

## 第六节 企业重组的所得税处理

### （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。
3. 被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变

【例题】20X4年11月A公司共有股权10000万股，被B公司收购80%的股权，成为B公司的子公司。假定收购日A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B公司以银行存款支付80000万元。该企业重组业务按一般性税务处理方法，计算A公司资产转让所得和B公司取得股权的计税基础。

#### 【答案】

(1) A公司资产转让所得=10000×(10-8)×80%=16000(万元)

(2) B公司取得股权的计税基础应以公允价值为基础确定，即10000×10×80%=80000(万元)。

### （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。

【单选题】企业合并适用一般性税务处理方法时，说法错误的是（ ）。（2020年）

- A. 被合并企业亏损不得在合并企业结转弥补
- B. 被合并企业合并前相关所得税事项由合并企业承继
- C. 合并企业按公允价值确定接受被合并企业各项资产的计税基础
- D. 被合并企业及其股东都按清算进行所得税处理

答案：B

解析：本题考核企业重组的一般性税务处理方法。一般性税务处理方法下，企业合并，当事各方应按下列规定处理：（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。

## 5 企业分立相关企业的亏损不得相互结转弥补。

知识点：企业重组的特殊性税务处理方法

（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. 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。
3. 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。
4. 重组交易对价中涉及股权支付金额符合规定比例。
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。

（二）企业重组符合上述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。

**【注意】** 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。

**【单选题】** 2023 年 6 月，甲企业对乙企业进行企业合并，且为同一控制下不需要支付对价的企业合并，被合并乙企业以前年度未弥补的亏损 400 万元，净资产的计税基础 2000 万元、公允价值为 4000 万元，截止合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率为 4%，该业务符合特殊性税务处理，则 2023 年合并企业可以弥补的被合并乙企业以前年度亏损的限额为（ ）万元。（2023 年）

- A. 0
- B. 160
- C. 80
- D. 400

答案：B

解析：可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额=4000×4%=160（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(以下简称“新股”),如需部分或全部放弃原持有的被分立企业的股权(以下简称“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:

直接将“新股”的计税基础确定为零;

或者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第(1)至(5)项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=(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)

**【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)

(三)企业发生涉及中国境内与境外之间(包括港、澳、台地区)的股权和资产收购交易,除应符合上述“1.适用特殊性税务处理的条件”外,还应同时符合下列条件,才可选择适用特殊性税务处理规定:

(1)非居民企业向其 100%直接控股的另一非居民企业转让其拥有的居民企业股权,没有因此造成以后该项股权转让所得预提税负担变化,且转让方非居民企业向主管税务机关书面承诺在 3 年(含 3 年)内不转让其拥有受让方非居民企业的股权。

(2)非居民企业向与其具有 100%直接控股关系的居民企业转让其拥有的另一居民企业股权。

(3)居民企业以其拥有的资产或股权向其 100%直接控股的非居民企业进行投资。

(4)财政部、国家税务总局核准的其他情形。

**【注意】**

上述第(3)项所指的居民企业以其拥有的资产或股权向其 100%直接控股关系的非居民企业进行投资,其资产或股权转让收益如选择特殊性税务处理,可以在 10 个纳税年度内均匀计入各年度应纳税所得额。

知识点: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。