

债转股的税务处理方式可以分一般性税务处理和特殊性税务处理。同一重组业务的当事各方应遵循一致性税务处理原则，即统一按一般性或特殊性税务处理，债务人如果不想确认债务重组收益，则债权人就不能确认债务重组损失。基于此，在实操过程中，债务重组双方，应从自身情况出发进行协商，尽可能选择共赢的税务处理方式。

基本情况

甲上市公司破产重整时，应付乙公司 5000 万元。重整计划明确，甲公司增发 1000 万股股票（每股面值 1 元），偿还乙公司的欠款。甲公司作出发行股票决定时，股票市价为每股 2 元，同时，增发价也为每股 2 元。假设一年后，甲公司股价为每股 6 元，乙公司全部减持，减持所得为 6000 万元（假设乙公司未计提坏账准备或公允价值变动损益）。

业务分析

债权人和债务人应如何处理？

会计方面，根据《企业会计准则第 12 号——债务重组》（财会〔2019〕9 号）规定，对债转股，债权人放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益；债务人所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，应当计入当期损益。上例中，在债务重组时，甲公司要确认股本 1000 万元，资本公积 1000 万元，确认债务重组收益 3000 万元；相应地，乙公司要确认债务重组损失 3000 万元。

税务方面，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，以下简称 59 号文件）规定，发生债权转股权的，应当分解为债务清偿和股权投资两项业务，确认有关债务清偿所得或损失。

上述案例在税法上可以视为两个步骤：一是重整企业甲公司用 2000 万元现金偿还乙公司 5000 万元的债务，差额 3000 万元由乙公司予以豁免；二是乙公司以 2000 万元现金的形式投资甲公司，购买甲公司面值 1000 万元但公允价值 2000 万元的股票。

税务处理

在税务处理上，可以分一般性税务处理及特殊性税务处理。

一般性税务处理。根据 59 号文件规定，一般性税务处理时，债务人应当按照支付的债务清偿额低于债务计税基础的差额，确认债务重组所得；债权人应当按照收到的债务清偿额低于债权计税基础的差额，确认债务重组损失。

因此，本案在一般性税务处理时，重整企业甲公司应确认 3000 万元的债务重组所得，债权人乙公司应确认 3000 万元的债务重组损失，乙公司取得甲公司股票的计税基础为 2000 万元。

乙公司在年终企业所得税汇算清缴时，需要按照《国家税务总局关于发布〈企业资产损失所得税税前扣除管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 25 号），应依据投资的原始凭证、合同或协议、会计核算资料等相关证据材料确认债权投资损失，证明资金确实无法收回。同时，依据《国家税务总局关于企业所得税资产损失资料留存备查有关事项的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 15 号），填报企业所得税年度纳税申报表 A105090《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》，专项申报扣除资产损失，相关资料由企业留存备查。

特殊性税务处理。59 号文件规定，企业发生债权转股权业务，选择特殊性税务处理时，对债务清偿和股权投资两项业务暂不确认有关债务清偿所得或损失，股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定。企业的其他相关所得税事项保持不变。

如果此次债转股具有合理商业目的，且乙公司在债转股后 12 个月内，不出售所取得的甲公司股票，双方可以选择特殊性税务处理。此时，重整企业甲公司暂不确认债务重组所得，债权人乙公司也不确认债务重组损失，乙公司取得甲公司股票的计税基础为 5000 万元。

在选择特殊性税务处理时，由于存在税会差异，乙公司在当年度企业所得税汇算清缴过程中，通过《A105100 企业重组及递延纳税事项纳税调整明细表》进行纳税调整。另外，根据《国家税务总局关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 48 号），重组各方应在该重组业务完成当年，办理企业所得税年度申报时，分别向各自主管税务机关报送《企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表》和申报资料。重组业务完成当年，指重组合同（协议）或法院裁定书生效日所属的企业所得税纳税年度。

实操建议

其实，一般性税务处理与特殊性税务处理的最终结果是一致的。

上例中，采取一般性税务处理时，乙公司减持股票后应确认所得 4000 万元，由于乙公司前期已经确认债务重组损失 3000 万元，该债转股及股票处置最终实现所得 1000 万元。在特殊性税务处理中，由于乙公司取得甲公司股票的计税基础为 5000 万元，股票减持后应确认所得 1000 万元，该债转股及股票处置最终实现的所得也为 1000 万元，只是乙公司的债务重组损失在股票处置环节才得以确认。

从上例不难看出，虽然最终的结果一致，但同一重组业务的当事各方应遵循一致性税务处理原则，即统一按一般性或特殊性税务处理，债务人如果不想确认债务重组收益，则债权人就不能确认债务重组损失。