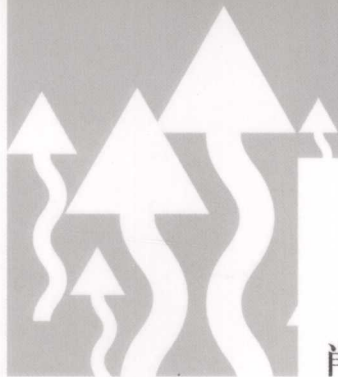


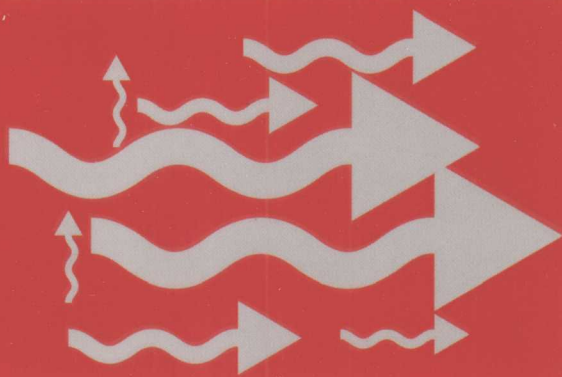


企业财税培训用书

肖太寿 编著

最新税收政策下 企业涉税疑难问题处理及 经典案例解析

新准则
新税制
新思路
新方法



ZUIXIN SHUISHOU ZHENGCEXIA

QIYE SHESHUI YINAN WENTI CHULI JI JINGDIAN ANLI JIEXI



经济科学出版社
Economic Science Press

最新税收政策下企业涉税疑难 问题处理及经典案例解析

肖太寿 编著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

最新税收政策下企业涉税疑难问题处理及经典案例解析 / 肖太寿编著. —北京: 经济科学出版社, 2010. 1
ISBN 978 - 7 - 5058 - 8968 - 2

I. ①最… II. ①肖… III. ①企业管理: 税收管理 - 研究 - 中国 IV. ①F812. 423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 243793 号

责任编辑: 谭志军 乔永真
责任校对: 刘 昕
版式设计: 代小卫
技术编辑: 潘泽新

**最新税收政策下
企业涉税疑难问题处理及经典案例解析**

肖太寿 编著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编室电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京欣舒印务有限公司印刷

华丰装订厂装订

710 × 1000 16 开 23.25 印张 350000 字

2010 年 1 月第 1 版 2010 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8968 - 2 定价: 42.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

新《企业会计准则》和新《企业所得税法》分别于2006年、2008年开始执行；新修订的《增值税暂行条例》、《营业税暂行条例》和《消费税暂行条例》及其各自的实施细则也于2009年1月1日起开始施行。基于此基础，为配合做好2008年度的企业所得税汇算清缴工作，国家税务总局于2009年5月31日之前又出台了不少有关企业所得税处理的政策性文件，这些文件对于规范企业今后的企业所得税汇算清缴工作起到了重要的作用。另外，为实现“简税制、宽税基、低税率、严征管”的税制改革目标，2009年度，国家税务总局和财政部出台了不少税收政策性法规。在流转税和所得税法的修改执行的背景下，企业的税务处理与原来相比发生了重大的变化，对现有企业财务人员、财务总监和单位负责人来讲，充满了新的挑战。

为了让广大的企业财务人员、财务总监、会计师事务所和税务师事务所等中介机构人员、全国各地的税务干部以及其他对财税处理关心的自学爱好者，在短时间内很快熟悉并掌握新税收政策环境下的企业涉税疑难问题的处理技巧，我们组织出版了这本《最新税收政策下企业涉税疑难问题处理及经典案例解析》。

该书的内容总共分七大部分。分别为：企业重组的涉税疑难问题处理及例解；企业收入支出的涉税疑难问题处理及例解；企业流转税的涉税疑难问题处理及例解；企业职工个人所得税的涉税疑难问题处理及例解；批发零售中的涉税疑难问题处理及例解；关联交易特别纳税调整的涉税疑难问题处理及例解；企业其他的涉税疑难问题处理及例解。

该书主要具有以下两大特点：

1. 内容具有新颖性和创新性。我们通过市场调查发现，到目前为

止，市场上还没有一本是基于新企业所得税法、新企业会计准则、新流转税法以及其他各项新出台的税收政策而编写的企业涉税疑难问题的实务用书。我们编写的这本书，就是根据 2008 年以来，国家颁布的各项税法、税收政策和行政性规章而编写的，内容新颖。对企业今后涉税问题的正确处理，具有持续的指导作用。专门针对新税收环境政策下的企业涉税疑难问题进行研究处理，是本书的独到创新之处。

2. 实用性和操作性强。本书收集了较多的实例，大部分是来自于我们在全中国财税培训中所积累的实例。本书打破了传统的税法教材体系，将不同情况下税额计算和会计处理紧密连接在一起，简洁易懂，便于自学。读者看后，能快速掌握怎样在实务中处理企业面临的各种涉税疑难问题，富有实际操作性和可行性。

本书在编写过程中得到了有关专家、教授和实务界人士的关心和指导，并获得经济科学出版社谭志军同志真诚的帮助和有力的支持，在此一并感谢。与此同时，由于时间紧促，本书难免会存在一些不足之处，恳请广大读者批评指正，以便进一步修改和完善。

最后，再次对写作中参考的书籍和资料，以及得到的帮助表示衷心的感谢。

编者

2010 年 1 月

目 录

第一部分 企业重组的涉税疑难问题处理及例解	1
一、资产收购的税务处理及案例分析	2
二、股权收购业务的税务处理及案例分析	6
三、清算股利的财务与税务处理及案例分析	10
四、企业合并的税务处理及案例分析	14
五、企业职工安置费用的财务处理及案例分析	17
六、企业清算所得的税务处理及案例分析	23
七、股权投资损失的税务处理技巧	29
第二部分 企业收入支出的涉税疑难问题处理及例解	34
一、公益性捐赠的税务处理及案例分析	34
二、手续费及佣金支出的税务处理	40
三、交际应酬性支出的纳税调整技巧及案例分析	43
四、劳务收入的财务与税务处理及案例分析	45
五、企业收取会员费收入的税务处理	50
六、研究开发费用税前加计扣除的税务处理技巧	52
七、总机构收取管理费的税务处理	58
八、车辆使用费的税务处理	60
九、差旅费的税务处理	64
十、利息支出的涉税处理及案例分析	67
十一、采暖费收入的税务处理	79
十二、企业“三项费用”的税务处理	82
十三、工资薪金和职工福利支出的税务处理	87
十四、广告费和业务宣传费的税务处理	92
十五、“业务招待费”的新会计与税务处理技巧	94
十六、金融、保险、证券企业和中小企业信用担保机构 准备金的税务处理	98

十七、企业八项资产损失税前扣除的税务处理技巧·····	104
十八、安全生产费用和安全生产设备购置费的税务处理·····	117
十九、补充养老和医疗保险费的财务、税务处理及案例分析·····	121
二十、企业固定资产加速折旧的会计、税务处理及案例分析·····	124
二十一、政策性搬迁和资产处置收入的会计、税务 处理及案例分析·····	132
二十二、企业代收财政性资费的税务处理·····	140
二十三、资产评估的税务处理及纳税调整·····	142
二十四、企业获得各项优惠的增值税收入是否缴纳 企业所得税·····	147
二十五、房地产开发企业代收费用的税务处理·····	149
第三部分 企业流转税的涉税疑难问题处理及例解 ·····	153
一、销售使用过物品和旧货的增值税处理技巧·····	153
二、增值税、营业税和消费税抵扣的税务处理·····	158
三、增值税进项税额转出的税务处理及案例分析·····	165
四、视同销售的财务处理及其增值税、营业税和企业所得税处理·····	167
五、混合销售和兼营行为的税务处理·····	176
六、白酒生产企业的消费税处理·····	181
七、出口企业申报退税应注意的四个重要时限·····	183
八、建筑安装业务的会计和税务处理技巧及例解·····	186
九、我国哪些营业收入项目可以暂免或免营业税·····	200
第四部分 企业职工个人所得税的涉税疑难问题处理及例解 ·····	206
一、个人无偿受赠房屋的税务处理·····	206
二、个人取得拍卖收入的税务处理·····	212
三、个人股东取得公司债权债务形式的股份支付的涉税处理·····	214
四、“双税制”、董事费和离婚析产房屋的个人所得税处理·····	217
五、股票期权和限制性股票所得的个人所得税处理 技巧及其案例分析·····	219
六、公司职工辞退福利的财税处理技巧及案例分析·····	234
七、股东分得的股息和红利的税务处理·····	243
八、个人取得资产评估增值所得的税务处理技巧·····	248
九、单位向职工福利售房的税务处理及案例分析·····	251
十、企业年金的个人所得税处理及经典案例分析·····	255

第五部分 批发零售中的涉税疑难问题处理及例解	259
一、各种折扣、折让和销售退回的财税处理及例解	259
二、连锁经营企业的会计、税务处理	272
三、平销返利行为的会计、税务处理	277
四、企业促销手段的税务、会计处理	288
第六部分 关联交易特别纳税调整的涉税疑难问题 处理及例解	298
一、特别纳税调整中有关加收利息条款的规定及案例分析	298
二、可比非受控价格法的案例分析	300
三、再销售价格法的案例分析	302
四、成本加成法的案例分析	304
五、交易净利润法的案例分析	305
六、利润分割法的案例分析	308
七、成本分摊的协议原则及税务处理	312
八、资本弱化管理的案例分析	314
第七部分 企业其他的涉税疑难问题处理及例解	317
一、新会计准则下企业所得税汇算清缴后的账务调整技巧	317
二、企业弥补亏损的账务处理技巧及例解	323
三、跨年度取得发票的财务、税务处理分析	326
四、跨省市总分机构企业所得税的纳税方法	332
五、专用财政性资金的税务处理技巧及案例分析	340
六、企业办理再生资源增值税退税应注意的几个问题	344
七、享受技术转让所得税优惠政策应把握的几个关键点	346
八、动漫产业发展的“三大”税收优惠政策及应注意的问题	348
九、投资性房地产的会计与税法差异及纳税调整案例分析	351
十、房地产开发经营企业确认企业所得税应注意的 13 点	354
十一、房产税征收管理中的相关政策及房产评估增值的房产税处理	361

第一部分

企业重组的涉税疑难问题处理及例解

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。^① 其中企业法律形式改变，是指企业注册名称、住所以及企业组织形式等的简单改变。债务重组，是指在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，是指一家企业（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。资产收购，是指一家企业（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。企业合并，是指一家或多家企业（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。企业分立，是指一家企业（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。

由于以上六种企业重组形式都涉及税务的处理，其中资产收购、股权收购、企业合并和企业分立的税务处理非常复杂，而且企业重组往往会涉及职工安置和股利清算的财务和税务处理。本部分在企业重组的企业所得税处理理论分析的基础上，以案例形式重点分析了资产收购、股权收购和企业合并及其引起的职工安置和股利清算的涉税疑难问题处理技巧。

^① 参见财政部、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）第一条的规定。

一、资产收购的税务处理及案例分析

（一）资产收购的内涵

根据财税〔2009〕59号文件的规定，所谓的资产收购，是指一家企业（以下称为受让企业）以股权支付、非股权支付或两者组合的支付对价形式，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。在理解资产收购的概念时，要注意资产收购与一般的资产买卖（或资产转让）和企业合并之间的区别。

1. 资产收购与一般的资产买卖（或资产转让）的区别

资产收购是指涉及实质经营性资产的交易，与《企业会计准则第20号——企业合并》第三条所称的业务合并相似，即一家企业必须是购买另一家企业内部某些生产经营活动或资产的组合，该组合一般具有投入、加工处理过程和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入，但不构成独立法人资格的部分。同时，企业在购买这些资产组合后，必须实际经营该项资产，以保持经营上的连续性。比如，甲企业单纯购买乙企业的机器和设备就不是资产收购，仅是一般的资产买卖或者资产转让。

2. 资产收购与企业合并的区别

资产收购是一场企业与企业之间的资产交易，交易的双方都是企业。而企业合并是一场企业股东与企业股东之间的交易，即合并方企业与被合并方企业的股东之间就被合并企业进行的一场交易。因此，相对于企业合并而言，资产收购不涉及法律主体资格的变更或者法律权利义务的概括承受，可以避免被收购方向收购方转嫁债务。在资产收购中，只要购买方对所购资产支付了合理对价，就不再承担被收购方的任何债务。这样就可有效避免因出卖方债务不如实告知或者发生或有债务带来的债务风险。

（二）资产收购的税务处理

根据财税〔2009〕59号文件的规定，资产收购的税务处理分为一般性的税务处理和特殊性的税务处理。两者的税务处理有很大的不同，现分别介绍如下：

1. 资产收购的一般性税务处理

根据财税〔2009〕59号文件的规定，资产收购的一般性税务处理应按照以下规定进行处理：

- ①被收购方应确认资产转让所得或损失；
- ②收购方取得资产的计税基础应以公允价值为基础确定；
- ③被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。

基于以上规定可知，在一般税务处理下，资产收购的所得税处理和一般意义上的企业资产买卖交易（资产转让）的税务处理原则是完全一致的，即被收购方按资产的市场价格或公允价值与计税基础的差额确认资产转让所得或损失；收购方如果是用非货币性资产进行交换的，应分两步走，先按公允价值销售确认非货币性资产转让所得或损失，再按公允价值购买资产。由于资产收购不涉及企业法律主体资格的变更，因此，被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。

2. 资产收购的特殊性税务处理

（1）特殊性税务处理的条件

根据财税〔2009〕59号文件的规定，资产收购的特殊性税务处理应同时符合以下4个条件：

- ①资产收购要有合理商业目的。
- ②资产收购不能以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。

企业如果以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的，刻意使资产收购中的股权支付比例符合特殊性税务处理的，税务机关可予以否决。

③企业在收购另一家企业的实质经营性资产后，必须在收购后的连续12个月内仍运营该资产，从事该项资产以前的营业活动。

比如，甲企业购买了乙企业的一个玩具生产车间，如果其在购买后12个月内，将玩具生产线变卖，利用该场地重新购置设备从事服装加工，则不能适用资产收购的特殊性税务处理。

④资产收购中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%。

在计算以上75%和85%的比例时要注意以下两点。

第一，计算受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的75%时，应以转让企业原来资产的计税基础进行确定。由于财税〔2009〕59号文件本身没有明确计算有关75%比例的资产价值应当使用公允价值，还是计税基础，但从交易过程判断来看，转让企业可能有一部分资产并没有实际参加交易，这部分资产的公允价值是不易合理确定的，而且特殊处理的本意是要延续其计税基础。因此，计算此处

有关资产比例前提指标时还是应当以计税基础为数据来源。

第二, 计算股权支付金额不低于其交易支付总额的 85% 时, 应以公允价值进行确定。

(2) 资产收购的特殊性税务处理

根据财税〔2009〕59 号文件的规定, 符合以上 4 个条件的资产收购可以选择按以下规定处理:

① 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;

② 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。

总之, 受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的 75%, 即通常所说的资产收购应当近似于企业的一个整体资产转让行为, 仅涉及少部分营业资产的转让不适用特殊性税务处理。同时, 股权支付的金额不低于其交易支付总额的 85%。只有以上条件同时满足, 资产收购才能适用特殊性税务处理。

(三) 资产收购特殊性税务处理案例分析

[案例]

甲公司 2009 年 1 月 1 将非现金资产转让给乙公司, 乙公司向甲公司支付本公司股权和非股权支付额, 完成甲公司资产转让 (具体构成见表 1 和表 2)。

表 1

甲公司转让时点资产构成情况

单位: 万元

类别	账面价值	公允价值	计税基础	备注
生产线	4 000	5 500	4 500	转让
办公楼	3 000	9 000	3 400	转让
存货	1 000	500	1 100	转让
货币资金	150	150	150	不转让
合计	8 150	15 150	9 150	

表 2

乙公司支付资产构成情况

单位: 万元

类别	账面价值	公允价值	计税基础	备注
股权支付	6 250	14 000	6 250	
债券	400	800	450	
现金	200	200	200	
合计	6 850	15 000	6 900	

[分析]

1. 甲公司方面的转让涉税分析

(1) 特殊税务处理的法律依据

根据财税〔2009〕59号文件第五条规定的五大基本条件和第六条第（三）项规定：“资产收购，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%，可以选择按以下规定处理：①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。②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。”

第一，受让企业乙公司收购的资产占转让企业甲公司全部资产的比例 = 交易前收购资产的计税基础 ÷ 交易前全部资产的计税基础 = $9\,000 \div 9\,150 = 98\% > 75\%$ 。

第二，受让企业乙公司在该资产收购发生时的股权支付金额占其交易支付总额的比例 = $14\,000 \div 15\,000 \times 100\% = 93\% > 85\%$ 。假设其他条件亦符合规定，则上述甲公司的资产转让应适用特殊性税务处理。甲公司资产转让应适用免税重组，即不确认资产转让所得或损失。

(2) 计算非股权支付额应纳税所得额

根据财税〔2009〕59号文件第六条第（六）项：“重组交易各方按本条（一）至（五）项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，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。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)。”通过上述公式可以计算出：非股权支付对应的资产转让所得 = $(15\,000 - 9\,000) \times (1\,000 \div 15\,000) = 400$ （万元）。应纳税额为 $400 \times 25\% = 100$ （万元）。

(3) 确定收到股权及非股权支付的计税基础

根据财税〔2009〕59号文件第六条第（三）项第1目：“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。”通过规定可知：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。被转让资产的原计税基础是9 000万元，转让企业取得股权的计税基础应是9 000万元的一部分。转让企业取得债券的计税基础应该是其公允价值800万元，取得现金200万元。由于非股权支付部分对应的转让资产需要确认400万元的所得，即这些非股权支付部分对应的转让资产的占据的原计税基础应是 $1\,000 - 400 = 600$ （万元），则转让企业取得股权对应的被转让资产的原计税基础是 $9\,000 - 600 = 8\,400$ （万元）或 $9\,000 + 400 - 1\,000 = 8\,400$ （万元）。即非股权支付额的计税基础应为公允价值，取得收购企业股权的计税基础应为被收购企业股权的原计税基础

加上非股权支付额对应的股权转让所得减去非股权支付的公允价值。

2. 乙公司方面的转让涉税分析

(1) 非股权支付额应纳税所得额

乙公司非股权支付部分的债权投资产生的资产转让所得 = $800 - 450 = 350$ (万元)。

(2) 确定取得转让企业资产的计税基础

根据财税〔2009〕59号文件第六条第(三)项第2目:“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。”通过规定可知:

第一,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。

生产线、办公楼及存货的原计税基础应该为9 000万元。但是这部分9 000万元的计税基础不仅对应乙公司的发行股份,也对应乙公司转移的债券投资和现金。由于转移债券投资和现金的部分还是适用一般性税务处理规定的,所以按照等价交换原则判断,这部分转移债券和现金取得的收购资产的计税基础已推断为600万元,因此与股权支付部分对应的“生产线、办公楼及存货”部分应按原计税基础8 400万元确定。

第二,以公允价值为标准,可得出生产线、办公楼及存货的计税基础。

与非股权支付部分对应的“生产线、办公楼及存货”应按换出债券和现金的公允价值确定为计税基础为1 000万元,因此,合计判断取得“生产线、办公楼及存货”的计税基础应是 $8 400 + 1 000 = 9 400$ (万元),至于9 400万元在具体这3种资产之间应该如何分配,按照其各自公允价值进行比例分配。

生产线计税基础 = $9 400 \times 5 500 \div (5 500 + 9 000 + 500) \times 100\% = 3 478$ (万元)

办公楼计税基础 = $9 400 \times 9 000 \div (5 500 + 9 000 + 500) \times 100\% = 5 640$ (万元)

存货计税基础 = $9 400 - 3 478 - 5 640 = 282$ (万元)

二、股权收购业务的税务处理及案例分析

(一) 股权收购的定义

根据财税〔2009〕59号文件的规定,所谓股权收购,是指一家企业(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,以实现控制被收购企业的交易。从股权收购定义看,股权收购交易的对象是被收购企业的股权。在

股权收购过程中，涉及收购企业、被收购企业及被收购企业股东三方。基于以上分析，实现对被收购企业的控制是股权收购的重要特征。

（二）股权收购业务的税务处理

根据财税〔2009〕59号文件规定，股权收购业务的税务处理分为一般性税务处理和特殊性税务处理。

1. 股权收购业务的一般性税务处理

（1）收购企业的税务处理

①支付对价涉及的所得税处理。当收购企业支付的对价包括固定资产、无形资产等非货币资产时，虽然财税〔2009〕59号文件未明确规定应确认所涉及非货币资产的转让所得或损失，但由于资产的所有权属发生了变化，因此收购企业以固定资产、无形资产等非货币资产进行支付的，应按税法规定确认资产的转让所得或损失。

②取得被收购企业股权计税基础的确定。由于收购企业支付的对价无论是股权支付，还是非股权支付均是按公允价值支付的，根据财税〔2009〕59号文件的规定，收购企业应按公允价值确定被收购企业股权的计税基础。

（2）被收购企业股东的税务处理

①放弃被收购企业股权涉及的所得税处理。在股权收购过程中，被收购企业股东放弃被收购企业股权而取得收购企业支付的股权和非股权，其实质应分解为两项业务，即先转让被收购企业股权，然后再以转让收入购买股权或非股权支付，因此根据财税〔2009〕59号文件的规定，被收购企业股东应确认股权转让所得或损失。

②取得股权支付和非股权支付计税基础的处理。由于被收购企业股东确认了放弃被收购企业股权的转让所得或损失，因此，对其取得的股权支付和非股权支付均应按公允价值确定计税基础。

2. 股权收购业务的特殊性税务处理

（1）股权收购业务的特殊性税务处理的条件

根据财税〔2009〕59号文件的规定，在对股权收购业务进行特殊性税务处理时，应同时符合以下条件：

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财税〔2009〕59号文件规定的比例；

③企业重组后，连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动；

④重组交易对价中涉及股权支付金额符合财税〔2009〕59号文件规定的比例；

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个月内不得转让其所取得的股权。

(2) 收购企业涉及的税务处理

①支付对价涉及的所得税处理。收购企业支付非股权对价涉及的所得税问题，同前面所述一般性处理规定。即根据财税〔2009〕59号文件的规定无论是一般性处理还是特殊性处理，凡收购企业支付对价涉及非股权等其他非货币性资产的，均应按税法规定确认其转让所得或损失。即对股权收购而言，非股权支付对应的资产转让所得应该直接按照其公允价值扣除计税基础计算。

②被收购企业股东涉及的所得税处理。

第一，放弃被收购企业股权是否确认股权转让所得或损失。

为支持企业进行重组，缓解纳税人在资金上的纳税困难，根据财税〔2009〕59号文件的规定，符合特殊处理条件的股权收购业务，被收购企业股东可暂不确认股权转让所得或损失。这里应注意，如果被收购企业股东除取得收购企业的股权外，还取得收购企业支付的非股权支付，被收购企业股东应确认非股权支付对应的股权转让所得或损失。公式如下：

$$\text{非股权支付对应的资产转让所得或损失} = \left(\frac{\text{被转让资产的公允价值} - \text{被转让资产的计税基础}}{\text{非股权支付金额} \div \frac{\text{被转让资产的公允价值}}{\text{非股权支付金额}}} \right) \times \left(\frac{\text{非股权支付金额}}{\text{非股权支付金额} \div \frac{\text{被转让资产的公允价值}}{\text{非股权支付金额}}} \right)$$

例如，甲公司以本企业20%的股权（公允价值为5700万元）和300万元现金作为支付对价，收购乙公司持有的丙公司80%的股权（计税基础1000万元，公允价值6000万元）。由于甲公司收购丙公司股权的比例大于75%，股权支付占交易总额比例： $5700 \div 6000 = 95\%$ ，大于85%，假定同时符合特殊性处理的其他条件。虽然根据财税〔2009〕59号文件规定，乙公司可暂不确认转让丙公司股权的全部转让所得，但应确认取得非股权支付额300万元现金对应的股权转让所得，即应确认股权转让所得： $(6000 - 1000) \times (300 \div 6000) = 250$ （万元）。

第二，取得股权支付和非股权支付计税基础的确定。

虽然财税〔2009〕59号文件规定，符合特殊处理条件的股权收购业务，在涉及非股权支付的情况下，应确认非股权支付对应的资产所得或损失，并调整相应资产的计税基础，但未明确应如何调整相应资产的计税基础。按照所得税对等理论，被收购企业股东应以被收购企业股权的原计税基础加上非股权支付额对应的股权转让所得，作为取得的股权支付额和非股权支付额的计税基础。其中，非股权支付额的计税基础应为公允价值，所以取得收购企业股权的计税基础应为被收购企业股权

的原计税基础加上非股权支付额对应的股权转让所得减去非股权支付的公允价值。

仍以上例说明：乙公司取得现金资产的计税基础应为 300 万元，取得甲公司股权的计税基础应为 $1\,000 + 250 - 300 = 950$ （万元）。未来乙公司转让甲公司股权时允许扣除的计税基础为 950 万元，而不是初始取得时的公允价值 5 700 万元。可见，财税〔2009〕59 号文件对股权收购特殊性处理的规定，并不是让被收购企业的股东真正享受所得税的免税待遇，而是为支持企业并购重组，允许其递延缴纳企业所得税而已。

（三）股权收购的案例分析

〔案例〕

2008 年 9 月，上市公司甲发布重大重组预案公告称，公司将通过定向增发，向该公司的实际控制人——中国海外控股公司乙（乙公司注册地在英属维尔京群岛）发行 36 809 万股 A 股股票，收购乙公司持有的水泥有限公司丙的 50% 的股权。增发价 7.61 元/股。收购完成后，丙公司将成为甲公司的控股子公司。丙公司成立时的注册资本为 856 839 300 元，其中建工建材总公司丁的出资金额为 214 242 370 元，出资比例为 25%，乙公司的出资金额为 642 596 930 元，出资比例为 75%。根据法律法规，乙公司本次认购的股票自发行结束之日起 36 个月内不上市交易或转让。

〔分析〕

1. 业务的性质

此项股权收购完成后，甲公司将达到控制丙公司的目的，因此符合财税〔2009〕59 号文件中的股权收购的定义。

2. 企业所得税政策的适用

尽管符合控股合并的条件，所支付的对价均为上市公司的股权，但由于甲公司只收购了丙公司 50% 的股权，没有达到 75% 的要求，因此应当适用一般性处理：

（1）被收购企业的股东：乙公司，应确认股权转让所得。

股权转让所得 = 取得对价的公允价值 - 原计税基础

$= 7.61 \times 368\,090\,000 - 856\,839\,300 \times 50\% = 2\,372\,745\,250$ （元）

由于乙公司的注册地在英属维尔京群岛，属于非居民企业，因此其股权转让应缴纳的所得税为： $2\,372\,745\,250 \times 10\% = 237\,274\,525$ （元）

（2）收购方：甲公司取得（对丙公司）股权的计税基础应以公允价值为基础确定，即 $2\,801\,164\,900$ 元（ $7.61 \times 368\,090\,000$ ）。

（3）被收购企业：丙公司的相关所得税事项保持不变。