

第五节 企业重组的所得税处理

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：

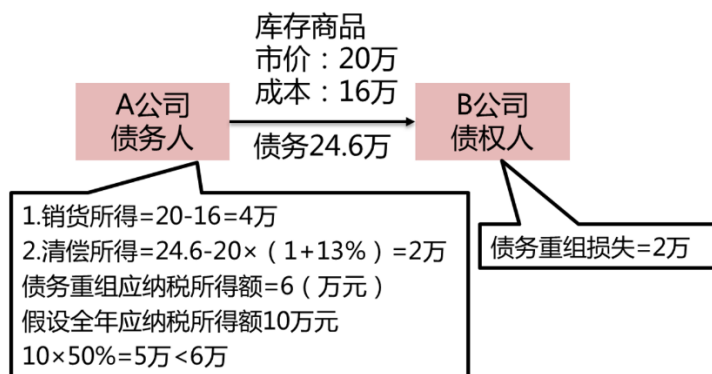
(一个目的，两个 12 月，两个比例)：

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 × 25% = 0.3 万
第 5 年	1.2 万	1.2 × 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

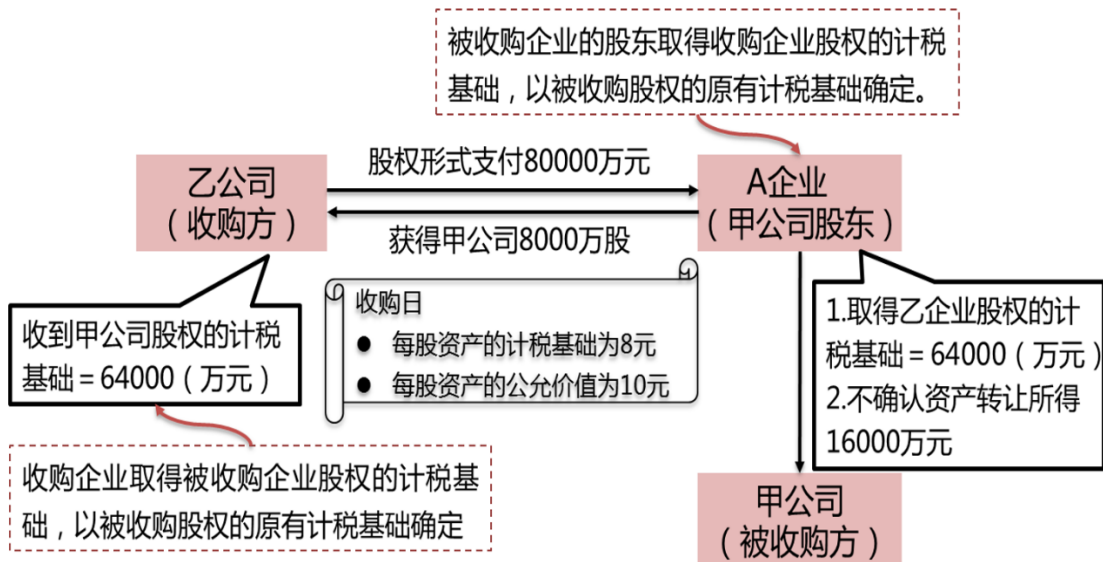
2. 股权收购

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：

- 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。
- 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。
- 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：



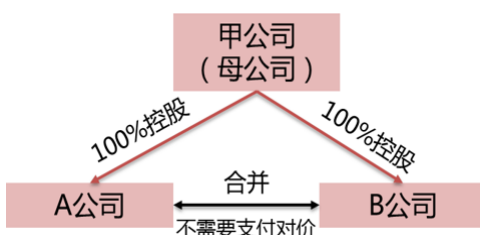
3. 资产收购

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。

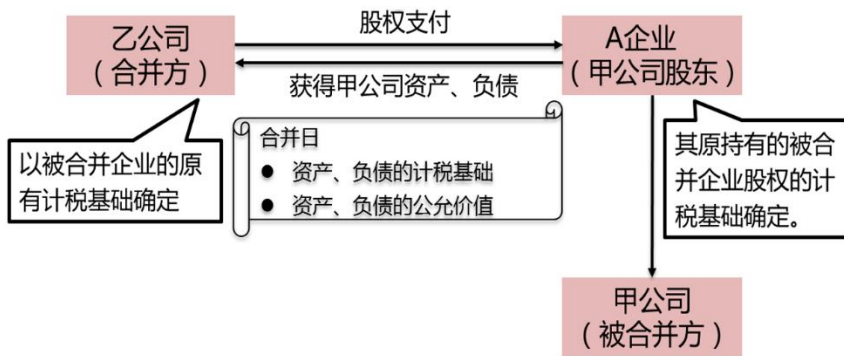
4. 企业合并

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】 2023 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%。2023 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，2023 年甲企业弥补乙企业的亏损额=1300×4.5%=58.50（万元）