

# 企业重组涉税评估问题研究

陈 蕾(博士)

(首都经济贸易大学财政税务学院 北京 100070)

**【摘要】** 税务处理、资产评估与企业重组的有机结合,能够使企业重组的运作在公开、公平、公正的原则下更具效益。国家近期对企业重组所得税处理的新规定,首次提出企业重组相关当事方企业在向税务机关报送资料时,须视情形提供资产评估报告。本文从分析4号公告和59号文入手,对企业重组涉税评估的重要意义、具体情形及注意事项等内容分别加以研究,以期为企业重组税务处理中的应用提供参考。

**【关键词】** 企业重组 税务处理 资产评估

## 一、4号公告和59号文的主要内容

《国家税务总局关于发布〈企业重组业务企业所得税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2010年第4号)(以下简称“4号公告”)和《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)(以下简称“59号文”)对企业重组业务的企业所得税管理进行了规范和加强。其中规定,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、分立等各类重组。而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。适用特殊性税务处理规定的企业重组须同时符合五个条件: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59号文规定的比例;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59号文规定比例;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。此外,4号公告还规定,企业重组相关当事方企业在向税务机关报送《企业清算所得税申报表》时,应附送相应资料。这些资料除相关批准文件、业务合同或协议、情况说明外,还可能包括企业资产计税基础以及评估机构出具的资产评估报告,或者相关股权、货币性资产、非货币性资产、负债等公允价值的合法证据。根据4号公告的规定,除了债务重组以及适用一般性税务处理规定的股权收购和资产收购等情形外,均必须提供评估机构出具的资产评估报告。对于上述情形,4号公告虽未明确要求企业提供评估机构出具的资产评估报告,但是要求企业提供公允价值的合法证据资料。至于公允价值合法证据的具体范围,4号公告尚未予以明确规定。4号公告进一步明确这里的评估机构为“具有合法资质的中国资产评估机构”。

## 二、企业重组涉税评估的重要意义

对企业重组业务进行税务处理时,一般性税务处理规定

就是在企业重组业务中企业按评估价值与计税基础之间的差额确认为利得或损失,并进行所得税处理;特殊性税务处理从实质上讲就是推迟企业所得税的纳税时间。所以,企业可以根据4号公告和59号文的规定,在满足条件的情况下,选择特殊性税务处理规定,以合理降低税负;不符合条件的,则执行一般性税务处理规定。如前所述,对于适用不同税务处理规定的企业重组业务,企业按要求需准备和报送的相关资料中如涉及资产评估报告(或公允价值合法证据)的,则必须(或可以)委托具有合法资质的中国资产评估机构出具。

而企业重组相关当事方企业聘请评估机构对企业重组业务中涉税的相关股权、货币性资产、非货币性资产、负债等进行评估的行为,即为本文所指的企业重组涉税评估。由于我国企业资产管理采用的现代会计制度是以历史成本为记账基础,所以无法及时正确地反映企业资产的实际价值。而资产评估,是由专业评估机构和评估人员依照国家有关法律及相关经济信息,遵循特定规则,按照相关程序,根据特定目的,选择适当的价值类型,运用科学的方法对相关资产价值做出评定和估量的鉴证行为。在我国经济转型的过程中,资产评估既积极服务于国有企业的改革和国有经济的战略性重组,又有助于维护市场经济秩序和促进资产市场的发展,还能够作为企业重组涉税资产的公允价值的确认手段。通过对企业重组相关资产进行评估,可以正确地了解资产的使用价值、现时性能、功能损耗和获利能力,从而合理界定其公允价值作为计税基础,以进一步保障国家利益和企业重组当事各方的合法权益。因此,税务处理、资产评估与企业重组的有机结合,能够使企业重组的运作在公开、公平、公正的原则下更具效益。这也是企业重组涉税评估的重要意义所在。

## 三、企业重组涉税评估的具体情形

通过对4号公告和59号文的规定研究发现,企业重组的不同形式、不同过程、不同支付对价方式以及不同的税务处理方法,对与之相关的资产评估事项也对应有不同的规定与要求,进而形成企业重组涉税评估的不同情形。具体如表1所示。

表1 企业重组涉税评估的具体情形

适用规定	企业法律形式改变	债务重组	股权收购	资产收购	企业合并	企业分立	非股权支付
一般性税务处理	企业法律形式改变事实上使资产流出原企业,应视为企业进行清算、分配,股东重新投资成立新企业。企业在报送《企业清算所得税申报表》时,应附送企业全部资产的计税基础以及评估机构出具的资产评估报告等资料。因此,企业必须委托评估机构对其全部资产价值进行评估。	以非货币性资产清偿债务:企业应准备非货币性资产公允价值确认的合法证据等资料。企业可以委托评估机构对其非货币性资产价值进行评估并出具公允价值的合法证据;或采取税务机关认可的其他有效方式获得相关公允价值的合法证据。	企业在报送《企业清算所得税申报表》时,应附送企业相关股权公允价值的合法证据等资料。企业可以委托评估机构对其相关股权价值进行评估并出具公允价值的合法证据;或采取税务机关认可的其他有效方式获得相关公允价值的合法证据。	企业在报送《企业清算所得税申报表》时,应附送企业相关资产公允价值的合法证据等资料。企业可以委托评估机构对其相关资产价值进行评估并出具公允价值的合法证据;或采取税务机关认可的其他有效方式获得相关公允价值的合法证据。	企业在报送《企业清算所得税申报表》时,应附送企业全部资产和负债的计税基础以及评估机构出具的资产评估报告等资料。因此,企业必须委托评估机构对其全部资产和负债价值进行评估。	企业在报送《企业清算所得税申报表》时,应附送被分立企业全部资产的计税基础以及评估机构出具的资产评估报告等资料。因此,企业必须委托评估机构对其全部资产价值进行评估。	企业在报送《企业清算所得税申报表》时,应附送企业用以非股权支付的相关资产的公允价值合法证据等资料。企业可以委托评估机构对其相关资产价值进行评估并出具公允价值的合法证据;或采取税务机关认可的其他有效方式获得相关公允价值的合法证据。
特殊性税务处理		债权转股权:企业应准备所转换股权的公允价值合法证据等资料。企业可以委托评估机构对其所转换的股权价值进行评估并出具公允价值的合法证据;或采取税务机关认可的其他有效方式获得相关公允价值的合法证据。	企业应准备由评估机构出具的所转让及支付的股权公允价值等资料。企业必须委托评估机构对其所转让及支付的股权价值进行评估。	企业应准备由评估机构出具的资产收购所体现的资产评估报告等资料。企业必须委托评估机构对其所转让及支付的资产价值进行评估。	企业应准备被合并企业的净资产、各单项资产和负债及其账面价值和计税基础等资料。企业必须委托评估机构对被合并企业的净资产、各单项资产和负债价值进行评估。	企业应准备被分立企业的净资产、各单项资产和负债账面价值和计税基础等资料。企业必须委托评估机构对被分立企业的净资产、各单项资产和负债价值进行评估。	

四、企业重组涉税评估的注意事项

较之于一般资产评估,评估机构在对企业重组业务中涉税的相关股权、货币性资产、非货币性资产、负债等进行评估时,还应结合企业重组的具体情形,重点关注与明确合理的评估对象、价值类型、评估方法、特别事项说明等相关事项,如表2所示。

1. 企业法律形式改变。企业法律形式改变如由法人转变为个人独资企业、合伙企业等非法人组织时,企业法律形式改变事实上使资产流出原企业,应视为企业进行清算、分配,股东重新投资成立新企业,依法应计算缴纳所得税。从表1可知,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。因此,其评估对象应为企业的全部资产和负债;评估价值类型应选用市场价值;评估方法可以是企业价值评估中常用的收益法或成本法。其中,市场价值是指自愿买方和自愿卖方在各自理性行事且未受任何强迫的情况下,评估对象在评估基准日进行正常公平交易的价值估计数额。

2. 债务重组。债务重组实现了资产在不同法人企业之间的流转,所以债务人应当依法计算缴纳资产转让收益所得税。

表2 企业重组涉税评估的注意事项

评估相关事项	评估对象	价值类型	评估方法	特别事项说明
企业法律形式改变	企业全部资产和负债	市场价值	收益法或成本法	在相关事项的披露方面,应对评估过程中涉及评估目的的相关未决事项、瑕疵事项均作出披露;若有必要,还需对可能影响评估结果的未决事项、瑕疵事项对评估结果的影响值作出分析,以提请评估报告使用者注意。
债务重组	①以非货币性资产清偿债务:非货币性资产;②适用特殊性税务处理的债权转股权;所转换股权	市场价值	市场法或收益法	
股权收购	被收购企业所转让的股权及收购企业所支付的股权	市场价值	一般为收益法	
资产收购	转让企业所转让的资产及受让企业所支付的资产	市场价值	成本法、市场法或收益法	
企业合并	被合并企业全部资产和负债	清算价值	一般为成本法	
企业分立	被分立企业全部资产和负债	市场价值或清算价值	收益法或成本法	
非股权支付	企业用以非股权支付的相关资产	市场价值	成本法、市场法或收益法	

从表1可知,以非货币性资产清偿债务,适用一般性税务处理,企业应准备非货币性资产公允价值确认的合法证据等资料;而适用特殊性税务处理的债权转股权,企业应准备所转换股权的公允价值合法证据等资料。因此,前者的评估对象应为相关非货币性资产,后者的评估对象应为所转换股权;其评估价值类型均选用市场价值为宜;评估方法一般适用市场法或收益法。

3. 股权收购。股权收购实现了股权在不同纳税主体之间

的流转,所以被收购企业应当确认股权转让所得或损失。从表1可知,企业应准备由评估机构出具的所转让及支付的股权公允价值等资料。因此,其评估对象应为被收购企业所转让的股权。如果收购企业支付对价的形式包括股权支付方式,则评估对象还包括收购企业所支付的股权;评估价值类型均选用市场价值为宜;评估方法一般首选股权评估中最常用的收益法。

4. 资产收购。资产收购实现了资产在不同纳税主体之间的流转,所以转让企业应当确认资产转让所得或损失。从表1可知,企业应准备由评估机构出具的所转让及支付的资产公允价值等资料。因此,其评估对象应为转让企业所转让的资产。如果受让企业支付对价的形式包括股权支付方式,则评估对象还包括受让企业所支付的股权;评估价值类型均选用市场价值为宜;评估方法可根据资产的不同类型,如不动产、动产、无形资产、其他资产等,选用适用的成本法、市场法或收益法。若对受让企业所支付的股权评估,评估方法一般首选股权评估中最常用的收益法。

5. 企业合并。企业合并实现了资产在不同企业之间转移,所以被合并企业应按清算进行所得税处理。从表1可知,企业应附送企业全部资产和负债的计税基础以及评估机构出具的资产评估报告等资料。因此,其评估对象应为被合并企业全部资产和负债;评估价值类型一般选取清算价值;评估方法一般首选成本法。其中,清算价值是指在评估对象处于被迫出售、快速变现等非正常市场条件下的价值估计数额。

6. 企业分立。企业分立实现了资产实质转移,所以被分立企业应当确认资产转让所得或损失,被分立企业不再继续存在的,还应按清算进行所得税处理。从表1可知,企业应附送被分立企业全部资产的计税基础以及评估机构出具的资产评估报告等资料。因此,其评估对象应为被分立企业全部资产和负债;评估价值类型一般选取市场价值;若被分立企业不再继续存在的,则选取清算价值;评估方法可以选用企业价值评估中常用的收益法或成本法。

7. 非股权支付。非股权支付,是指企业重组中以本企业的现金、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。根据59号文的规定,重组交易各方按特殊性税务处理规定对交易中股权支付可以暂不确认有关资产的转让所得或损失,但其非股权支付仍应当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。从表1可知,企业应附送企业用以非股权支付的相关资产的公允价值合法证据等资料。因此,对非股权支付这种企业支付对价的方式,所涉及的评估对象应为企业用以非股权支付的相关资产;评估价值类型一般为市场价值;评估方法可根据资产的不同类型,如不动产、动产、无形资产、其他资产等,选用适用的成本法、市场法或收益法。

最后值得强调的是,对企业重组涉税的相关资产等进行评估时,除了要注意评估对象、价值类型及评估方法的选用外,还要特别注意对企业重组中的特别事项进行说明。例如,

在对相关事项的披露方面,应对评估过程中涉及评估目的的相关未决事项、瑕疵事项均作出披露;若有必要,还需对可能影响评估结果的未决事项、瑕疵事项对评估结果的影响值作出分析,以提请评估报告使用者注意。此外,在评估方法的具体运用过程中,还要注意收集并甄别其财务数据以及建立科学的经济预测模型,从而确定合理的估值模型。

## 五、小结

企业重组的税务处理和资产评估,不仅是企业重组的临时性措施,更是与企业重组全局利益把握和整体方案部署息息相关的重要事项。通过上文对企业重组涉税评估的有关分析,可以看出:不同的企业重组形式、不同的企业重组过程、不同的支付对价方式、不同的税务处理方法,都会对与之相关的资产评估事项有不同的规定与要求。评估机构在对企业重组涉税的相关股权、货币性资产、非货币性资产、负债等进行评估时,应结合实际,在公开、公平、公正的原则下,重点关注与明确合理的评估对象、价值类型、评估方法、特别事项说明等相关事项,从而为企业重组的税务处理提供公允、合理的计税基础。

## 主要参考文献

1. 国家税务总局.国家税务总局关于发布《企业重组业务企业所得税管理办法》的公告.国家税务总局公告2010年第4号,2010-07-26
2. 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,2009-04-30
3. 汪海粟.资产评估.北京:高等教育出版社,2007

## 国家税务总局公告 2011 年第 41 号

法规制度

# 个人终止投资经营收回款项 征收个人所得税问题的公告

一、个人因各种原因终止投资、联营、经营合作等行为,从被投资企业或合作项目、被投资企业的其他投资者以及合作项目的经营合作人取得股权转让收入、违约金、补偿金、赔偿金及以其他名目收回的款项等,均属于个人所得税应税收入,应按照“财产转让所得”项目适用的规定计算缴纳个人所得税。应纳税所得额的计算公式如下:应纳税所得额=个人取得的股权转让收入、违约金、补偿金、赔偿金及以其他名目收回款项合计数-原实际出资额(投入额)及相关税费。

二、本公告有关个人所得税征管问题,按照《国家税务总局关于加强股权转让所得征收个人所得税管理的通知》(国税函[2009]285号)执行。

本公告自发布之日起施行,此前未处理事项依据本公告处理。

(2011年7月25日印发)