

特殊性税务处理下 企业合并亏损弥补问题分析

马泽方

摘要：特殊性税务处理下，盈利企业合并亏损企业，被合并企业的亏损只能在限额内被弥补，但具体如何弥补实务中存在不同观点。本文结合案例，分别对企业合并前的亏损如何弥补以及合并年度的亏损如何弥补进行分析，前者基于过去既定限额弥补和未来限额滚动弥补两种观点展开，后者区分合并期不作为独立年度弥补亏损和作为独立年度弥补亏损两种情形，并针对企业合并亏损弥补提出及时报送弥补亏损情况说明、准确计算每年弥补亏损限额以及注意弥补亏损的年限等注意事项。

关键词：企业合并；特殊性税务处理；弥补亏损；合并期亏损；合并前亏损

中图分类号：F235；F812.42 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)23-0066-03

企业合并中，一般性税务处理方式下，被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补。而特殊性税务处理下，被合并企业尚未弥补的亏损可在合并企业中弥补。可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额=被合并企业净资产公允价值×截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率。其中，被合并企业净资产公允价值一般由具有专业资质的评估机构出具评估报告。但要注意的是，《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）规定，《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）第六条第（四）项所规定的可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额，是指按企

业所得税法规定的剩余结转年限内，每年可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额。企业所得税法规定的弥补以前年度亏损的年限是5年。显然，被合并企业的亏损有可能得不到全额弥补。那么，企业合并前的亏损到底应如何弥补？合并年度的亏损又如何弥补？实务中对相关问题存在不同观点。本文拟对此进行分析。

一、企业合并前的亏损如何弥补

对于企业合并前的亏损如何弥补，实务中存在采用过去既定限额弥补和采用未来限额滚动弥补两种观点。

（一）采用过去既定限额弥补

采用过去既定限额弥补，即在计算出每年可弥补亏损限额后，用此限额与合并前5年每年的实际亏损额比

较，实际亏损额小于限额的全额弥补，大于限额的按限额弥补。此处有两种理解，即在合并年度一次性弥补还是合并后每年弥补。

例1：2025年1月1日，甲公司吸收合并乙公司，符合同一控制下的吸收合并，适用特殊性税务处理。乙公司2020～2024年度纳税调整后所得分别为-100万元、-200万元、-300万元、-400万元、-500万元，甲公司2025年纳税调整后所得为2000万元。每年可弥补亏损限额为240万元。

解析：本案例中，如果在合并年度一次性弥补，2020～2021年度的亏损额小于限额，实际弥补亏损额分别为100万元、200万元，2022～2024年度的亏损额大于限额，实际弥补亏损额都为240万元，2025年度合计弥补亏损1020万元，则2025年度合并后

作者简介：马泽方，国家税务总局北京市税务局。

甲公司的企业所得税应纳税所得额为980万元(2 000-1 020)。

如果在合并后每年弥补,2025年度弥补2020年度亏损100万元,2026年度弥补2021年度亏损200万元,2027~2029年度分别弥补2022~2024年度的亏损240万元,则2025年度合并后甲公司的企业所得税应纳税所得额为1 900万元(2 000-100)。

(二) 采用未来限额滚动弥补

采用未来限额滚动弥补,即在计算出每年可弥补亏损限额后,合并后每年用此限额弥补合并前5年的亏损。

例2:沿用例1基本情况,改为采用未来限额滚动弥补的方式。

解析:此情形下,2025年度弥补2020年度亏损100万元和2021年度亏损140万元,2021年度剩余亏损60万元(200-140)结转以后年度继续弥补。2026年弥补2021年度剩余亏损60万元和2022年度亏损180万元,2022年度剩余亏损120万元(300-180)结转以后年度继续弥补。2027年度弥补2022年度剩余亏损120万元和2023年度亏损120万元,2023年度剩余亏损280万元(400-120)结转以后年度继续弥补。2028年度弥补2023年度剩余亏损中的240万元,其余40万元(280-240)超过结转年限,不能结转以后年度继续弥补。2029年度弥补2024年度亏损240万元,其余260万元(500-240)超过结转年限,不能结转以后年度继续弥补。综上,2025~2029年度合计弥补亏损1 200万元。此方式下,2025年度合并后甲公司的企业所得税应纳税所得额为1 760万元(2 000-240)。

基于上述比较分析,笔者认为,在过去既定限额弥补方式下,无论是在合并年度一次性弥补还是合并后每年弥补,都是用以前年度每年的亏损

额与弥补限额比较,超过弥补限额的部分不能结转以后年度继续弥补。而在未来限额滚动弥补方式下,超过弥补限额的部分若没有超过弥补年限,则可以结转下一年度继续弥补。因此,未来限额滚动弥补不但更符合税法要求,而且可以使以前年度亏损得到更充分弥补。

二、合并年度的亏损如何弥补

对于被合并企业在合并年度1月1日至合并日(以下简称合并期)产生的亏损如何弥补,目前实务中的主要观点分歧在于合并期是否应作为一个独立年度弥补亏损。

(一) 合并期不作为独立年度弥补亏损

合并期不作为独立年度弥补亏损,即合并时用每年可弥补亏损限额优先弥补合并年度亏损,有剩余的,继续弥补以前年度亏损。

例3:2025年7月1日,甲公司吸收合并乙公司,符合同一控制下的吸收合并,适用特殊性税务处理。乙公司2020~2024年度纳税调整后所得分别为-100万元、-200万元、-300万元、-400万元、-500万元,2025年1~6月纳税调整后所得为-220万元。甲公司2025年纳税调整后所得为2 000万元(不含-220万元)。每年可弥补亏损限额为240万元。

解析:本案例中,2025年度先弥补乙公司本年度亏损220万元,再弥补2020年度亏损20万元,2020年度剩余亏损80万元(100-20)超过结转年限,不能结转以后年度继续弥补。2026年度弥补2021年度亏损200万元、2022年度亏损40万元,2022年度剩余亏损260万元(300-40)结转以后年度继续弥补。2027年度弥补2022

年度亏损240万元,剩余亏损20万元(260-240)超过结转年限,不能结转以后年度继续弥补。2028年度弥补2023年度亏损240万元,剩余亏损160万元(400-240)超过结转年限,不能结转以后年度继续弥补。2029年度弥补2024年度亏损240万元,剩余亏损260万元(500-240)超过结转年限,不能结转以后年度继续弥补。综上,2025~2029年度合计弥补亏损1 200万元。此方式下,2025年度合并后甲公司的企业所得税应纳税所得额为1 760万元(2 000-240)。

(二) 合并期作为独立纳税年度弥补亏损

合并期作为独立纳税年度弥补亏损,即合并时每年可弥补亏损限额只能弥补以前年度亏损,本年度亏损本年度不弥补,由以后年度弥补。对此,实务中又有两种理解,即合并期亏损作为合并年度的亏损还是作为合并前一年度的亏损。

1. 合并期亏损作为合并年度的亏损。此情形下,合并期作为一个纳税年度,其亏损作为合并年度的亏损由合并后的盈利弥补。

例4:沿用例3基本情况,改为合并期作为独立纳税年度弥补亏损,且合并期亏损作为合并年度的亏损。

解析:此情形下,2025~2029年度弥补亏损情况同例2,2030年度弥补2025年度1~6月亏损220万元,2025~2030年度合计弥补亏损1 420万元。此方式下,2025年度合并后甲公司的企业所得税应纳税所得额为1 760万元(2 000-240)。

2. 合并期亏损作为合并前一年度的亏损。此情形下,合并期作为一个纳税年度,其与前4年共同构成可弥补的5年亏损,前第5年的亏损由于超

过弥补年限，不能弥补。

例5：沿用例3基本情况，改为合并期作为独立纳税年度弥补亏损，且合并期亏损作为合并前一年度的亏损。

解析：此情形下，2025年度弥补2021年度亏损200万元和2022年度亏损40万元，2022年度剩余亏损260万元(300-40)结转以后年度继续弥补。2026年度弥补2022年度亏损240万元，2022年度剩余亏损20万元(260-240)超过结转年限，不能结转以后年度继续弥补。2027年度弥补2023年度亏损240万元，2023年度剩余亏损160万元(400-240)超过结转年限，不能结转以后年度继续弥补。2028年度弥补2024年度亏损240万元，2024年度剩余亏损260万元(500-240)超过结转年限，不能结转以后年度继续弥补。2029年度弥补2025年度1~6月份亏损220万元。综上，2025~2029年度合计弥补亏损1180万元。此方式下，2025年度合并后甲公司的企业所得税应纳税所得额为1760万元(2000-240)。

基于上述分析，笔者认为，合并期作为独立纳税年度且合并期亏损作为合并前一年度的亏损更为合理。原因在于，企业所得税法第五十三条第二款规定，“企业在一个纳税年度中间开业，或者终止经营活动，使该纳税年度的实际经营期不足十二个月的，应当以其实际经营期为一个纳税年度。”因此，合并期应作为一个独立的纳税年度，该独立纳税年度的亏损可以视为合并年度的前一年度，由合并后年度的盈利弥补。

而合并期不作为独立年度或合并期作为独立年度且合并期亏损作为合并年度亏损这两种处理方式的不足之处在于：一是与税法规定的“弥补以前年度亏损”不符；二是都弥补了6

年(2020~2025年)的亏损，违背了只能弥补5年亏损的原则。

需要注意的是，企业合并报表的会计利润已经全额冲减了被合并企业的亏损，如案例中甲公司2025年度的会计利润为1780万元(2000-220)，假设无纳税调整，企业所得税应纳税所得额为1540万元(1780-240)，此时需要作纳税调增。若企业直接以会计利润为基础计算应纳税所得额，将产生涉税风险。

综上所述，笔者认为，企业合并适用特殊性税务处理的，亏损的被合并企业的每年可弥补亏损限额，应在以后年度内逐年弥补，合并期被合并企业的亏损应作为合并年度上一年度的亏损，从合并年度开始弥补以前年度亏损。

三、实操中的相关注意事项

(一)及时报送弥补亏损情况说明
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)规定，企业重组业务适用特殊性税务处理的，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。在申报资料中，涉及可由合并企业弥补被合并企业亏损的，合并企业需要提供被合并企业合并日净资产公允价值证明材料及主管税务机关确认的亏损弥补情况说明。

(二)准确计算每年弥补亏损限额
每年弥补亏损限额的计算涉及被合并企业净资产公允价值和截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率两个数据。其中，对于

前者，有的企业为了多弥补亏损，会串通资产评估机构虚增被合并企业净资产公允价值，这种偷税行为会使企业和中介机构都受到处罚。因此，企业要真实、准确地计算每年弥补亏损限额以避免产生税务风险。

(三)注意弥补亏损的年限

企业所得税法规定的弥补以前年度亏损的年限是5年，但有些特殊行业的年限超过5年，如高新技术企业、中小型科技企业和线宽小于130纳米(含)的集成电路生产企业的弥补亏损年限是10年。此外，受新冠肺炎疫情影响较大的困难行业企业(包括交通运输、餐饮、住宿、旅游<指旅行社及相关服务、游览景区管理两类>四大类，具体判断标准按照现行《国民经济行业分类》执行)2020年度发生的亏损，最长结转年限由5年延长至8年，但困难行业企业2020年度主营业务收入须占收入总额(剔除不征税收入和投资收益)的50%以上。同时，电影行业企业2020年度发生的亏损，最长结转年限也由5年延长至8年。电影行业企业限于电影制作、发行和放映等企业，不包括通过互联网、电信网、广播电视网等信息网络传播电影的企业。

责任编辑 李卓

主要参考文献

[1] 黄国俊. 特殊性税务处理下被合并企业亏损弥补的问题探讨[J]. 财务与会计, 2023, (14): 50-52.

[2] 谢华勇. 企业合并特殊性税务处理下亏损弥补政策研究[J]. 纳税, 2020, (29): 12-13.