

同一控制下吸收合并的财税问题分析

张雅静

(宁夏工商职业技术学院会计系 银川 750021)

【摘要】 同一控制下的企业吸收合并并在并购重组中占据重要一席,分析吸收合并的企业所得税政策,理清不同支付方式下的纳税成本,对选择低成本的合并方式、降低合并费用、减少现金流出、提高合并的经济效益,有着重要的实践意义。

【关键词】 同一控制 吸收合并 纳税成本

一、同一控制下企业合并的判断依据及税会政策

1. 同一控制下企业合并的会计规范。《企业会计准则第20号——企业合并》第五条规定,参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的,为同一控制下的企业合并。同一控制下企业合并的判断,应当遵循实质重于形式原则。

同一控制下的企业合并,采用权益结合法进行会计处理。《企业会计准则第20号——企业合并》第六条规定:合并方在企业合并中取得的资产和负债,应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值(或发行股份面值总额)的差额,应当调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益。

2. 同一控制下企业吸收合并的税收政策。同一控制下企业吸收合并的税务处理,应当根据《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)和《企业重组业务企业所得税管理办法》(国家税务总局公告2010年第4号)的规定,区别一般性税务处理和特殊性税务处理两种情况。

(1)一般性税务处理规定。①合并企业应按公允价值确定接受被合并企业各项资产和负债的计税基础。②被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理。③被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补。

(2)特殊性税务处理规定。企业合并符合一定条件时,适用特殊性税务处理规定:①合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础,以被合并企业的原有计税基础确定。②被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继。③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。本限额为在剩余结转年限内,每年可弥补限额。④被合并企业股东取得合并企业股权的计税基础,以其原持有的被合并企业股权的计税基础确定。

二、同一控制下企业吸收合并的会计与税务处理

例:北方公司、昆泰公司为受共同控制的两家电力企业,其最终控制方同为泰达集团。2011年,北方公司拟吸收合并

昆泰公司,两公司采用的会计政策一致,合并基准日为2011年6月30日。假定在泰达集团的主导下,两公司采用一致的税务处理方式。

合并基准日,昆泰公司银行存款账面价值1800万元,应收账款账面价值80万元,存货账面价值1020万元(公允价值940万元),固定资产账面价值230000万元(公允价值250000万元),短期借款账面价值8500万元,应付账款账面价值3100万元,长期借款账面价值120000万元,所有者权益账面价值101300万元(公允价值121220万元)。

1. 三种不同合并方式下的财税处理。

(1)合并方式一:2011年6月30日,北方公司向昆泰公司股东定向增发股票50000万股(每股面值1元,市价3.43元),对昆泰公司进行吸收合并。

北方公司会计处理:借:银行存款1800,应收账款80,存货1020,固定资产230000;贷:短期借款8500,应付账款3100,长期借款120000,股本50000,资本公积51300。

合并双方税务处理:①此合并方式完全以股权支付对价,适用财税[2009]59号文件特殊性税务处理规定。②北方公司接受昆泰公司的资产和负债的计税基础,以昆泰公司原计税基础确定;北方公司承继昆泰公司合并前的所得税事项;昆泰公司尚未弥补的税法亏损2700万元(假设无纳税调整事项且尚在弥补期限内),可在限额内、剩余可弥补期限内,在北方公司税前弥补。

(2)合并方式二:2011年6月30日,北方公司向昆泰公司股东定向增发股票40000万股(每股面值1元,市价3.43元),并支付货币资金34300万元,对昆泰公司进行吸收合并。

北方公司会计处理:借:银行存款1800,应收账款80,存货1020,固定资产230000;贷:短期借款8500,应付账款3100,长期借款120000,银行存款34300,股本40000,资本公积27000。

合并双方税务处理:①合并方式二以股权支付80%交易额,剩余部分以货币资金支付,适用一般性税务处理规定。②北方公司纳税情况。增发股票无需纳税;合并取得的非货币性资产按照其公允价值作为计税基础;不得结转弥补昆泰公司

的亏损。③昆泰公司纳税情况。企业合并采用一般性税务处理政策的,应按照《财政部、国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]60号)的规定进行清算。昆泰公司清算中企业所得税处理如下:

清算所得: $(303\ 100-232\ 900)-2\ 700=67\ 500$ (万元)

清算所得税: $67\ 500\times 25\%=16\ 875$ (万元)

(3)合并方式三:2011年6月30日,北方公司以货币资金21 500万元,账面价值100 000万元、公允价值150 000万元的固定资产作为对价,对昆泰公司进行吸收合并。

北方公司会计处理:借:银行存款1 800,应收账款80,存货1 020,固定资产230 000,资本公积20 200;贷:短期借款8 500,应付账款3 100,长期借款120 000,银行存款21 500,固定资产清理100 000。

合并双方税务处理:①此合并方式以货币资金和非货币性资产支付对价,适用一般性税务处理规定。②北方公司纳税情况。用于支付对价的固定资产需按照公允价值计税: $(150\ 000-100\ 000)\times 25\%=12\ 500$ (万元)。同时,合并取得的非货币性资产按照其公允价值作为计税基础,并不得结转弥补昆泰公司的亏损。③昆泰公司纳税情况同合并方式二。

2.被合并资产未来出售时,合并方纳税情况。若合并企业在未来(假设为重组日12个月后)拟出售重组资产,转让价格仍为合并日公允价值,合并企业的纳税情况如下:

(1)合并方式一:吸收合并时选用特殊性税务处理。合并方所取得资产的计税基础均为各资产原计税基础,再次转让时,应按照公允价值与计税基础的差额缴纳企业所得税。

北方公司转让昆泰公司资产时,北方公司应纳企业所得税税额为: $(171\ 500-101\ 300)\times 25\%=17\ 550$ (万元)。考虑昆泰公司可弥补亏损2 700万元的减税因素,北方公司实际负担企业所得税为: $17\ 550-2\ 700\times 25\%=16\ 875$ (万元)。

(2)合并方式二及合并方式三:吸收合并时选用一般性税务处理政策,合并方以资产公允价值作为计税基础,因此转让时不再产生企业所得税纳税义务。

3.被合并方原股东的涉税情况。

(1)合并方式一:吸收合并时选用特殊性税务处理。①取得合并方股权时计税基础的确定。昆泰公司原股东取得北方公司股权的计税基础,以其原持有昆泰公司股权的计税基础确定。昆泰公司在合并前的资产负债表中含有股东留存收益6 300万元(盈余公积9 000万元+未分配利润-2 700万元),此部分留存收益在合并前未进行分配,因此昆泰公司原股东取得北方公司股权的计税基础不能将此留存收益计算在内。②转让所取得的合并方股权时,企业所得税纳税情况。昆泰公司原股东转让所取得的北方公司股权时,应缴纳企业所得税= $(50\ 000\times 3.43-95\ 000)\times 25\%=19\ 125$ (万元)。此时,原昆泰公司尚未分配的留存收益产生了重复纳税。

(2)合并方式二及合并方式三:吸收合并选用一般性税务处理方式。①根据一般性税务处理政策,吸收合并发生时,被合并企业及其股东都应按照财税[2009]60号文件的规定,进行所得税清算处理。昆泰公司原股东清算分配情况如下:可供

分配的剩余资产= $303\ 100-131\ 600-16\ 875=154\ 625$ (万元),清算损益= $(303\ 100-232\ 900)-16\ 875=53\ 325$ (万元)。在企业清算中,股息所得应根据《企业所得税法实施条例》第十一条进行确认,该条第二款规定:投资方企业从被清算企业分得的剩余资产,其中相当于从被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中应当分得的部分,应当确认为股息所得;剩余资产减除上述股息所得后的余额,超过或者低于投资成本的部分,应当确认为投资资产转让所得或者损失。昆泰公司原股东在清算中应确认股息所得= $9\ 000-2\ 700+53\ 325=59\ 625$ (万元),昆泰公司原股东投资转让所得= $154\ 625-59\ 625-95\ 000=0$ 。昆泰公司原股东投资转让所得为零,不需缴纳企业所得税。②转让所取得的合并方股权或非货币性资产。由于吸收合并时采用一般性税务处理,昆泰公司原股东已按清算进行了所得税处理,其取得的北方公司股权支付及非股权支付,应视同清算分配,属于税后性质。因此再转让时,只要转让价格不超过原合并日的公允价值,即不产生所得税纳税义务。

4.合并各方所得税纳税情况比较分析。

(1)在拟对昆泰公司资产长期持有的情况下:选择特殊性税务处理,合并各方均无需纳税;选择一般性税务处理,被合并方需要缴纳企业所得税;在一般性税务处理方式下,如果合并方以非股权性资产支付对价且该项资产有评估增值,则合并方需缴纳企业所得税,资产公允价值较计税基础越高,负担的税款越多。

(2)在拟将昆泰公司资产再次对外转让的情况下,就集团整体而言,一般性税务处理与特殊性税务处理需要缴纳的企业所得税税额一致,只是纳税义务发生时间不同。

(3)从集团整体角度看,如合并各方均准备长期持有在吸收合并中取得的资产,选择股权支付方式以在合并时适用特殊性税务处理规定是最优选择;如能够预见将对吸收合并中取得的资产进行处置,选择无评估增值的资产进行支付以适用一般性税务处理规定,能够使整个交易的税负降至最低。

(4)从北方公司角度看,在对昆泰公司吸收合并、处置其资产的环节,选用特殊性税务处理,合并时无需纳税,但处置时需按照资产公允价值与计税基础的差额缴纳税款。在选用一般性税务处理方式的情况下,北方公司取得、处置昆泰公司资产是否需要纳税,应区分用于支付对价的资产的实际状况,如该项资产无评估增值则无需纳税;如该项资产有评估增值,则需就其公允价值与计税基础的差额纳税。

(5)从昆泰公司原股东角度看,如在未来拟转让在吸收合并中所获得的股权或其他资产,选择一般性税务处理将有助于降低其税负。

(6)昆泰公司合并前,将其留存收益进行分配,有助于减轻集团整体税负。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 国家税务总局.企业重组业务企业所得税管理办法.国家税务总局公告 2010 年第 4 号,2010-07-26