

第五节 企业重组的所得税处理

三、重组符合特殊性税务处理

债务重组	<p>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</p> <p>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</p>
股权划转资产划转	<p>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：</p> <p>1. 划出方企业和划入方企业均不确认所得</p> <p>2. 划入方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</p> <p>3. 划入方企业取得的被划转资产，按其原账面净值计算折旧扣除</p>
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%
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%
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
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%

【提示 1】上述事项的税务处理方法

交易中股权支付部分	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	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)

举例：甲以公允价值 6300 万元的股权和 700 万元的货币资金为对价收购乙 70% 的股权，收购日乙公司被收购部分股权的计税基础为 5400 万元、公允价值为 7000 万元。各方选择特殊性税务处理。

$$\begin{aligned} \text{乙应确认的所得} &= (7000 - 5400) \times 700 \div (6300 + 700) \\ &= 160 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

【提示 2】合并中的亏损弥补

被合并企业合并前的亏损可由合并企业弥补，但不得超过规定限额，超过部分不能弥补。

补亏限额 = 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

净资产公允价值 = 全部资产公允价值 - 全部负债

举例：甲合并乙，乙全部资产公允价值为 8000 万元、全部负债公允价值为 3000 万元、未超过弥补年限的亏损额为 185 万元，当年国家发行的最长期限国债年利率为 5%。甲当年会计利润为 200 万，假定无其他调整事项，该业务采用特殊税务处理方法，计算甲的应纳税所得额。

$$\text{补亏限额} = (8000 - 3000) \times 5\% = 250 \text{ (万元)},$$

补亏限额大于实际亏损 185 万元，可弥补亏损 185 万元，

$$\text{补亏后的应纳税所得额} = 200 - 185 = 15 \text{ (万元)}.$$

【提示 3】分立中的亏损弥补

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。

【例题·多选题】（2023 年）下列股权收购业务相关条件中，属于适用企业所得税特殊性税务处理的必备条件有（ ）。

- A. 企业重组后连续 12 个月不改变重组资产原来的实质性经营活动
- B. 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
- C. 取得股权支付的原主要股东，重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权
- D. 收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的 50% 且收购发生时股权支付金额不低于交易总额的 85%

答案： ABCD

解析： 上述选项均属于适用企业所得税特殊性税务处理的必备条件。

【例题·单选题】（2023 年）2023 年 5 月，甲公司以公允价值 2200 万元的股权和 200 万元的货币资金为对价，收购乙公司 60% 股权，收购日乙公司全部股权的计税基础为 3500 万元、公允价值为 4000 万元。各方选择特殊性税务处理，乙公司取得非股权支付部分对应的资产转让所得为（ ）万元。

- A. 25
- B. 200
- C. 275
- D. 300

答案： A

解析： 乙公司取得非股权支付部分对应的资产转让所得 = $(2200 + 200 - 3500 \times 60\%) \times 200 \div (2200 + 200) = 25$ （万元）。

【提示】 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·单选题】(2022年)甲企业2023年5月接受100%控股母公司乙无偿划转的一条生产线,该生产线原值为3000万元,已按税法规定计提折旧800万元,其市场公允价值为2600万元。该业务符合特殊性税务重组条件,企业选择采用特殊性税务处理。该项生产线的计税基础是()万元。

- A. 800
- B. 2200
- C. 2600
- D. 3000

答案: B

解析: 甲公司接受无偿划转生产线的计税基础 $=3000-800=2200$ (万元)。对100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产,且选择采用特殊性税务处理的,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。