

# 一宗特殊债务重组案的财税处理

杨焕云

(聊城大学 山东聊城 252059)

**【摘要】**在激烈的市场竞争中,公司在运转过程中很可能遇到资金周转困难的情况,债务重组应运而生。财税[2009]59号文件的颁布使得实务中对一些特殊债务重组的处理出现了分歧,本文通过分析一宗特殊案例来探讨此问题。

**【关键词】**债务重组 股份支付 特殊性税务处理

债务重组包括以现金资产和非现金资产清偿债务、将债务转化为资本、修改其他债务条件等方式。面对企业一个会计期间内多次发生、重组方式复杂、牵涉财税法规较多的债务重组业务,往往因为财税法规不够细化,实务中出现了千差万别的处理观点。本文通过分析一宗特殊债务重组业务来探讨其财税处理方法。

## 一、债务重组会计处理规定

《企业会计准则第12号——债务重组》规定,进行债务重组时,债务人应当终止确认重组债务,并将债务重组项目的公允价值与其终止债务的账面余额之间的差额,确认为债务重组利得,计入营业外收入。债务重组项目的公允价值与其账面价值的差额,确认为转让债务重组损益,计入当期损益。若债务重组项目由债务转为资本,其股权的公允价值与股本或实收资本的差额,作为资本公积处理。

债务重组项目的具体处理原则是:①若以存货清偿债务,应当视同存货销售处理,按照公允价值确认销售收入,同时结转销售成本,销售收入与销售成本的差额,在利润表中营业利润部分予以列示;②若以固定资产、无形资产、在建工程、工程物资清偿债务,应当视同其处置处理,其公允价值与账面价值的差额,计入营业外收入或营业外支出;③若以股票、债券等金融资产清偿债务,应当视同金融资产处置处理,其公允价值与账面价值的差额,计入投资收益。

## 二、财税[2009]59号文件的规定

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)的亮点之一是将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和特殊性税务处理规定。

依据财税[2009]59号文件第五条,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本通知规定的比例;③企业重组后连续12个月内不改变重组资产原来的实质经营活动;④重组交易对价中涉及的股权支付金额符合本通知规定的比例;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。

企业债务重组符合财税[2009]59号文件第五条规定条件的,交易各方对其交易中的股权支付部分,可以按规定进行特殊性税务处理。具体来说,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%以上的,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。

在实际操作中,因债务重组确认的应纳税所得额是包括非股权支付在内的全部重组应纳税所得额还是只考虑股权支付部分所涉及的应纳税所得额?在企业发生多笔债务重组业务时是逐笔计算还是合并计算?对政策的理解不同,无疑会导致不同的结果。

## 三、案例分析

**1. 基本案情。**一般纳税人绿源公司于2010年3月向飞腾公司购入甲商品,含税价为1404万元。合同约定,绿源公司须于2010年6月1日向飞腾公司支付货款。2010年4月,绿源公司又向宏达公司购入乙商品,含税价为2925万元。合同约定,绿源公司须于2010年7月1日向宏达公司支付货款。

后来,绿源公司发生了财务困难,不能如期履约。绿源公司于2010年6月15日与飞腾公司约定进行债务重组,债务重组协议约定:绿源公司以200万元银行存款、持有的账面价值及公允价值均为850万元的股权和一台使用过的设备清偿所欠飞腾公司债务。该设备于2009年2月1日购入,原值280万元,已计提折旧100万元,公允价值为170.94万元。用于债务重组的三项资产实际价值合计1250万元 $[200+850+170.94 \times (1+17\%)]$ 。2010年7月20号绿源公司又与宏达公司签订债务重组协议,协议约定:绿源公司以银行存款500万元、持有的账面价值及公允价值均为2180万元的股权合计2680万元清偿债务。

假设绿源公司所进行的两次债务重组均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,其2010年调整后的包括债务重组所得在内的全部应纳税所得额为500万元。

**2. 案例解析。**在这个案例中,绿源公司在2010年发生了两笔债务重组业务。在确定是否符合特殊性税务处理规定条

件时,是将两笔业务综合考虑还是逐笔确定?是只考虑股权支付部分债务重组所得还是考虑全部债务重组所得?下文将通过梳理相关观点,分析其中的优劣,从而给出一种较为合理的处理方式。

第一种观点:企业债务重组符合财税[2009]59号文件第五条规定条件的前提下,在确定债务重组所得占该企业当年应纳税所得额的比例时,财税[2009]59号文件并未明确企业一个会计期内发生多笔债务重组业务要分别确定,也未明确只考虑股份支付部分债务重组所得,因此应该一并综合考虑当前全部债务重组所得占该企业当年应纳税所得额的比例。绿源公司拖欠飞腾公司的债务总额为1404万元,实际支付1250万元,债务重组所得为154万元(1404-1250);拖欠宏达公司的债务总额为2925万元,实际支付2680万元,债务重组所得为245万元(2925-2680)。绿源公司因债务重组获得的所得额合计为399万元(154+245),占2010年公司全部应纳税所得额500万元的79.8%,高于规定比例50%,因此可以在5个纳税年度的期间内,均匀计入各年度的应纳税所得额。绿源公司2010年应当申报缴纳企业所得税的应纳税所得额为180.8万元(500-399+399÷5),应当缴纳企业所得税45.2万元(180.8×25%)。

第二种观点:绿源公司与飞腾公司进行债务重组的所得为154万元,但与股权支付相对应的所得为104.72万元(154×850/1250),占年应纳税所得额的比重为20.94%(104.72÷500×100%),低于税法所要求的比例50%。因而,其与飞腾公司进行债务重组而取得的所得不能适用特殊性税务处理规定。与此相似,绿源公司与宏达公司进行债务重组的所得为245万元,但是与股权支付相对应的所得为199.29万元(245×2180/2680),在全年应纳税所得额中的比重为39.86%(199.29÷500×100%),低于50%,同样也不能适用特殊性税务处理规定。因为财税[2009]59号文件规定,债务重组所得平均分摊到5个纳税年度内的仅是债务重组中股权支付部分所得,所以,绿源公司应当就全部应纳税所得额500万元缴纳企业所得税,应缴纳企业所得税125万元(500×25%)。

第三种观点则认为,财税[2009]59号文件并未强调“企业债务重组确认的应纳税所得额”是每次债务重组所确认的应纳税所得额,所以应当是指企业当年发生的全部债务重组所确认的应纳税所得额。但应是与以支付股权清偿债务方式相对应的债务重组所得,而不包括以股权以外的其他资产进行债务重组所应确认的所得。绿源公司2010年与股权支付相对应的债务重组所得为304.01万元(104.72+199.29),在当年应纳税所得额中的比重为60.8%(304.01÷500×100%),大于50%。绿源公司可以将其债务重组中因支付股权而获得的应纳税所得额分解到5年内计算缴纳所得税。2010年应当分摊的因支付股权而获得的应纳税所得额为60.80万元(304.01÷5),企业应当申报应纳税所得额256.79万元(500-304.01+60.8),应缴纳企业所得税64.198万元(256.79×25%)。

第一种观点计算企业债务重组所得占当年应纳税所得额比例的方法是正确的,但不应将全部所得分摊,而应该分摊股

权支付部分对应的所得。第二种观点按单项重组中的股权支付部分来计算比例,不准确。第三种观点计算比例时,只考虑与股权支付相对应的应纳税所得额,与第二种观点一样,没有考虑企业全部重组所得。

财税[2009]59号文件第六条规定,企业重组符合本通知第五条规定条件的,交易各方对其交易中的股权支付部分,可以按以下规定进行特殊性税务处理: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。文件的本意应该是指企业当年全部债务重组所得占企业当年应纳税所得额50%以上的,与股权支付部分相对应的所得,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。因此,绿源公司因债务重组获得的所得额399万元占2010年甲公司全部应纳税所得额500万元的79.8%,超过50%。但399万元重组所得中与股权支付对应的所得为304.01万元,应将304.01万元按5年平均分摊到各年度。绿源公司2010年应当申报缴纳企业所得税的应纳税所得额为256.79万元(500-304.01+304.01÷5),应缴纳企业所得税64.198万元(256.79×25%)。

### 3. 案例的财税处理。

(1)债务重组时绿源公司的会计处理。2010年6月15日,债务人以固定资产清偿债务,应将固定资产的公允价值与该项固定资产账面价值和清理费用的差额作为转让固定资产的损益处理,将银行存款、股权公允价值、固定资产公允价值之和与重组债务的账面价值的差额作为债务重组利得。债务重组利得为154万元,固定资产清理损益=280-100-170.94=9.06(万元)。

会计处理为:借:固定资产清理1800000,累计折旧1000000;贷:固定资产2800000。借:应付账款——飞腾公司14040000;贷:固定资产清理1709400,应交税费——应交增值税(销项税额)290600,长期股权投资8500000,银行存款2000000,营业外收入——债务重组利得1540000。借:固定资产清理90600;贷:营业外收入——非流动资产处置利得90600。

2010年7月20日,应将银行存款、股权公允价值之和与重组债务的账面价值的差额,作为债务重组利得。债务重组利得为245万元。

会计处理为:借:应付账款——宏达公司29250000;贷:长期股权投资21800000,银行存款5000000,营业外收入——债务重组利得2450000。

(2)2010年末纳税调整。除股权支付部分带来的债务重组所得适合特殊性税务处理规定外,其他方面会计上和税法上的处理基本一致。在本案例中,绿源公司在会计上确认的债务重组所得为399万元(154+245),而税法上应确认的债务重组所得为155.79万元(399-304.01×4/5),因此,B公司在进行纳税申报时需按此金额调整2010年度的应纳税所得额。

### 主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006