

第六节 企业重组的所得税处理

4. 企业合并

特殊性税务处理条件	具体处理方式
企业股东在合并发生时取得的股权支付金额不低于交易支付总额的 85%	同一控制下： 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
企业股东在合并发生时取得的股权支付金额不低于交易支付总额的 85%	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，甲企业与乙企业发生属于同一控制下且不需要支付对价的吸收合并。甲企业被合并前弥补的以前年度亏损 400 万元，净资产原有计税基础 2000 万元，公允价值 4000 万元。假定当年末国家发行的最长期限国债利率 4%。本次合并选择特殊性税务处理，乙企业 2023 年可以弥补的甲企业以前年度亏损限额是（ ）万元。（2023 年）

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

答案：B

解析：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=4000×4%=160（万元）。

【单选题】2018 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且选择特殊性税务处理。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%，则甲企业当年可弥补的乙企业亏损限额是（ ）万元。（2019 年）

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

答案：C

解析：可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额=1200×4.5%=54（万元）。

【单选题】下列有关企业合并的说法中，符合企业所得税特殊性税务处理规定的是（ ）。（2011 年）

- A. 被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继
- B. 被合并企业未超过法定弥补期限的亏损额不能结转到合并企业
- C. 被合并企业可要求合并企业支付其合并资产总额 75%的货币资金
- D. 被合并企业股东取得合并企业股权的计税基础以市场公允价值确定

答案：A

解析：选项 B：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×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；选项 C：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%，也就是说货币资金支付比例不能高于 15%；选项 D：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，而不是公允价值。

5. 企业分立

特殊性税务处理条件	具体处理方式
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分立时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%	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
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分立时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%	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
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分立时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%	如不需放弃旧股，则其取得的新股的计税基础可从以下两种方法中选择确定： a. 直接将新股的计税基础确定为零； 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

【小结 1】一般与特殊税务处理的比较

一般性税务处理的核心是：对重组交易中不论采用股权支付还是非股权支付，都要对公允价值中大于原计税基础的所得进行确认，缴纳企业所得税。之后企业的资产才能以公允价值作为新的计税基础。

特殊性税务处理的核心是：对重组交易中，股权支付的部分，暂不确认所得或损失，不缴纳所得税，只对非股权支付的部分，确认所得或损失，计算缴纳所得税。

【小结 2】股权收购、资产收购、企业合并、企业分立的特殊性税务处理：

对价	转让方	受让方
股权支付（特殊）	不确认所得和损失	原有计税基础确定
非股权支付（一般）	确认所得和损失	公允价值作为计税基础

【单选题】甲公司收购乙公司股权 200 万股中的 80%，收购日乙公司每股资产的计税基础为 5 元，每股资产的公允价值为 10 元，在收购对价中甲公司以股权形式支付了 1440 万元，其余以银行存款付讫。乙公司取得非股权支付额应确认的股权受让所得为（ ）万元。（2020 年）

- A. 800
- B. 80
- C. 144
- D. 720

答案：B

解析：被转让资产的公允价值=200×80%×10=1600（万元），非股权支付金额=1600-1440=160（万元），乙公司取得非股权支付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）=（10-5）×200×80%×160/1600=80（万元）。

【多选题】甲股份公司共有股权 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。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，在收购对价中乙公司以股权形式支付 6480 万元，以银行存款支付 720 万元。该股权收购业务符合企业重组特殊性税务处理的条件且选择此方法执行。下列对于此项业务企业所得税税务处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 非股权支付额对应的资产转让所得为 160 万元
- B. 非股权支付额对应的资产转让所得为 72 万元
- C. 甲公司取得乙公司股权的计税基础为 5040 万元

D. 乙公司取得甲公司股权的计税基础为 5760 万元

E. 此项业务暂不确认股权转让所得

答案：ACD

解析：该股权收购中乙公司股权支付金额占交易支付总额的比例（股权支付比例） $=6480 \div (6480+720) \times 100\%=90\%$ ，非股权支付比例 $=100\%-90\%=10\%$ 。（1）非股权支付对应的资产转让所得 $=（被转让资产的公允价值-被转让资产的计税基础） \times （非股权支付金额 \div 被转让资产的公允价值）=1000 \times 80\% \times (9-7) \times 10\%=160$ （万元）。（2）甲公司取得乙公司股权的计税基础 $=1000 \times 80\% \times 90\% \times 7=5040$ （万元）。（3）乙公司取得甲公司股权的计税基础 $=720+1000 \times 80\% \times 90\% \times 7=5760$ （万元）。

【考点 3】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账面净值确定。
3. 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。