

第六节

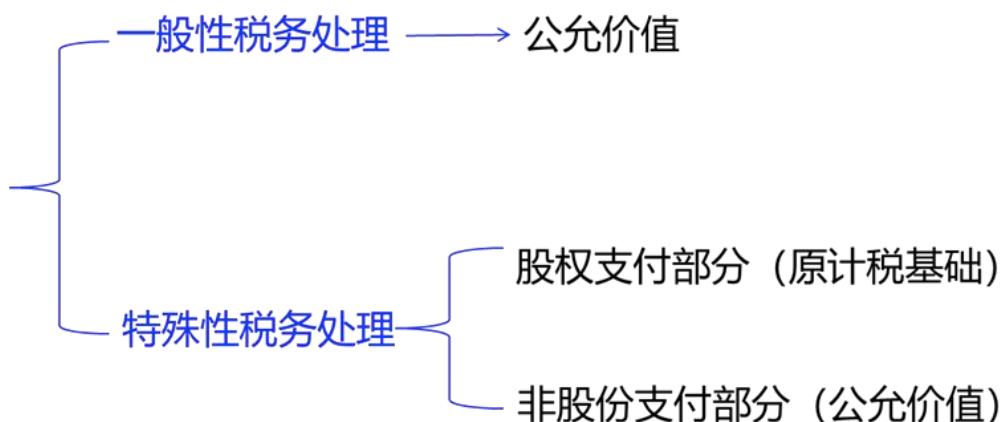
企业重组的所得税处理

一、企业重组的概念

企业重组：是指企业在**日常经营活动以外**发生的法律结构或经济结构重大改变的交易，包括企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等。

股权支付：企业重组中购买、换取资产的一方支付的对价中，以**本企业或其控股企业**的股权、股份作为支付的形式。

非股权支付：以本企业的现金、银行存款、应收账款、本企业或其控股企业股权和股份以外的有价证券、存货、固定资产、其他资产以及承担债务等作为支付的形式。



二、企业重组的一般性税务处理

(一) 法律结构或经济结构改变

企业由法人转变为个人独资企业、合伙企业等非法人组织，或将登记注册地转移至中华人民共和国境外（包括港澳台地区），应**视同**企业进行清算、分配，股东重新投资成立新企业。企业的全部资产以及股东投资的计税基础均应以公允价值为基础确定。

(二) 债务重组

1. 以非货币资产清偿债务，应当分解为转让相关非货币性资产、按非货币性资产公允价值清偿债务两项业务，确认相关资产的所得或损失。
2. 发生债权转股权的，应当分解为**债务清偿**和**股权投资**两项业务，确认有关债务清偿所得或损失。
3. 债务人应当按照支付的债务清偿额低于债务计税基础的差额，确认债务重组所得；债权人应当按照收到的债务清偿额低于债权计税基础的差额，确认债务重组损失。

【举例】A 与 B 达成债务重组协议，A 以一批库存商品抵偿所欠 B 公司一年前发生的债务 180 万元，该批库存商品的账面成本为 130 万元，市场不含税销售价为 140 万元，该批商品的增值税税率为 13%。假定适用企业所得税税率 25%，城市维护建设税和教育费附加不予考虑。计算 A 企业的该项重组业务应纳企业所得税。

答案：①资产转让收益=140-130=10（万元）

②债务重组收益=180-（140+140×13%）=21.8（万元）

③应纳税所得额=（10+21.8）×25%=7.95（万元）

（三）股权收购、资产收购、企业合并、分立

	卖方	买方
主体	被合并方、被分立方、被收购方、转让方	合并方、分立方、收购方、受让方
处理	确认所得和损失	公允价值作为计税基础
	【提示】被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补，企业分立相关企业的亏损不得相互结转弥补	

【举例】A公司以500万元的银行存款购买B公司的一整套完整生产线，该生产线在B公司的计税基础为450万元，公允价值为500万元。

A公司（收购方/受让方）的税务处理：A购买该资产后，应以500万元公允价值作为该资产的计税基础。

B公司（被收购方/受让方）的税务处理：应确认资产转让所得=500-450=50（万元）。

1. 股权收购、资产收购

被收购方	收购方
（1）应确认股权、资产转让所得或损失；（2）被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变	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

2. 企业合并

被合并方	合并方
（1）被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理（2）被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补	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

3. 企业分立

被分立方	分立方
（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）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。（3）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	（1）分立企业应按公允价值确认接受资产的计税基础。【提示】企业分立相关企业的亏损不得相互结转弥补

【多选题】（2024年）下列关于企业分立一般性税务处理的说法，正确的有（ ）。

- A. 被分立企业不再继续存在时，被分立企业及其股东应按清算进行所得税处理
- B. 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
- C. 企业分立相关企业的亏损可以相互结转弥补
- D. 分立企业应按公允价值确认接受资产的计税基础
- E. 被分立企业对分立出去的资产应按公允价值确认资产转让所得或损失

答案：ABDE

解析：一般性税务处理下，企业分立相关的企业亏损不得相互结转弥补，故选项C表述有误。

三、企业重组的特殊性税务处理

（一）适用条件

企业重组同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定：

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. 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。
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。
4. 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。（如收购比例达 50%）
5. 重组交易对价中涉及股权支付金额符合规定比例。（如股权支付比例达 85%）

（二）具体规定

情形	具体规定
债务重组	（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（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。企业的其他相关所得税事项保持不变

（二）具体规定

情形	具体规定				
股权收购、资产收购、企业合并、分立	<table><tr><td>买方（合并方、分立方、收购方、受让方）</td><td>（1）股权支付部分：原有计税基础确定（2）非股权支付部分：公允价值作为计税基础</td></tr><tr><td>卖方（被合并方、被分立方、被收购方、转让方）</td><td>（1）股权支付部分：不确认所得和损失（2）非股权支付部分：确认所得和损失</td></tr></table>	买方（合并方、分立方、收购方、受让方）	（1）股权支付部分： 原有计税基础 确定（2）非股权支付部分：公允价值作为计税基础	卖方（被合并方、被分立方、被收购方、转让方）	（1）股权支付部分： 不确认所得和损失 （2）非股权支付部分：确认所得和损失
买方（合并方、分立方、收购方、受让方）	（1）股权支付部分： 原有计税基础 确定（2）非股权支付部分：公允价值作为计税基础				
卖方（被合并方、被分立方、被收购方、转让方）	（1）股权支付部分： 不确认所得和损失 （2）非股权支付部分：确认所得和损失				

1. 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%**，（股权支付部分）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。

【举例】甲公司持有全资子公司 P 公司 100 万股股权，乙公司与甲公司洽谈，欲收购其所持 P 公司 70% 的股份。假定收购日 P 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全部以股权形式支付 700 万元。（按特殊性税务处理方法）

甲公司（被收购方）	不确认资产转让所得；取得乙公司的股权的计税基础=100×70%×8=560 万元
乙公司（收购方）	乙公司收到 P 公司股权的计税基础=100×70%×8=560 万元

2. 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%**，（股权支付部分）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。

3. 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，（股权支付部分）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）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。甲企业被合并前尚未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。

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 x 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）。