



链滴

连带负债的资产划转真的就不能享受特殊性 税务处理吗

作者: [cwyshee](#)

原文链接: <https://ld246.com/article/1677665016691>

来源网站: 链滴

许可协议: [署名-相同方式共享 4.0 国际 \(CC BY-SA 4.0\)](#)

http://mp.weixin.qq.com/s?__biz=MzI5NTk2ODk2Mg==&mid=2247491565&idx=2&sn=6287582dac297de69030acb91fb9085&chksm=ec4ad640db3d5f5688862451ce54957733cca2465ad73da819ecb6e9cae43e1d10872c27a25&mpshare=1&scene=1&srcid=301i8548RqpK14RRNmqqyVP&sharer_sharetime=1677661816655&sharer_shareid=3a096ad3c161c9ff2a29b14a23feefe#rd - 微信公众平台 * 赵国庆老师的分析 * 2023-03-01 1:10:29

<p>连带负债的资产划转真的就不能享受特殊性税务处理吗</p>

<p></p>

<p>本文作者</p>

<p></p>

<p>最近总有人在“财税星空”交流群咨询，针对 100% 同一控制下的企业资产划转行为，如果在资产的划转中连带负债，这样的资产划转能否享受企业所得税特殊性税务处理，总有税务机关质疑，认为产划转中带有负债就需要缴纳企业所得税，这样的观点正确吗？同时，大家也都提到，在实际案例中我们也能够看到我国部分上市公司在 100% 同一控制下的资产划转重组公告中披露了，他们在满足《政部 国家税务总局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）和 国家税务总局关于资产（股权）划转企业所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 40 号）相关条件下的资产划转中，连带了负债的划转也向税务机关进行了特殊性税务处理备案，最起码公告发布来看，这些税务机关暂时并未质疑。鉴于目前对于企业重组的特殊性税务处理，都是实行的后申报备案制度，并非税务机关批准许可。所以，这些案例并不能完全证明连带负债的划转就一定可。</p>

<p>所以，我们这一篇文章还是回归到税法的基本规定中，严格对照《财政部 国家税务总局关于促企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税〔2014〕109 号）和《国家税务总局关于资产（权）划转企业所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 40 号）这两个文件的规定来看，在 100% 同一控制下的资产划转中，连带负债的划转是否就一定要缴纳企业所得税。</p>

```
<pre><code class="highlight-chroma"><span class="highlight-line"><span class="highlight-cl"> 首先，我们认为，在征管实践中，很多人将100%同一控制下资产划转的特殊性税务处理简单的《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）针对一般企业间重组特殊性税务处理的规定相混淆，而忽视了100%同一控制，这个资产划转特殊性务处理的基本股权构架特点，从而对连带负债的资产划转产生了以下两种错误的认识：</span></span></code></pre>
```

<p>1、连带负债的资产划转属于非股权支付，不满足股权支付比例的要求，从而不可以享受 109 号的特殊性税务处理；</p>

<p>2、负债的划转使得划出方取得了债务清偿损益，从而划转方需要就划出的负债部分确认所得缴企业所得税。</p>

<p>首先，对于第一个认识，我们要知道，不同于财税〔2009〕59 号文的针对一般企业的重组行为财税〔2014〕109 号是针对的 100% 同一控制下的企业的资产划转。正是因为这类资产划转是出现在 100% 同一控制的母、子公司（子公司与子公司之间），他们之间的交易完全属于权益性交易。所以对于 109 号文的资产划转，享受特殊性税务处理从来就没有规定有股权支付比例的要求，甚至在 100 同一控制下的子公司—母公司的资产划转，以及子公司—子公司之间的资产划转，对照国家税务总局公告 2015 年第 40 号规定，都必须是无偿的，即都不能有股权支付。所以，我们对照 109 号文的条，100% 同一控制下的资产划转特殊性税务处理条件：</p>

<p>1、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% 直接控的居民企业之间</p>

<p>2、按账面净值划转股权或资产</p>

3、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

4、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

5、划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益

所以，我们可以看到，109 号文对于 100% 同一控制下的资产划转特殊性税务处理的所有条件，均没有对于股权支付比例的要求。本质上就是因为这种划转的前提属于 100% 直接控制的居民企业间，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才能进行，他们之间的这种特殊权关系就决定了，这些企业之间的资产划转本质上都是权益性交易，既然都是权益性交易行为，也就存在要求所谓的股权支付比例问题。换句话说，他们的股权比例关系就保证了他们之间的交易都肯定足权益的连续性要求。

```
现在核心的问题是第二个，就是有人认为，在资产划转中，如果一方在资产划转的同时把负债给另一方，那负债的划出方属于取得了债务清偿损益，所以债务的划出方需要确认所得缴纳企业所得税。这种观点，实际上也是忽视了100%同一控制这个股权特点而得出的错误结论。我们重点要来分析下这种错误观点。
```

对于 100% 同一控制企业间的负债划转，很多人并没有清晰的认识。我们曾经写文章说过，== 债的划转实际上就是反向的资产划转 ==。很多人并没有真正理解这句话的意思。实际上，真正把这句话的意思理解了，我们就能清晰的得出，在 100% 同一控制下的资产划转中，连带负债的划转，只要在会计上确认损益，就完全符合 109 号文和 40 号公告的规定，不需要缴纳企业所得税。那怎么理解负债的划转实际上就是反向的资产划转”这句话呢？

  

我们假设 A 公司在资产划转中，将其对 B 公司 5000 万的负债划转给了全资子公司 A1。那划转结束后，A1 公司账面就有了对 B 公司的 5000 万负债的偿还义务。

那如何理解这笔 A 公司向 A1 公司的负债划转呢？我们换个角度理解一下这个交易，这个交易是怎样进行的：

第一步：A1 公司向 B 公司借款 5000 万

第二步：A1 公司将 5000 万现金无偿划转给 A 公司

第三步：A 公司用从 A1 公司无偿划转取得的 5000 万现金偿还对 B 公司的借款

大家可以看一下，我通过这个交易步骤是不是也实现了 A 公司向 A1 公司无偿划转 5000 万负债样的交易结果呢？

```
所以，母公司 (A) 向全资子公司 (A1) 的负债划转，他的等价交易就是全资子公司 (A1) 向公司 (A) 的资产划转。也就是负债的划转本质上是资产划转的逆运算。那我们就可以把负债的划转否享受特殊性税务处理放到资产划转的角度上去分析了。
```

我们来看一下，如果 A 公司向 A1 公司划转 5000 万的负债，他们的会计处理是这样的：

  

如果这个交易变成的是 A1 公司先向 B 公司借款 5000 万，然后 A1 公司向 A 公司无偿划转 5000 万的现金资产，这就变成了一个子公司向母公司的资产划转。对照国家税务总局公告 2015 年第 40：100% 直接控制的母子公司之间，子公司向母公司按账面净值划转其持有的股权或资产，子公司没获得任何股权或非股权支付。母公司按收回投资处理，或按接受投资处理，子公司按冲减实收资本处理。母公司应按被划转股权或资产的原计税基础，相应调减持有子公司股权的计税基础。

我们看一下，他们账务处理如何（现金资产的划转本身账面净值和公允价值就一样）：

  

所以，我们通过会计处理规定也可以看出来，实际上母公司向子公司负债的划转，本质上就等于同一控制下子公司向母公司的资产划转，也就是说负债的划转就等于反方向的资产划转，即：

<p>母公司-全资子公司无偿划转负债=子公司—母公司无偿划转资产</p>

<p>全资子公司—母公司无偿划转负债=母公司—全资子公司无偿划转资产</p>

<p>全资子公司 1—全资子公司 2 无偿划转负债=全资子公司 2—全资子公司 1 无偿划转资产</p>

<p>所以，这里就可以反驳第二个观点，即在 100% 同一控制下的负债划转，只要交易各方在会计上有确认损益，我们可以把负债的划转等同于反向的资产划转，他们就没有债务清偿损益，而仅仅属于益性交易，负债的划出方不需要确认债务清偿所得，不需要缴纳企业所得税。</p>

<p>所以，我们可以看到，比如如果在母公司向全资子公司的连带负债的资产划转交易中，我们实际可以把他看成为：</p>

<p>一方面母公司向全资子公司无偿划转了一项资产；</p>

<p>另一方面是，在此同时，子公司也向母公司划转了一项现金资产（用于债务的替换）</p>

<p>我们可以看到，40 号公告明确列明了资产的划转包括母公司—全资子公司、全资子公司—母公司以及全资子公司之间。且 109 号文和 40 号公告没有任何一条规定限制了说，在一次划转重组交易中只能进行一种划转，不能同时进行母公司—全资子公司和全资子公司—母公司划转。既然没有任何限制在同一重组交易中，多种资产划转行为不可以同时进行，那我们也没有任何理由去否定，在资产划转中连带负债的划转不可以享受特殊性税务处理。</p>

<pre><code class="highlight-chroma"> 所以，我们结合税法的规定，从交易的本质、会计处理入手，严格对照109号文和40号公告的规定，可以得出这样的结论：</code></pre>

</code></pre>

<p>即在 100% 同一控制下的资产划转交易中，如果连带了负债的划转，只要划出方和划方中任何一方在会计上均没有确认损益，那连带负债的划转是完全可以享受 109 号文特殊性税务处理，不需要确认债务清偿所得缴纳企业所得税。</p>

<p>□</p>