

第六节 企业重组的所得税处理

【考点 2】企业重组的特殊性税务处理 ★★

一、特殊性税务处理的前置条件（1 个目的、2 个比例、2 个连续）

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；（重组目的合理）
2. 被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合税法规定的比例。（50%）
3. 重组交易对价中涉及的股权支付金额符合规定的比例。（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经营活动。（保持经营的连续性，不能改变原有用途和业务性质）
5. 企业重组中取得股权支付的原主要股东（是指原持有转让企业或被收购企业 20%以上股权的股东），在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。（保持股权的连续性）

二、五种重组的特殊性税务处理的规定

1. 债务重组

特殊性税务处理条件	具体处理方式
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	①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。 ②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。 ③企业的其他相关所得税事项保持不变。

【例题】甲公司因经营困难，欠乙公司应付账款 1000 万元，逾期无法偿还。2023 年双方达成债务重组协议：乙公司同意甲公司以公允价值 600 万元的存货清偿全部债务。

甲公司债务重组确认的应纳税所得额为 400 万元，甲公司 2023 年应纳税所得额为 700 万元（含债务重组所得 400 万元）。

【分析】

甲公司（债务人）

2023 年：债务重组所得 400 万元暂不计入当年应纳税所得额。

2024-2028 年：每年均匀计入 80 万元，每年应纳税所得额 = 当年经营所得 + 80 万元。

乙公司（债权人）

确认债务重组损失 400 万元，按规定在当年企业所得税前扣除（需符合资产损失扣除条件）。

2. 股权收购

特殊性税务处理条件	具体处理方式
①收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的 50%	①被收购企业的股东→取得收购企业的股权计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定
②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%	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

【提示】收购方支付对价同时包括股权支付部分和非股份支付部分时：

- （1）非股权支付比例 = 非股权支付金额 ÷ 被转让资产的公允价值
- （2）收购方在确认收购的资产或股权的计税基础 = 收购的资产或股权的原有计税基础 × 股权支付的比例 + 非股份支付的公允价值
- （3）被收购方的非股权支付部分要确认资产转让所得或损失 = （公允价值 - 计税基础）× 非股权支付比例
- （4）被收购方确认取得收购方股权的计税基础 = 被转让资产或股权的原有计税基础 × 股权支付的比例

【例题】A 公司持有 M 公司 60%的股权，该部分股权的计税基础为 1000 万元，公允价值为 6000 万元。B 公司为拓展业务领域、实现产业链整合，有意收购 A 公司持有的 M 公司股权。

在此次股权收购交易中，B 公司向 A 公司支付自身价值 5400 万元的股权（占交易支付总额的 90%）以及 600 万元现金（占交易支付总额的 10%），以此来换取 A 公司持有的 M 公司 60%股权。

【分析】

1. 被收购企业股东（A 公司）：

（1）股权支付部分——暂不确认股权转让所得，即 5400 万元对应的股权转让所得暂不确认。

（2）非股权支付（600 万元现金）对应的资产转让所得需进行确认。

①首先计算全部股权转让所得为 $6000-1000=5000$ 万元

②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）= $(6000-1000) \times (600 \div 6000) = 500$ 万元，这 500 万元应计入当期应纳税所得额缴纳企业所得税。

（3）A 公司取得 B 公司股权的计税基础，以被收购股权（M 公司 60%股权）的原有计税基础确定。A 公司取得 B 公司股权的计税基础=被收购股权的原有计税基础×股权支付比例= $1000 \times 90\% = 900$ 万元。