(3) 纳税调减所得额 = (80000 - 64000) - 1600 = 14400 (万元)