

# 关联企业债务重组财税处理浅见

杨桂洁

(潍坊职业学院 山东潍坊 261043)

## 一、关联企业债务重组的会计处理规定存在的问题

1. 公允价值计量问题。公允价值本身并不存在问题,但在目前我国市场经济不完善的情况下,公允价值的取得在实际操作中可能存在不少问题。大多数时候,公允价值的确认只能依靠交易双方协商,那么公允的程度就有待提高了。如果协商双方是非关联企业,出于自身利益考虑,公允价值一般会比较公允,但如果协商双方存在关联关系,受共同利益驱动,关联企业可能利用公允价值进行利润调节和会计造假。关联企业之间的债务重组,如果用公允价值作为抵债非现金资产的计价基础,那么债权人可以随意调节债务重组损失,以达到转移利润的目的。

2. 债务重组收益的归属问题。我国会计准则规定重组债务的原账面价值与实际支付的公允价值之间的差额,债务人确认为债务重组收益,直接计入当期损益,而不再作为资本公积计入所有者权益。对于无力清偿债务的公司,一旦获得全部或部分豁免,其重组收益将会直接反映在利润表中。上市公司的控股股东(关联企业)也很可能会在上市公司出现亏损的情况下,为避免其退市或者出于维持公司业绩或者配股的需要,通过债务重组确认重组收益,改变上市公司的当期损益。

另外,由于债务重组收益并不能给企业带来相应的现金流入,计入当期损益会增加债务人的应纳税所得额,需要缴纳所得税,会导致现金流出,使本来就发生财务困难的债务人现金更加短缺。

例:甲企业是乙企业的母公司,乙企业是上市公司。乙企业欠甲企业1500万元的债务,因乙企业发生财务困难,经协商进行债务重组。乙企业以一台机器设备抵偿债务,该设备原价1200万元,已提折旧200万元,未提减值准备,评估价值1300万元,其他债务免去。

此例中,债权人甲企业收到的机器设备公允价值为1300万元,与原债务账面价值1500万元相比,作出了200万元的让步,计入营业外支出,按照税法规定,可以税前扣除。债务人乙企业获得债务重组收益200万元,同时获得资产转让收益300万元 $[1300-(1200-200)]$ ,这500万元的收益均计入营业外收入,按照税法规定,应缴纳企业所得税。

可以看出,通过债务重组,甲企业产生了200万元的债务重组损失,可以冲减应纳税所得额,从而少交所得税。甲企业可以为乙企业输送500万元的利润,如果乙企业经营亏损,面临退市,甲企业可以帮助其扭亏为盈,免于退市。由此可见,关

联企业之间的交易价格很难做到客观公正,所以债务重组很可能成为关联企业调节利润的工具。

## 二、关联企业债务重组的税法规定

《企业债务重组业务所得税处理办法》第九条规定,关联方之间发生的含有一方向另一方转移利润的让步条款的债务重组,有合理的经营需要,并符合以下条件之一的,经主管税务机关核准,可以分别按照本办法第四条至第八条的债务重组规定处理:①经法院裁决同意的;②有全体债权人同意的协议;③经批准的国有企业债转股。对不符合第九条规定条件的关联方之间的含有让步条款的债务重组,原则上债权人不得确认重组损失,而应当视为捐赠,债务人应当确认捐赠收入;如果债务人是债权人的股东,债权人所作的让步应当推定为企业对股东的分配,按照企业股权投资业务所得税规定处理。

根据上述规定,关联方之间发生的含转移利润的让步条款的债务重组业务,若非“合理的经营需要”且不满足三个限制条件之一的,无论双方是否具有投资关系,债权人发生的债务重组损失均不得在税前扣除。

## 三、完善现行会计准则的建议

由于非关联企业出于自身利益考虑,一般情况下不会轻易让步,债务重组的利得与损失较为公允,可执行当前会计准则。而关联企业利用债务重组操纵利润的可能性比较大,可参考税法的规定对其进行限制。

笔者建议将债务重组分为两种模式:①模式一,非关联企业的债务重组,可执行当前会计准则;②模式二,关联企业的债务重组,规定用于抵债的非现金资产用账面价值计价,债务人接受关联企业的债务让步,视同关联企业对债务人的投资,债务人将债务重组收益计入资本公积。

仍以上例说明,按照模式二,甲企业接受抵债的机器设备,按其账面价值1000万元入账,重组债务的原账面价值1500万元与接受非现金资产的账面价值1000万元之间的差额500万元,是甲企业对乙企业的让步金额,因甲、乙两企业是关联企业,作为甲企业对乙企业的投资。乙企业接受500万元的让步金额,作为接受投资计入资本公积。这样既避免了债权人利用债务重组进行避税,也避免了关联企业利用债务重组进行利润操纵。

【注】本成果得到山东省高等学校优秀青年教师国内访问学者项目经费资助。○