



企业重组业务的企业所得税处理

主讲人：郭老师

Tel : 400-600-2148

Web : www.cfoclass.com

CFOCLASS.COM

MORE THEN TEMPLATE



企业重组的相关概念

企业重组的一般性
税务处理方法



企业重组的特殊性
税务处理方法

CFOCLASS.COM

PART 01

1、企业重组的相关概念

企业重组业务的企业所得税处理



财务第一教室
CFOCLASS.COM

企业重组的相关概念

（一）含义：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。

举例说明：

1、股权收购

A公司与B公司达成协议，A公司收购B公司60%的股权，A公司支付B公司股东的对价为50万元银行存款以及A公司控股的C公司10%股权，A公司收购股权后实现了对B公司的控制。在该股权收购中A公司为收购企业，B公司为被收购企业。

2、资产收购

A公司与B公司达成协议，A公司购买B公司经营性资产（包括固定资产、存货等），该经营性资产的公允价值为1000万元，A公司支付的对价为本公司10%股权、100万元银行存款以及承担B公司200万元债务。在该资产收购中A公司为受让企业，B公司为转让企业。

企业重组的相关概念

3、合并

（1）吸收合并

A公司系股东X公司投资设立的有限责任公司，现将全部资产和负债转让给B公司，B公司支付A公司股东X公司银行存款500万元作为对价，A公司解散。在该吸收合并中，A公司为被合并企业，B公司为合并企业，且为存续企业。

（2）新设合并

A公司和B公司均为X公司控股下的子公司，现A公司和B公司将全部资产和负债转让给C公司，C公司向X公司支付30%股权作为对价。合并完成后，A公司和B公司均解散。在该新设合并中，A公司和B公司为被合并企业，C公司为合并企业。

4、分立

A公司将部分资产剥离，转让给B公司，同时为A公司股东换取B公司100%股权，A公司继续经营。在该分立重组中，A公司为被分立企业，B公司为分立企业。

企业重组的相关概念

（二）对价支付方式——股权支付与非股权支付

（1）股权支付：在企业重组购买、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。

（2）非股权支付：以本企业的现金、银行存款、应收款项、本企业或其控股企业股权、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。

PART 02

2、企业重组的一般性税务处理方法

企业重组业务的企业所得税处理



财务第一教室

CFOCLASS.COM

企业重组的一般性税务处理方法

（一）企业法律形式改变

企业由法人转变为非法人组织，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。即：适用一般性税务处理方法——进行清算。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。

需要关注的是，对企业清算的所得税处理应依据《企业所得税法》、《企业所得税法实施条例》和财税[2009]60号《关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》为依据。清算所得为全部资产可变现价值或交易价格，减除资产的计税基础、清算费用、相关税费，加上债务清偿损益等后的余额。假定某公司计算清算所得为100万元，其应交清算所得税25万元。

企业发生其他法律形式简单改变的，可直接变更税务登记，除另有规定外，有关企业所得税纳税事项（亏损结转、税收优惠等权益和义务）由变更后企业承继，但因住所发生变化而不符合税收优惠条件的除外。

(二) 企业债务重组，相关交易应按以下规定处理：

1. 以非货币资产清偿债务，应当分解为：

01 转让相关非货币性资产；

02 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。

 **案例1** 甲企业与乙公司达成债务重组协议，甲以一批库存商品抵偿所欠乙公司一年前发生的债务180.8万元，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。

 **解析：**（1）财产转让所得 = $140 - 130 = 10$ （万元）
（2）债务重组收入： $180.8 - 140 - 140 \times 17\% = 17$ （万元）
（3）该项重组业务应纳企业所得税 = $(10 + 17) \times 25\% = 6.75$ （万元）

案例2：

甲公司欠乙公司购货款350 000元。由于甲公司财务发生困难，短期内不能支付已于20×8年5月1日到期的货款。20×8年7月1日，经双方协商，乙公司同意甲公司以其生产的产品偿还债务。该产品的公允价值为200 000元，实际成本为120 000元。甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%。乙公司于20×7年8月1日收到甲公司抵债的产品，并作为库存商品入库。

财务第一教室
CFOCLASS.COM

(1) 甲公司

① 计算债务重组利得：

应付账款的账面余额（同计税基础一致）	350 000
减：所转让产品的公允价值	200 000
增值税销项税额（200 000×17%）	34 000
债务重组利得	116 000

② 应作会计分录：

借：应付账款	350 000
贷：主营业务收入	200 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	34 000
营业外收入——债务重组利得	116 000
借：主营业务成本	120 000
贷：库存商品	120 000

财务第一教室
CFOCLASS.COM

- ③ 因该重组事项应确认应纳税所得额：200000—120000+116000=196000
 应纳所得税：196000×25%=49000

(2) 乙公司

① 计算债务重组损失：

应收账款账面余额	350 000
减：受让资产的公允价值	200 000
增值税进项税额	34 000
债务重组损失	116 000

② 应作会计分录：

借：库存商品	200 000	
应交税费——应交增值税（进项税额）		34 000
营业外支出——债务重组损失	116 000	
贷：应收账款		

财务第一教室
CFOCLASS.COM

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。

财务第一教室
CFOCLASS.COM

(三) 企业股权收购、资产收购重组交易



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。

财务第一教室
CFOCLASS.COM

(四) 企业合并

01

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

02

被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理

03

被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补

财务第一教室
CFOCLASS.COM

 案例3：

2008年6月30日，P公司向S公司的股东支付银行存款1000万元对S公司进行吸收合并，并于当日取得S公司净资产。假定S公司在2008年6月30日资产账面价值2500万元，公允价值3000万元，负债账面价值1500万元，公允价值2000万元，则P公司应按资产公允价值3000万元和负债公允价值2000万元确定其计税基础。S公司被吸收合并后，应进行清算，并依据《企业所得税法》、《企业所得税法实施条例》及财税[2009]60号文中相关规定计算应纳所得税。S公司的亏损不得在P公司结转弥补。

(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。

一般性税务处理的要点：

小 结

按公允价值确认资产的转让所得或损失；

按公允价值确认资产或负债的计税基础。



PART 03

3、企业重组的特殊性税务处理方法

企业重组业务的企业所得税处理



财务第一教室
CFOCLASS.COM

（一）适用特殊性税务处理的条件

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. 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）五种重组方式特殊性税务处理的具体规定

1. 企业债务重组：

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。

债转股业务,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。

2~5.股权收购、资产收购、企业合并、企业分立

重组方式	特殊性税务处理条件	特殊性税务处理规定
股权收购		(1) 对一方在交易中取得的股权支付：暂不确认有关资产的转让所得或损失； 另一方按原计税基础确认新资产或负债的计税基础。
资产收购	购买的股权（收购的资产）不低于被收购企业全部股权（转让企业全部资产）的50%，且股权支付金额不低于其交易支付总额的85%	(2) 对交易中非股权支付：确认所得或损失。 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) (结合案例4、案例5) 另一方按公允价值确认资产或负债的计税基础
合并	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	(3) 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， 弥补限额 = 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 (结合案例6、案例7)
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%	(4) 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

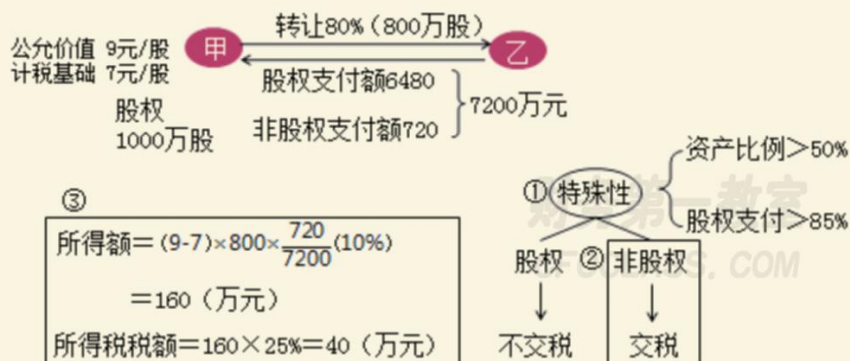
案例4：

甲企业共有股权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。假定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。在收购对价中乙企业以股权形式支付6480万元，以银行存款支付720万元。

请计算甲公司取得非股权支付额对应的资产转让所得或损失。

解析：

$$\text{转让所得} = (9 - 7) \times 1000 \times 80\% \times (720 \div 7200) = 160 \text{ (万元)}$$



案例5：

甲公司将80%持股的某子公司股权全部转让，取得股权对价300万元，取得现金对价20万元。该笔股权的历史成本为200万元，转让时的公允价值为320万元。该子公司的留存收益为50万元。此项重组业务已办理了特殊重组备案手续。 计算上述业务的纳税调整额

解析：

$$\text{非股权支付对应的资产转让所得} = (320 - 200) \times (20 \div 320) = 7.5 \text{ (万元)}$$

$$\text{纳税调减所得额} = (320 - 200) - 7.5 = 112.5 \text{ (万元)}$$

案例6：

A企业合并B企业，采用特殊性税务处理，B企业尚未弥补的亏损100万元，B企业净资产公允价值500万元，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为4%。则可由合并后的企业弥补的亏损为20万元。

如果B企业尚未弥补的亏损15万元，则可以由合并后的企业弥补的亏损为15万元。

案例7：

某摩托车生产企业合并一家小型股份公司，股份公司全部资产公允价值为5700万元、全部负债为3200万元、未超过弥补年限的亏损额为620万元。合并时摩托车生产企业给股份公司的股权支付额为2300万元、银行存款200万元。该合并业务符合企业重组特殊税务处理的条件且选择此方法执行。（假定当年国家发行的最长期限的国债年利率为6%）。

企业自行处理：企业所得税=（应纳税所得额-620）×25%=570.19万元
分析上述处理中存在的问题

 解析：

企业合并符合特殊重组税务处理的条件。被合并企业合并前的亏损可由合并企业在补亏限额内弥补。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 = (5700-3200) × 6% = 150 (万元) , 企业自行弥补620万元错误。

财务第一教室
CFOCLASS.COM

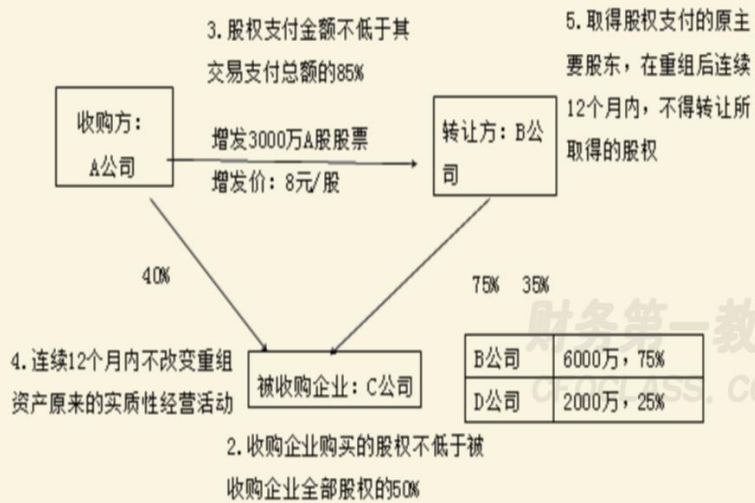
案例8：

2015年9月，A上市公司发布重大重组预案公告称，A公司将通过定向增发，向该公司的实际控制人B公司发行3000万股A股股票，收购其持有的C公司40%的股权，增发价8元/股。收购完成后，C公司将成为A公司的子公司。

C公司成立时的注册资本为8000万元,其中B公司的出资金额为6000万元，出资比例为75%，D公司的出资金额为2000万元，出资比例为25%。B公司承诺，本次认购的股票自发行结束之日起36个月内不上市交易或转让。

请分析此次股权收购的企业所得税问题。

企业重组的特殊性税务处理方法



企业重组的特殊性税务处理方法

解析——收购40%股份

该项交易属于股权收购。在此次交易中尽管所支付的对价均为上市公司的股权，但由于A公司只收购了C公司的40%股权，没有达到50%的要求，因此应适用一般性税务处理：

(1) 转让方：B企业

B公司应确认股权转让所得或损失

$$\begin{aligned}\text{股权转让所得} &= \text{取得对价的公允价值} - \text{原计税基础} = 8 \times 3000\text{万} - 8000\text{万} \times 40\% \\ &= 20800 \text{ (万元)}\end{aligned}$$

$$\text{B公司股权转让应纳企业所得税} = 20800 \times 25\% = 5200 \text{ (万元)}$$

(2) 收购方：A公司

A公司取得C公司股权的计税基础应以公允价值为基础确定，即2.4亿元（8×3000万）

(3) 被收购企业：C公司

C公司的相关所得税事项保持不变，但需要做变更税务登记

解析——收购50%股份

可以选择特殊性税务处理：

(1) 转让方：B公司

暂不确认股权转让所得，可在当期避免巨额所得税支出

(2) 收购方：A公司

A公司取得C公司股权的计税基础应以被收购股权的原计税基础确定，即4000万元（8000万×50%）

(3) 被收购企业：C公司

C公司的相关所得税事项保持不变，但需要做变更税务登记。

财务第一教室
CFOCLASS.COM

特殊性税务处理的要点：



非股权支付：

- (1) 确认所得或损失
- (2) 调整计税基础

股权支付：

- (1) 不确认所得或损失
- (2) 不调整计税基础



小 结



财务第一教室
CFOCLASS.COM

6. 股权、资产划转税收规则

《关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》财税〔2014〕109号，2014年1月1日起执行。

(1) 划转的类型：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。

(2) 符合条件的：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。

(3) 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。

总 结

方式	支付对价方式	卖方	买方
一般性重组	——	确认所得和损失	公允价值作为计税基础
	(一) 企业股权收购、资产收购重组交易：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。 (二) 企业合并：1. 被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理。2. 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。3. 被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补。		
特殊性重组	股权支付	不确认所得和损失	原有计税基础确定
	非股权支付	确认所得和损失	公允价值作为计税基础
特殊性重组	(一) 交易各方对其交易中的股权支付部分按以下规定处理： 1. 股权收购：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。 2. 资产收购：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：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 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。③ 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。 (二) 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)		

财税e讲堂

提升财务人职业价值

感谢聆听

微信搜索“财务第一教室”
关注我们，提升你的价值
新浪：@财务第一教室
Tel：400-600-2148

财务第一教室

CFDC CLASS



财务第一教室