



GLOBAL SERVICE/ INDUSTRY

# 企业重组清算所得税处理研讨会

毕马威华振会计师事务所  
二零零九年六月十九日

AUDIT / TAX / ADVISORY

# 有关企业重组清算所得税处理的法规

- 财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知（财税[2009]59号）
- 财政部 国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知（财税[2009]60号）
- 发文日期
  - 2009年4月30日
- 执行日期
  - 自2008年1月1日起

# 企业重组——背景文件

- 《企业所得税法》第二十条

- 本章规定的收入、扣除的具体范围、标准和资产的税务处理的具体办法，由国务院财政、税务主管部门规定

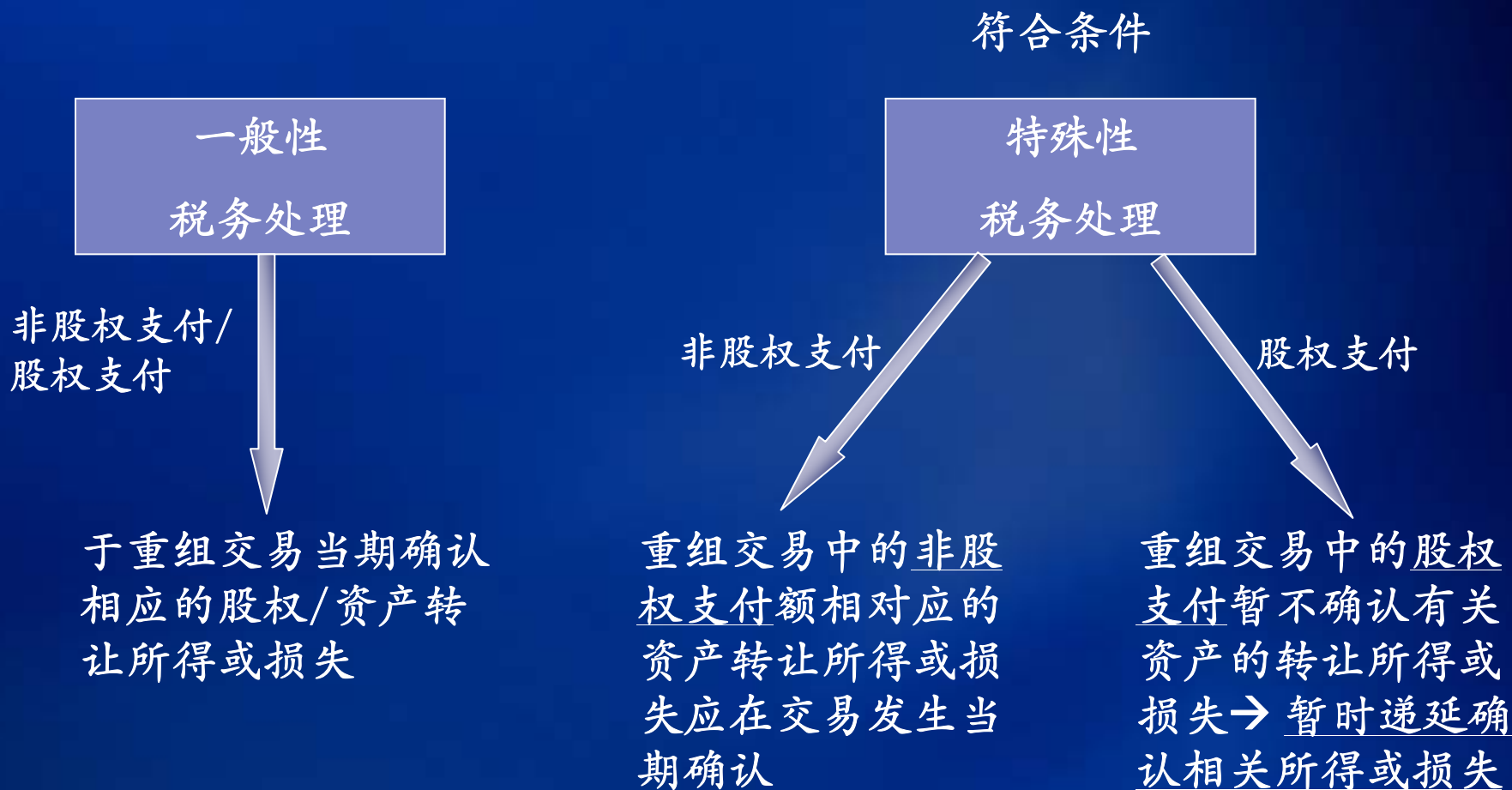
- 《实施条例》第七十五条

- 除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业在重组过程中，应当在交易发生时确认有关资产的转让所得或损失，相关资产应当按照交易价格重新确定计税基础

# 企业重组——形式

- 企业法律形式改变
- 债务重组
- 股权收购
- 资产收购
- 合并
- 分立

# 企业重组——税务处理



# 财税[2009]59号文件详细解读

# 企业重组的含义

- 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
  - 企业法律形式的改变
  - 债务重组
  - 股权收购
  - 资产收购
  - 合并
  - 分立

# 企业重组的含义（续一）

## ● 企业法律形式改变

- 企业注册名称、住所以及企业组织形式等的简单改变，但符合本通知规定其他重组的类型除外

## ● 债务重组

- 债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的书面协议或者法院裁定书，就其债务人的债务作出让步的事项

## ● 股权收购

- 一家企业（以下称为收购企业）购买另一家企业（以下称为被收购企业）的股权，以实现对被收购企业控制的交易。收购企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合



# 企业重组的含义（续二）

## ● 资产收购

- 一家企业（以下称为受让企业）购买另一家企业（以下称为转让企业）实质经营性资产的交易。受让企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合

## ● 合并

- 一家或多家企业（以下称为被合并企业）将其全部资产和负债转让给另一家现存或新设企业（以下称为合并企业），被合并企业股东换取合并企业的股权或非股权支付，实现两个或两个以上企业的依法合并

## ● 分立

- 一家企业（以下称为被分立企业）将部分或全部资产分离转让给现存或新设的企业（以下称为分立企业），被分立企业股东换取分立企业的股权或非股权支付，实现企业的依法分立

# 对价的支付形式

## ● 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、应收款项、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

## ● 二者的组合

# 企业重组的税务处理

## 区分不同条件分别适用

- 一般性税务处理规定
- 特殊性税务处理规定

# 一般性税务处理——企业法律形式改变

- 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
- 企业发生其他法律形式简单改变
  - 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（包括亏损结转、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

# 一般性税务处理——企业债务重组

- 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
- 发生债权转股权
  - 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
- 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
- 债务人的相关所得税纳税事项原则上保持不变

# 一般性税务处理——股权收购和资产收购

- 被收购方

- 应确认股权、资产转让所得或损失

- 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

- 被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变

# 一般性税务处理——企业合并

- 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

- 被合并企业及其股东

- 都应按清算进行所得税处理

- 亏损

- 被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补

# 一般性税务处理——企业分立

- 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
- 分立企业
  - 应按公允价值确认接受资产的计税基础
- 被分立企业的股东
  - 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
  - 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
- 企业分立相关企业的亏损不得相互结转弥补



# 特殊性税务处理所需基本条件

- 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
- 被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例
- 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
- 重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例
- 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

# 特殊性税务处理的适用

- 企业重组符合本通知第五条规定条件
- 对交易中的股权支付部分，可以进行特殊性税务处理
  - 重组交易各方按相关规定对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失
- 非股权支付部分
  - 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)

# 特殊性税务处理——债务重组

## ● 以非货币资产清偿债务

- 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

## ● 债权转股权

- 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

# 特殊性税务处理——股权收购

## ● 比例要求

- 收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的75%，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%

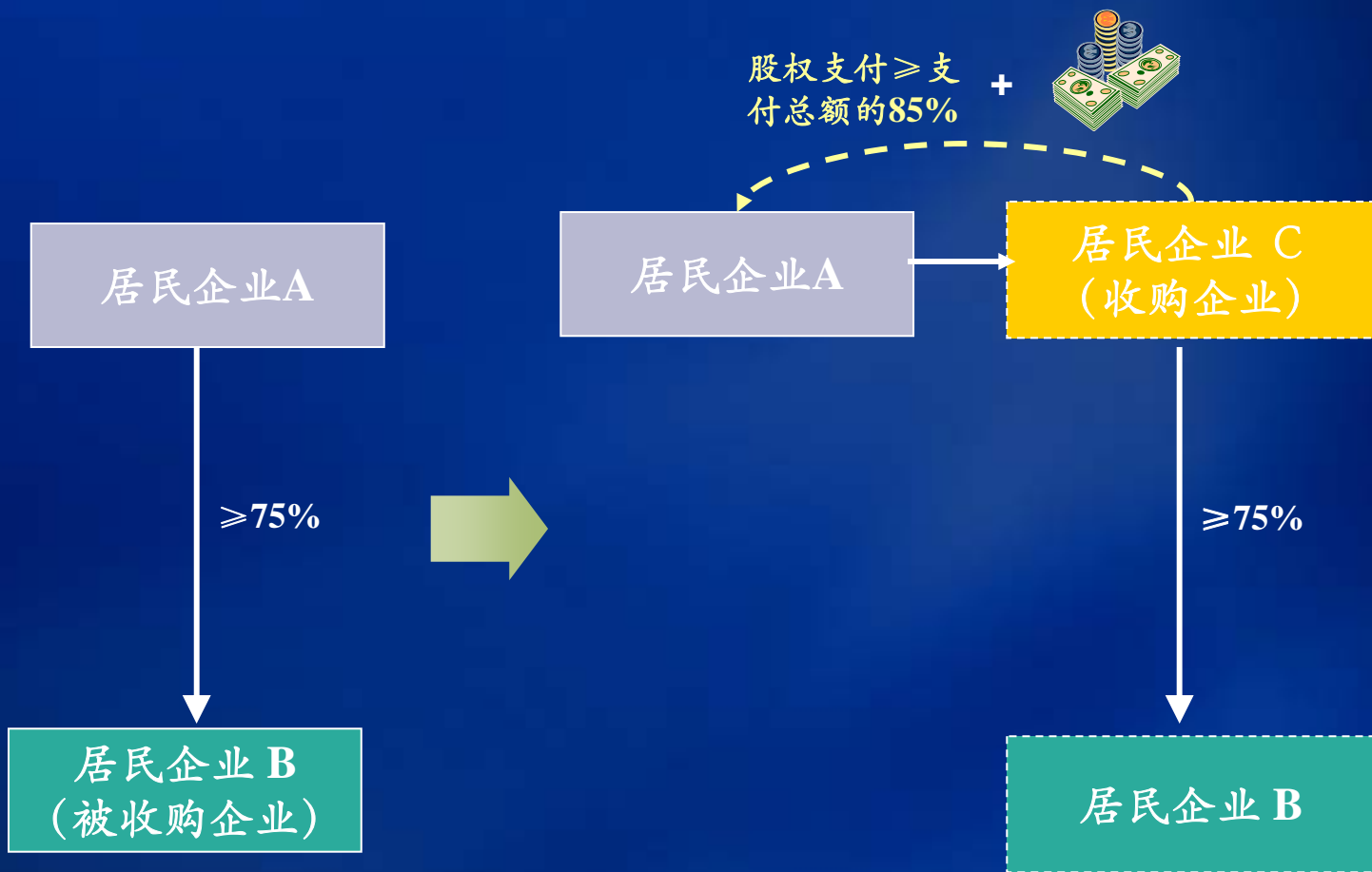
## ● 税务处理

- 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
- 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
- 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

# 特殊性税务处理——股权收购图示

目前

重组后



# 特殊性税务处理——资产收购

## ● 比例要求

- 受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的75%，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%

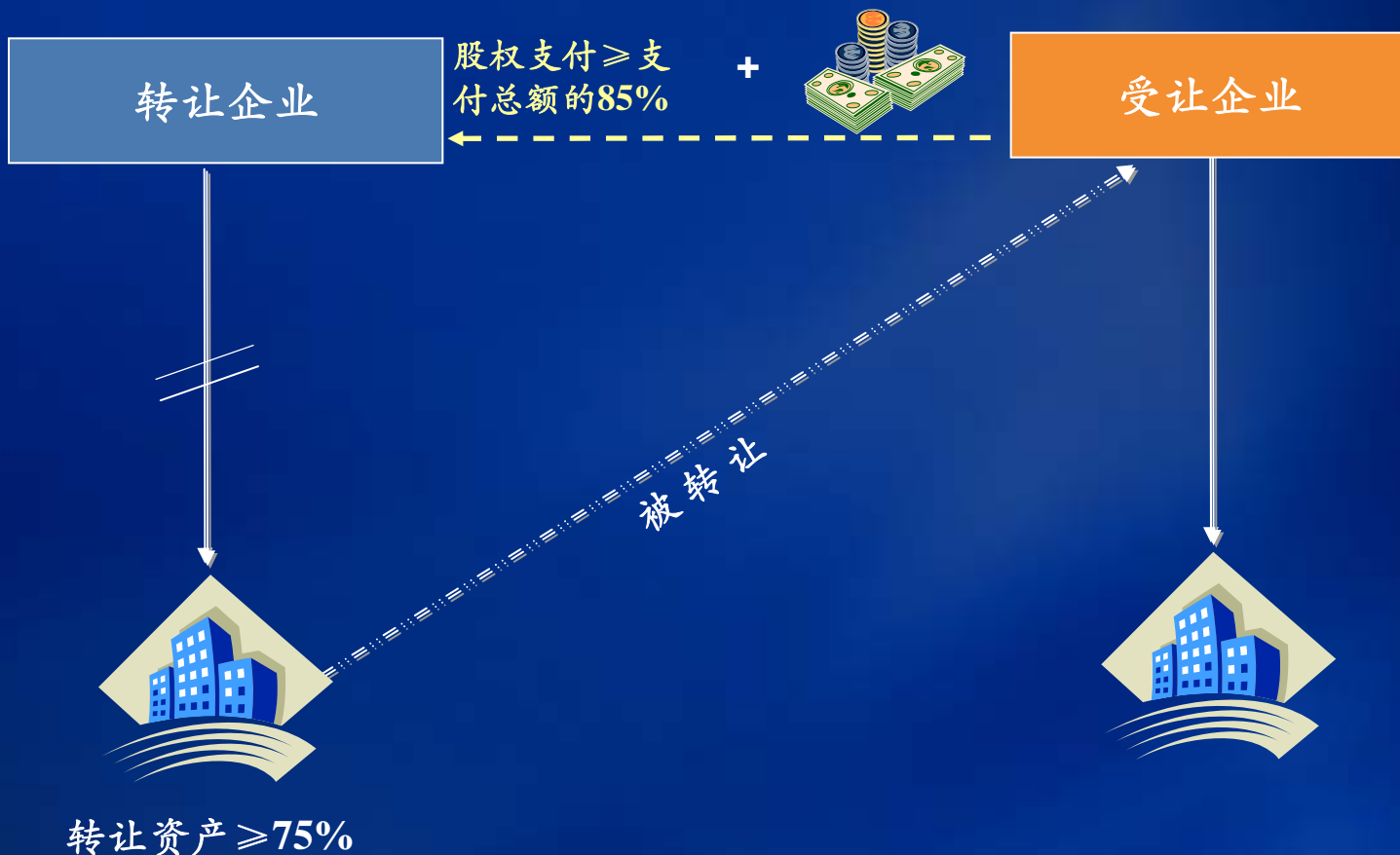
## ● 税务处理

- 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
- 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

# 特殊性税务处理——资产收购图示

目前

重组后





# 特殊性税务处理——企业合并

## ● 比例要求

- 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

## ● 税务处理

- 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
- 被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继
- 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
- 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



# 特殊性税务处理——企业分立

## ● 条件

- 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%

# 特殊性税务处理——企业分立（续一）

## ● 税务处理

- 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
- 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
- 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

# 特殊性税务处理——企业分立（续二）

## ● 税务处理（续）

### — 新股的计税基础

- 新股：分立企业的股权

旧股：被分立企业的股权

- 被分立企业的股东取得“新股”，如需部分或全部放弃原持有的“旧股”，“新股”的计税基础应以放弃“旧股”的计税基础确定。
- 如不需放弃“旧股”，则其取得“新股”的计税基础可从以下两种方法中选择确定
  - 直接将“新股”的计税基础确定为零；或者
  - 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

# 特殊性税务处理——跨境重组

## ● 条件

- 第五条所列条件

- 同时符合下列条件

- 非居民企业向其100%直接控股的另一非居民企业转让其拥有的居民企业股权

- 没有因此造成以后该项股权转让所得预提税负担变化，且

- 转让方非居民企业向主管税务机关书面承诺在3年（含3年）内不转让其拥有受让方非居民企业的股权

# 特殊性税务处理——跨境重组（续）

## ● 条件（续）

### — 同时符合下列条件（续）

- 非居民企业向与其具有100%直接控股关系的居民企业转让其拥有的另一居民企业股权
- 居民企业以其拥有的资产或股权向其100%直接控股的非居民企业进行投资
  - 其资产或股权转让收益如选择特殊性税务处理，可以在10个纳税年度内均匀计入各年度应纳税所得额
- 财政部、国家税务总局核准的其他情形

# 合并分立中的税收优惠

## ● 企业吸收合并

- 合并后的存续企业性质及适用税收优惠的条件未发生改变的，可以继续享受合并前该企业剩余期限的税收优惠
- 其优惠金额按存续企业合并前一年的应纳税所得额（亏损计为零）计算

## ● 企业存续分立

- 分立后的存续企业性质及适用税收优惠的条件未发生改变的，可以继续享受分立前该企业剩余期限的税收优惠
- 其优惠金额按该企业分立前一年的应纳税所得额（亏损计为零）乘以分立后存续企业资产占分立前该企业全部资产的比例计算

# 其他内容

## ● 实质重于形式原则

- 企业在重组发生前后连续12个月内分步对其资产、股权进行交易，应根据实质重于形式原则将上述交易作为一项企业重组交易进行处理

## ● 书面备案

- 企业发生符合本通知规定的特殊性重组条件并选择特殊性税务处理的，当事各方应在该重组业务完成当年企业所得税年度申报时，向主管税务机关提交书面备案资料，证明其符合各类特殊性重组规定的条件
- 企业未按规定书面备案的，一律不得按特殊重组业务进行税务处理

## ● 对企业在重组过程中涉及的需要特别处理的企业所得税事项，由国务院财政、税务主管部门另行规定



# 企业清算——背景文件

- 《企业所得税法》第五十三条

- 企业依法清算时，应当以清算期间作为一个纳税年度

- 《企业所得税法》第五十五条

- 企业在年度中间终止经营活动的，应当自实际经营终止之日起六十日内，向税务机关办理当期企业所得税汇算清缴
- 企业应当在办理注销登记前，就其清算所得向税务机关申报并依法缴纳企业所得税



# 企业清算——背景文件（续）

## ● 《实施条例》第十一条

- 清算所得是指企业的全部资产可变现价值或者交易价格减除资产净值、清算费用以及相关税费等后的余额
- 投资方企业从被清算企业分得的剩余资产，其中相当于从被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中应当分得的部分，应当确认为股息所得；剩余资产减除上述股息所得后的余额，超过或低于投资成本的部分，应当确认为投资转让所得或者损失

# 财税[2009]60号文件详细解读

# 含义

- 企业清算的所得税处理，是指企业在不再持续经营，发生结束自身业务、处置资产、偿还债务以及向所有者分配剩余财产等经济行为时，对清算所得、清算所得税、股息分配等事项的处理

# 应进行清算所得税处理的企业

- 按《公司法》、《企业破产法》等规定需要进行清算的企业
- 企业重组中需要按清算处理的企业
  - 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）
  - 不适用特殊性税务处理的企业合并，被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理
  - 不适用特殊性税务处理的企业分立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

# 企业清算所得税处理包含的内容

- 全部资产均应按可变现价值或交易价格，确认资产转让所得或损失
- 确认债权清理、债务清偿的所得或损失
- 改变持续经营核算原则，对预提或待摊性质的费用进行处理
- 依法弥补亏损，确定清算所得
- 计算并缴纳清算所得税
- 确定可向股东分配的剩余财产、应付股息等

# 税务处理

## ● 清算企业

### — 清算所得

- 企业的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，为清算所得

### — 纳税年度

- 整个清算期作为一个独立的纳税年度

# 税务处理（续）

## ● 清算企业的股东

### — 可向所有者分配的剩余资产

- 企业全部资产的可变现价值或交易价格减除清算费用，职工的工资、社会保险费用和法定补偿金，结清清算所得税、以前年度欠税等税款，清偿企业债务

### — 所得的确认

- 分得的剩余资产的金额，其中相当于被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中按该股东所占股份比例计算的部分，应确认为股息所得
- 剩余资产减除股息所得后的余额，超过或低于股东投资成本的部分，应确认为股东的投资转让所得或损失

### — 计税基础

- 分得的资产应按可变现价值或实际交易价格确定

# 问答时间