

子公司向母公司划转资产适用 特殊性税务处理争议探讨

张帅

摘要：现行资产划转相关税收政策存在适用条件范围受限，且与实际操作中的复杂情况存在脱节等问题，导致企业在政策适用时存在一定的不确定性，面临较高税务合规成本。本文聚焦全资子公司向母公司划转资产能否适用企业所得税特殊性税务处理，从子公司和母公司两个视角，对实务中存在的子公司向母公司划转资产时是否只能冲减资本公积（资本溢价）、子公司资产划转前后净资产为负数能否适用特殊性税务处理，划入方母公司能否按接受划出方子公司投资处理以及以划转双方均未在会计上确认损益作为适用特殊性税务处理的前置条件是否合理等争议问题进行探析，并提出相关建议。

关键词：资产划转；特殊性税务处理；权益性交易；会税处理；企业重组

中图分类号：F275；F812.4 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2026)14-0053-04

2025年11月，山东黄金矿业股份有限公司发布公告称，其原下属全资子公司因2021年和2022年向母公司无偿划转探矿权的行为不符合特殊性税务处理的要求，需补缴企业所得税和滞纳金合计7.38亿元，由吸收合并后的母公司承担。该事项引起业内广泛热议，其中多数观点认为，其原下属全资子公司划转的探矿权价值数十亿元，但子公司实收资本（包括资本公积）不足冲减，会计上无法完成合规处理，导致违反无偿划转适用特殊性税务处理的核心要求。笔者认为，这一表象背后更深层次的原因其实是现行资产划转相关税收政策存在适用条

件范围受限，且与实际操作中的复杂情况存在脱节等，导致企业错误适用了相关政策。

关于全资子公司向母公司划转资产，《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，以下简称109号文）规定，对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%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产，凡具有合理商业目的，不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的，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，且划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益的，可以适用特殊性税务处理。《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，以下简称40号公告）进一步对相关会计和税务处理规则进行明确，即“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，子公司没有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（包括资本公积）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”。

上述规定在实务中存在诸多争议：一方面，政策并未明确具体的适用范围和条件，导致实务中出现一些特殊情形时税务机关的认定尺度不一。另一方面，以会计处理为前提决定纳税实体利益，一些税务机关机械照搬相关规定，导致同种情况下享受税收待遇不同，本身违背税收公平原则。本文分别从子公司和母公司两个视角，对实操中子公司向母公司划转资产能否适用特殊性税务处理这一争议问题进行分析。

一、子公司会税处理存在的争议分析

(一) 子公司向母公司划转资产时是否只能冲减资本公积(资本溢价)

40号公告指出，子公司按划转资产的账面净值冲减实收资本(包括资本公积)。首先，实收资本具有法定性，若减少需要履行法定的减资程序，划转并非法定的减资行为，不能直接冲减实收资本。其次，盈余公积和未分配利润属于公司的留存收益，若冲减可被认为子公司以实物资产形式进行的利润分配，母公司需要确认股息红利所得。最后，资本公积中属于其他资本公积的部分一般属于未实现的盈利，最终会结转至当期损益或留存收益，不能随便冲减，只有属于股东资本性投入部分(即资本溢价)才可以冲减。因此，有观点认为，划转资产的账面价值应以子公司资本公积(资本溢价)金额为限，不能直接冲减子公司实收资本、盈余公积和未分配利润，亦不能冲减其他资本公积。

对于上述观点，笔者认为，一方面，从企业会计准则角度而言，子公司向母公司划转资产属于权益性交

易，对于权益性交易，会计处理上一般先冲减资本公积(资本溢价)，资本公积不足冲减，依次冲减盈余公积和未分配利润，而实收资本具有法定性，不能随便冲减。40号公告规定直接冲减实收资本，与会计准则相悖，在实务中无法执行。但这并不意味着划转资产的账面净值必须以子公司资本公积(资本溢价)金额为限，资本公积(资本溢价)冲减为零后，依照权益性交易原则可以继续依次冲减盈余公积和未分配利润。另一方面，从税收规定角度而言，《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第34号，以下简称34号公告)规定，投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为投资收回；相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得；其余部分确认为投资资产转让所得。可见，税务上并未拘泥于子公司会计处理冲减什么科目，母公司取得划转资产净值，只要相当于原始出资部分，就可以确认为投资收回，剩余相当于留存收益的部分，才确认为股息所得。

因此，在笔者看来，机械照搬40号公告，认为子公司在资产划转时只能冲减实收资本(包括资本公积)，甚至认为由于实收资本不能随便冲减而只能以资本公积(资本溢价)为限，否则不符合特殊性税务处理要求，这种观点有失偏颇。纳税人在同种情况下应享受相同的税收待遇，不能以会计处理冲减什么科目来决定纳税实体利益，这样有违税收公平原则。在不考虑母公司会计处理的前提下，不管子公司冲减什么权益类科目，其本质都

是权益性交易，会计上未确认损益，只要遵循企业重组特殊性税务处理的合理商业目的、权益连续性、经营连续性三大基本原则，就可以适用特殊性税务处理。

例1：甲公司和乙公司不存在任何关联关系，甲公司出资10亿元收购乙公司100%股权，属于非同一控制下企业合并，甲公司对乙公司长期股权投资的人账成本和计税基础均为10亿元。收购完成2年后，乙公司将某项采矿权划转给甲公司，该采矿权的账面净值8亿元。划转时乙公司的实收资本1亿元、资本公积(资本溢价)5亿元、留存收益4亿元。假定其他方面都符合资产划转特殊性税务处理的相关条件。

本案例中，资产划转时，乙公司的实收资本和资本公积(资本溢价)合计6亿元，拟划转的采矿权账面净值为8亿元，对于乙公司而言，还需冲减留存收益2亿元。对于甲公司而言，持有乙公司的长期股权投资账面价值和计税基础均为10亿元，冲减的8亿元可全部作为投资成本的收回，会计上无需确认损益，税务上调减后的股权计税基础为正数。

在这种情况下，划转资产的账面净值并不以子公司实收资本和资本公积(资本溢价)为限，虽然子公司冲减了留存收益，但并未形成对母公司的利润分配，母公司未确认投资收益，仍然符合109号文规定的“划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益”的规定，在其他条件满足的情况下，可适用特殊性税务处理。

(二) 子公司资产划转前后净资产为负数能否适用特殊性税务处理

若子公司向母公司无偿划转资产前净资产为负数，但资本公积(资本

溢价) 足够冲减, 这种情况能否适用资产划转的特殊性税务处理? 笔者认为, 子公司净资产为负数, 会计上表明资产小于负债, 但子公司账上有资产可以划转。如果不考虑子公司破产清算或债权人干预的情况, 亏损子公司向母公司无偿划转资产, 目前并没有税收政策限制不能适用特殊性税务处理。但从法理角度而言, 此类处理在现实中并不可行。子公司净资产为负数, 意味着其资产不足以清偿债务。一方面, 若子公司存在母公司以外的债权人, 无偿向母公司划转资产的行为会被认为子公司恶意转移财产逃避债务, 损害债权人利益, 债权人有权向法院请求撤销, 导致划转行为无效。另一方面, 若子公司的债权人只有母公司, 无偿向母公司划转资产实质是向母公司变相清偿债务, 会被税务机关认为其是为了避税从而不适用特殊性税务处理。

若子公司向母公司无偿划转资产前净资产为正数, 但划转后净资产为负数, 这种情形能否适用资产划转的特殊性税务处理? 笔者认为, 与子公司在划转前净资产为负数的情形类似, 目前并没有税收政策限制不能适用特殊性税务处理。但划转后子公司资不抵债, 意味着划转后子公司的债务无法全部偿付, 同样涉及到损害债权人利益导致划转行为无效, 也同样会被税务机关认为该行为实质是向母公司变相清偿债务, 从而不适用特殊性税务处理。

二、母公司会税处理存在的争议分析

(一) 划入方母公司能否按接受划出方子公司投资处理

40号公告规定, 子公司向母公司

划转资产, 母公司可以按收回投资处理, 也可以按接受投资处理。实务中, 母公司能否按接受子公司投资处理? 从会计准则角度而言, 子公司向母公司划转资产, 对于母公司来讲, 不属于权益性交易, 母公司的权益属于母公司股东, 与子公司之间的交易作为权益性交易不合适。子公司控制的所有资源都属于母公司, 子公司将自己的资产划给母公司, 实质是母公司所控制资源的内部转移, 并不能带来母公司自身权益增加。换言之, 如果此类交易母公司可以按接受投资处理, 则会出现母公司接受子公司划转资产时增加资本公积, 然后可以再把该资产投资给子公司, 增加母公司长期股权投资, 子公司再将该资产划给母公司, 增加母公司资本公积, 如此反复循环, 母公司所控制的资源没有变化, 但母公司报表的长期股权投资和资本公积却严重虚增, 这显然不合理。因此, 实务中, 子公司向母公司划转资产, 母公司的正确做法应是按收回投资(冲减对子公司的长期股权投资), 而非按接受投资(增加自身资本公积)处理, 40号公告规定的处理原则有待商榷。

(二) 以划转双方均未在会计上确认损益作为适用特殊性税务处理的前置条件是否合理

子公司向母公司划转资产, 子公司在会计上作为权益性交易, 不会确认损益。因此能否适用特殊性税务处理, 主要看母公司的会计处理。

例2: 甲公司和乙公司不存在任何关联关系, 甲公司出资10亿元收购乙公司100%股权, 属于非同一控制下企业合并, 甲公司对乙公司长期股权投资的入账成本和计税基础均为10亿元。收购时, 乙公司净资产账面价值8

亿元。收购完成2年后, 乙公司将某项采矿权划转给甲公司, 该采矿权的账面净值和计税基础均为9亿元。划转时乙公司的净资产为10亿元。假定其他方面都符合资产划转特殊性税务处理的相关条件。

本案例中, 资产划转时, 甲公司在会计上作为收回投资处理, 冲减对乙公司的长期股权投资9亿元, 同时在税务上调减乙公司的长期股权投资的计税基础2亿元。资产划转后, 甲公司对乙公司长期股权投资的账面价值和计税基础均为1亿元, 乙公司的净资产为1亿元, 双方在会计上均未确认损益, 符合特殊性税务处理要求。

例3: 沿用例2, 其他条件不变, 改为甲公司和乙公司原属于同一集团内公司, 甲公司收购乙公司100%股权属于同一控制下企业合并。按照同一控制下企业合并原则, 甲公司对乙公司长期股权投资的入账成本为收购时乙公司净资产账面价值8亿元, 计税基础仍为支付的收购价款10亿元。

本案例中, 资产划转时, 甲公司在会计上对乙公司长期股权投资的账面价值为8亿元, 但拟划转采矿权的账面净值为9亿元。子公司划出资产账面价值高于母公司对子公司的长期股权投资成本, 超出部分应视同子公司向母公司分配利润, 甲公司应在会计上就超出部分确认1亿元的投资收益。税务上, 甲公司持有乙公司股权的计税基础由10亿元调整为1亿元, 不需确认投资收益。但由于甲公司在会计上确认了损益, 按照109号文规定不符合特殊性税务处理要求。

由例2和例3可知, 在几乎所有条件都相同的情况下, 仅由于母公司取得子公司股权时的会计处理规则不同, 导致后续资产划转时税收政策

完全不同。笔者认为,这种单纯以会计处理为前提决定纳税实体利益的规定,导致同种情况下享受税收待遇不同,有违税收公平原则。

例4:沿用例3,其他条件不变,改为收购时甲公司支付的价款为6亿元,乙公司拟划转采矿权的账面净值和计税基础为7亿元。收购日,甲公司对乙公司长期股权投资的入账成本仍为8亿元,计税基础为支付的收购价款6亿元。

本案例中,资产划转时,会计上,甲公司冲减对乙公司的长期股权投资7亿元,剩余1亿元,无需确认损益。但在税务上,甲公司持有乙公司股权的原计税基础为6亿元,按拟划转采矿权的计税基础7亿元调减后为负数,因计税基础不能为负数,超出部分应按照34号公告规定作为股息所得或投资资产转让所得,确认1亿元的投资收益。

可见,此种情形下,虽然划转双方均未在会计上确认损益,但是划转后母公司对子公司长期股权投资的计税基础为负数。109号文和40号公告虽未提及划转双方不能将计税基础调整为负数,但实质上属于在税务上确认了所得,不符合特殊性税务处理要求。

综上所述,划转双方在会计上确认损益,并不一定会导致在税务上确认所得或损失,反之亦然。实务中,会税处理本身就存在诸多差异,以划转双方均未在会计上确认损益作为税务上能否适用特殊性税务处理的前置条件,不甚妥当。

三、相关建议

基于上述分析可以看出,关于全资子公司向母公司划转资产能否适用特殊性税务处理,因109号文和40号

公告存在不完善之处,实务中仍存在较多争议:其一,子公司向母公司划转资产,会计上属于权益性交易,但因冲减实收资本属于法定减资行为,按照40号公告直接冲减子公司实收资本不妥当,除非已履行法定减资程序。此外,40号公告为了限制子公司以划转资产的名义向母公司分配利润,将冲减子公司权益项目仅限于冲减实收资本(包括资本公积),但实务中,冲减子公司留存收益(盈余公积和未分配利润)并不一定会形成对母公司的利润分配。其二,子公司在划转前后净资产为负数的情况下能否适用特殊性税务处理?109号文和40号公告对此没有相关限制,导致实务处理尺度不一。其三,40号公告规定母公司可以选择按接受子公司投资处理,但母公司接受的投资应来源于母公司股东,子公司控制的所有资源都属于母公司,实务中不会存在子公司向母公司的投资行为。其四,109号文将“划转双方均未在会计上确认损益”作为适用特殊性税务处理的前置条件,但实务中,会计处理遵循会计准则,税务处理遵循税收政策,会计和税务处理存在诸多差异,会计上确认损益并不一定会导致税务上确认所得或损失,反之亦然。会计是否做账本身并不影响纳税行为,不能以会计处理作为税务认定的前置条件。

综上所述,一方面,建议税务机关以“划转双方均未确认所得或损失”而非“划转双方均未在会计上确认损益”作为全资子公司向母公司划转资产适用特殊性税务处理的前置条件。另一方面,建议税务机关明确子公司划转前后净资产不能为负数,在非法定减资且未形成利润分配的前提下,子公司应先冲减资本公积(资本

溢价),若资本公积(资本溢价)不足冲减,则依次冲减盈余公积和未分配利润,冲减金额以子公司净资产为限,同时,母公司只能作为收回投资处理,不能作为接受投资处理。

责任编辑 李卓

主要参考文献

[1]张帅.母子公司资产划转的会税处理争议[J].齐鲁珠坛,2025,(4):7-9.

[2]包关云,包卓群.母子公司间无任何支付且非无偿的资产划转业务的税会处理[J].财务与会计,2024,(6):50-55.

[3]张帅.附带负债的资产划转适用特殊性税务处理争议探讨[J].财务与会计,2025,(24):46-48.

[4]万伟华.关于资产(股权)划转税务与会计处理问题的探讨[J].注册税务师,2023,(2):58-60.

[5]韦玉.集团内企业之间无偿划转资产的涉税处理[J].注册税务师,2021,(2):62-64.

[6]高金平.解析资产划转业务的税务处理[J].注册税务师,2017,(7):29-33.

[7]王文杰,梁强.对企业资产划转财税处理的思考[J].商业会计,2019,(1):89-91.

[8]房玉荣.国有企业“三供一业”分离交易中资产划转的涉税分析[J].西部财会,2018,(6):18-20.

[9]高允斌.资产连同负债一并划转业务是否适用特殊性税务处理分析[J].注册税务师,2022,(7):39-41.