附录 2：

企业兼并重组税收政策适用案例

第一节　改制

例 1：甲有限责任公司[1]，其股东为乙公司（持股 100%），2025 年 3 月甲有限责任公司拟整体变更为甲股份有限公司，变更后的公司承继原公司权利、义务，乙公司仍 100%持股，甲公司改制前后均不为房地产开发企业。

甲有限责任公司名下不动产 A 厂房变更登记至甲股份有限公司，建筑面积 48984.9 ㎡，该不动产评估市场价值为 5883.00 万元，如不适用重组改制相关政策，估算税款如下：土地增值税 175.98 万元、印花税 2.94 万元；甲股份有限公司作为承受方，涉及税款如下：契税 176.49 万元、印花税 2.94 万元。

根据《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（2023 年第 51 号）第一条规定，企业按照《中华人民共和国公司法》有关规定整体改制，包括非公司制企业改制为有限责任公司或股份有限公司，有限责任公司变更为股份有限公司，股份有限公司变更为有限责任公司，对改制前的企业将国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下称房地产）

[1] 以下案例如无特别说明，所涉企业均为居民企业。

转移、变更到改制后的企业，暂不征收土地增值税。根据《财政部 税务总局关于继续实施企业、事业单位改制重组有关契税政策的公告》（2023年第49号）第一条规定，企业按照《中华人民共和国公司法》有关规定整体改制，包括非公司制企业改制为有限责任公司或股份有限公司，有限责任公司变更为股份有限公司，股份有限公司变更为有限责任公司，原企业投资主体存续并在改制（变更）后的公司中所持股权（股份）比例超过75%，且改制（变更）后公司承继原企业权利、义务的，对改制（变更）后公司承受原企业土地、房屋权属，免征契税。根据《财政部 税务总局关于企业改制重组及事业单位改制有关印花税政策的公告》（2024年第14号）第三条规定，对企业改制、合并、分立、破产清算以及事业单位改制书立的产权转移书据，免征印花税。根据《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、第四条规定，该改制属于企业法律形式简单改变，甲公司直接变更税务登记，甲有限责任公司企业所得税纳税事项(包括亏损结转、税收优惠等权益和义务)由变更后甲股份有限公司承继。

第二节　债务重组

例2：甲公司2023年5月从乙公司购入产品一批，合同价款200万元。由于甲公司发生财务困难，无法按合同规定期限偿还债务，经双方协议于2025年12月进行债务重组。不考虑适用特

殊性税务处理政策的情况下，甲公司当年实现应纳税所得额为 80 万元（已包含债务重组所得 50 万）。

情形一：甲公司以产品偿还债务，该产品成本 110 万元，公允价值 150 万元。假设不考虑增值税等其他税费。

债务人甲公司确认产品转让所得 40 万元（150-110）、债务重组所得 50 万元（200-150）。甲公司债务重组确认的应纳税所得额占当年应纳税所得额的比重为 62.5%（50/80），超过 50%。假设同时满足其他特殊性税务处理条件，甲公司债务重组的应纳税所得额 50 万元，自 2025 年度起的 5 个纳税年度内，每年按 10 万元（50/5）均匀计入各年应纳税所得额。

情形二：甲乙协商，甲公司向乙公司定向发行 100 万股面值 1 元，每股市价 1.5 元的普通股偿还债务。

乙公司在重组后 12 个月内不转让所取得的股权，且满足其他特殊性税务处理条件，双方均一致选择特殊性税务处理。债务人甲公司暂不确认债务重组所得，债权人乙公司暂不确认债务重组损失。乙公司取得甲公司股权的计税基础按对甲公司原债权的计税基础 200 万元确定。

第三节　股权收购

例 3: 甲公司主要从事化妆品研发和生产销售。乙公司主营化妆品批发零售业务，注册资本 1000 万元，共两名股东：股东 A 公司为原始股东，持有乙公司 55％股权，计税基础为 550 万元；股

东B公司通过受让方式持有乙公司45%股权，计税基础为800万元。假设甲公司本次收购具有合理商业目的，于2026年1月与乙公司股东达成收购协议且完成股权变更手续。

情形一：甲公司以增发本公司股份380万股（每股面值1元、公允价值1.5元）的形式收购A公司持有的乙公司38%股权（公允价值570万元）。

由于甲公司收购乙公司38%的股权，未达到被收购公司50%的股权收购比例要求，该项业务不满足特殊性税务处理条件，不能适用特殊性税务处理，需按一般性税务处理规则进行处理。具体处理如下：

1.被收购企业的股东A公司

转让乙公司38%股权，其公允价值为570万元（380×1.5）、计税基础为380万元，应确认股权转让所得190万元（570-380）；取得甲公司增发的380万股股份的计税基础为570万元。

2.收购企业甲公司

以增发的本公司股份为对价向A公司支付，视为接受A公司投资，无需确认所得或损失；取得乙公司38%股权的计税基础为其公允价值570万元。

3.被收购企业乙公司

甲、A公司之间的股权收购事宜，对乙公司来说仅涉及其股东变更，相关所得税事项原则上不变。

情形二：甲公司同时与A、B公司签订股权收购协议，甲公司以增发本公司股份1000万股（每股面值1元、公允价值1.5元）

的形式收购A、B公司持有的乙公司的100%股权，A、B公司分别取得甲公司增发的550万股和450万股股份。

本次股权收购业务具有合理商业目的；甲公司收购乙公司100%的股权，符合“不低于被收购企业全部股权的50%”的比例要求；此次收购业务完成后连续12个月内，乙公司不改变原来的实质性经营活动；甲公司以增发的本公司股份作为支付对价，股权支付比例符合“不低于其交易支付总额的85%”的比例要求；各方在重组后连续12个月内不转让其取得的股权。公司股权收购符合特殊性税务处理条件，重组各方达成一致，选择就该项股权收购业务进行特殊性税务处理，则具体处理如下：

1.被收购企业的股东A公司和B公司

（1）A公司

暂不确认股权转让所得或损失；取得甲公司增发的550万股股份的计税基础应以其持有的乙公司55%股权原计税基础确定，即550万元。

（2）B公司

暂不确认股权转让所得或损失；取得甲公司增发的450万股股份的计税基础应以其持有的乙公司45%股权原计税基础确定，即800万元。

2.收购企业甲公司

取得乙公司股权的计税基础应以乙公司股权原计税基础确定，即1350万元（550万元+800万元）；以增发本公司股份作为对价向A、B公司支付，视为接受A、B公司投资，无需确认所得

和损失。

3.收购企业甲公司、被收购企业乙公司原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。

第四节　资产收购

例 4: 甲公司是一家大型食品生产公司，拟收购乙公司从事食品生产的相关资产，假设具有合理商业目的。2025 年 5 月，双方达成收购协议，甲公司收购乙公司涉及食品生产的相关资产，乙公司的全部资产公允价值为 1750 万元、计税基础为 1490 万元，其中从事食品生产的资产公允价值为 1730 万元、计税基础为 1470 万元。假设不考虑增值税等其他税费。

甲公司向乙公司支付了两项对价：一是现金 130 万元；二是增发本公司股份 800 万股（每股面值 1 元、公允价值 2 元）。

甲公司此次资产收购具有合理商业目的；甲公司收购乙公司的资产占乙公司总资产的比例为 98.9%(1730/1750),超过了 50%;甲公司收购乙公司食品生产资产后,连续 12 个月内不改变所收购资产的实质性经营活动；甲公司向乙公司支付的对价中，股权支付部分的金额为 1600 万元,占交易总金额的 92.5%(1600/1730),超过了 85%;乙公司在重组后连续 12 个月内不转让所取得的股权。本次资产收购符合特殊性税务处理条件，重组各方一致选择进行特殊性税务处理，具体处理如下:

1.转让企业乙公司

对取得股权支付的部分不确认资产转让所得。对取得非股权支付的部分确认对应的资产转让所得19.54万元[（1730-1470）×（130/1730）]；取得甲公司增发的800万股股份的计税基础=1470+19.54-130=1359.54万元。

2.受让企业甲公司

甲公司取得重组资产计税基础=1470+19.54=1489.54万元。

第五节　股权、资产划转

例5：2026年，甲公司为进一步提高经营管理效率，理顺公司业务架构关系，将持有的K公司10%的股权划转至其100%直接控制的子公司乙公司。划转时甲公司持有K公司10%股权的账面净值为1000万元，公允价值为1200万元。

情形一：甲公司在会计上增加了对乙公司的长期股权投资并确认了损益，乙公司将取得投资中的600万元作为实收资本，600万元计入资本公积。

1.划出方企业甲公司

由于甲公司在会计上确认了损益，不符合《财政部 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）中“划出方公司和划入方公司均未在会计上确认损益”的条件，无法适用特殊性税务处理。但是该情形也可视为甲公司用其持有的K公司股权这一非货币性资产进行对外投资。企业以非货币性资产对外投资，应对非货币性资产进行评估，

并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额，计算确认非货币性资产转让所得。对此，甲公司有以下两种处理方式可供选择:

一是当期一次性确认所得。即在2026年确认全部的资产转让所得200万元，并计算缴纳企业所得税。

二是根据《财政部 国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》（财税〔2014〕116号）的规定，在不超过5年期限内分期均匀计入相应年度的应纳税所得额。如甲公司选择5年期限，则2026-2030年，每年应在税收口径上确认股权转让所得40万元。

2.划入方企业乙公司

甲公司将其持有的K公司10%股权划转至乙公司，乙公司作为接受投资处理，不管投资方是一次性确认所得还是分期确认所得，其取得划入股权的计税基础应为1200万元。

情形二：甲公司按账面净值划转，甲乙双方均未在会计上确认损益，且符合其他特殊性税务处理条件。

1.划出方企业甲公司

不确认所得。

2.划入方企业乙公司

不确认所得;乙公司接受甲公司划入的股权,符合财税〔2014〕109号文件及国家税务总局公告2015年第40号规定的特殊性税务处理条件，其取得被划转资产的计税基础，以被划转资产的原计税基础确定，即为1000万元。

第六节　合并

例 6: 某甲有限公司（以下简称甲公司）与某乙有限公司（以下简称乙公司）为同一集团所属关联公司，某丙股份公司（以下简称丙公司）持有 100%甲公司和乙公司股权，甲公司和乙公司均不为房地产开发企业，均为增值税一般纳税人。

该集团为精简公司主体数量、优化战略发展需要，2026 年 3 月经双方股东会决议决定，由乙公司吸收合并甲公司，同时甲公司名下所有资产（含机器、设备、不动产、无形资产等）及相关联的债权、负债和员工一并转让给吸收方乙公司，本次吸收合并后，甲公司依法注销，乙公司继续存续，吸收合并后丙公司继续持有乙公司 100%股权，相关当事方按规定向税务部门进行吸收合并报告。

甲公司名下不动产 A 厂房转移登记至乙公司，建筑面积 64356.8 ㎡，该不动产评估市场价值为 38152.1 万元（含税），如不适用重组改制相关政策，估算税款如下(不考虑附加税费)：转让方涉及税款，增值税销项税额 3150.17 万元（甲公司选择一般计税方法）、土地增值税 3973.11 万元、印花税 19.08 万元；承受方涉及税款如下：契税 1050.06 万元、印花税 19.08 万元。

根据《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（2023 年第 51 号）第二条规定，按照法律规定或者合同约定，两个或两个以上企业合并为一个企业，且原企业投资主体存续的，对原企业将房地产转移、变更到合并后的

企业，暂不征收土地增值税。根据《财政部 税务总局关于继续实施企业、事业单位改制重组有关契税政策的公告》（2023年第49号）第三条规定，两个或两个以上的公司，依照法律规定、合同约定，合并为一个公司，且原投资主体存续的，对合并后公司承受原合并各方土地、房屋权属，免征契税。根据《财政部 税务总局关于企业改制重组及事业单位改制有关印花税政策的公告》（2024年第14号）第三条规定，对企业改制、合并、分立、破产清算以及事业单位改制书立的产权转移书据，免征印花税。根据《财政部 税务总局关于增值税进项税额抵扣等有关事项的公告》（财政部 税务总局公告2026年第13号）规定，甲、乙公司基于合理商业目的，通过合并方式实施资产重组，将全部资产及债权、负债和员工整体合并入乙公司，涉及的机器、设备等货物以及不动产、无形资产转让等，不属于增值税应税交易，不征收增值税。

例7: 甲企业吸收合并乙企业，100%股权支付，重组日为2026年7月5日。乙企业共有四名股东，股东类型及持股情况分别为：A股东为居民企业，持股45%；B股东为自然人，持股40%；C股东为居民企业，持股10%；D股东为居民企业，持股5%。乙企业资产和负债的计税基础为1000万元，公允价值1800万元。甲企业、乙企业及A股东、C股东、D股东达成一致税务处理，且符合其他特殊性税务处理条件。

1.甲企业、乙企业及A股东、C股东、D股东就适用特殊性税务处理达成一致，达成一致的乙企业居民企业股东（A股东、C股东、D股东）合计持股比例为60%（45%+10%+5%），则A股东、C股东、D股东持有的股权以及股权对应的乙企业转让的资产和负债、甲企业取得的资产和负债可以适用特殊性税务处理，B股东应按个人所得税的相关规定进行税务处理。

2.A股东、C股东和D股东合计持股比例为60%，则乙企业转让资产和负债的60%部分适用特殊性税务处理，在当期暂不确认所得；其余40%按照现行有关规定处理，应在当期确认转让所得320万元〔(1800-1000)×40%〕。

3.甲企业取得乙企业资产和负债60%部分的计税基础为600万元（1000×60%），其余40%部分的计税基础为720万元（1800×40%）。

4.如乙企业资产中某一项固定资产的计税基础为100万元，公允价值为200万元，则甲企业取得该项固定资产的计税基础为140万元（100×60%+200×40%）。考虑到部分企业合并涉及大量的资产负债，如按上述方法，企业核算负担较高。为减轻企业核算负担，企业可以选择简便计算方法：对不适用特殊性税务处理的资产和负债，按照原计税基础400万元（1000×40%）确认甲企业所取得资产和负债的计税基础，同时将公允价值与原计税基础之间的差额320万元（720-400）打包视为一项资产，自重组日所属年度起分10年均匀摊销，在税前扣除。需要注意的是，此方法一经选择，不得改变。

5.重组完成后第9个月，居民企业D股东（持股比例5%）转让此次重组所取得的股权，则当事各方均应按一般性税务处理进行调整：被合并方乙企业应补充确认所得480万元（1800-1000-320）；合并方甲企业重新按照1800万元确认计税基础，所有居民企业股东重新确认所得。

第七节　分立

例8：2026年3月，某A科技公司，其主营业务为科创研发，因业务需要，需将自身不动产出租等非核心业务进行剥离，分立新设立B企业，上述资产重组具有合理商业目的，双方均为增值税一般纳税人。A企业将不动产关联业务的资产（包括固定资产、不动产、土地使用权）、负债（包括长期借款、应付账款）、债权以及相关员工的劳动关系转移至B企业承接，分立过程涉及不动产、土地使用权转让。双方均不为房地产开发企业，分立后，某A科技公司和B企业的投资主体相同。

某A科技公司原不动产登记至B企业，建筑面积6.85万㎡，该不动产评估市场价值为20183.13万元（含税），如不适用重组改制相关政策，估算税款如下(不考虑附加税费)，转让方涉及税款，增值税销项税额1666.50万元（某A科技公司选择一般计税方法）、土地增值税846.65万元、印花税10.09万元；承受方涉及税款，契税555.50万元、印花税10.09万元。

根据《财政部 税务总局关于增值税进项税额抵扣等有关事项的公告》（财政部 税务总局公告2026年第13号）文件规定，纳税人通过合并、分立、出售、置换等方式实施资产重组，同时符合相关条件的，其涉及的货物、金融商品、无形资产、不动产（以下统称资产）转让，不征收增值税，对应的进项税额可以按规定从销项税额中抵扣。A企业将出租业务相关的资产，以及与其相关联的对应债权、负债和员工共同组成资产包，一并转让给新分立的B企业，且符合其他政策条件要求，在该项分立过程中涉及的货物、不动产、土地使用权转让行为，不征收增值税。

根据《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（2023年第51号）第三条规定，按照法律规定或者合同约定，企业分设为两个或两个以上与原企业投资主体相同的企业，对原企业将房地产转移、变更到分立后的企业，暂不征收土地增值税。根据《财政部 税务总局关于继续实施企业、事业单位改制重组有关契税政策的公告》（2023年第49号）第四条规定，公司依照法律规定、合同约定分立为两个或两个以上与原公司投资主体相同的公司，对分立后公司承受原公司土地、房屋权属，免征契税。根据《财政部 税务总局关于企业改制重组及事业单位改制有关印花税政策的公告》（2024年第14号）第三条规定，对企业改制、合并、分立、破产清算以及事业单位改制书立的产权转移书据，免征印花税。

第八节　非货币性资产交换

例 9：甲企业和乙企业均为符合条件的集成电路企业，2026 年 9 月，甲企业用 A 设备和 20 万元的现金与乙企业的 B 房产进行交换。A 设备的计税基础为 40 万元，公允价值为 80 万元；B 房产的计税基础为 60 万元，公允价值为 100 万元。假设上述交换不考虑相关税费。

1. 甲企业

取得的 B 房产以其公允价值和支付的相关税费确认计税基础，即为 100 万元。非货币性资产交换所得为 40 万元（100-20-40），可在不超过 5 年期限内分期均匀计入相应年度的应纳税所得额。

2. 乙企业

取得的 A 设备以其公允价值和支付的相关税费确认计税基础，即为 80 万元。乙企业涉及以非货币性资产换入非货币性资产和货币性资产，其中，以非货币性资产换入非货币性资产的部分应确认的所得为 80-60×80/100=32 万元，可在不超过 5 年期限内分期均匀计入相应年度的应纳税所得额；以非货币性资产换入货币性资产的部分应确认的所得为 20-60×20/100=8 万元，不得享受分期纳税政策。