

# 控股合并视角下固定资产对外投资的财税处理

吴良德

(重庆财经职业学院会计系 重庆 402160)

**【摘要】**“营改增”在全国推行以后,按照新政策固定资产对外投资的财税处理应作相应调整,笔者基于控股合并涉及的同一控制与非同一控制两种情况进行举例,详细阐述以固定资产对外投资实现企业合并的财税处理(不涉及合并报表层面的相关处理),以期达成共识,并指导“营改增”后固定资产对外投资相关实务。

**【关键词】** 控股合并 长期股权投资 增值税 营业税

控股合并是指合并方(或购买方)在企业合并中取得对被合并方(或被购买方)的控制权,被合并方在合并后仍保持其独立的法人资格并继续经营,合并方确认企业合并形成的对被合并方的投资的合并行为。根据参与合并的企业在合并前后是否受同一方或相同的多方最终控制,分别形成同一控制下的控股合并与非同一控制下的控股合并两种情况。

控股合并的所得税处理应当区分一般性税务处理(以下简称“应税合并”)和特殊性税务处理(以下简称“免税合并”)两种情况。当收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的75%,且收购企业在该股权收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%,可选择采用免税合并。除此之外,选择免税合并还应满足以下条件:具有合理的商业目的,且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的;企业合并后的连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动;企业合并中取得股权支付的原主要股东,在重组后连续12个月内,不得转让所取得的股权。不满足免税合并条件的企业合并,应采用应税合并。适用应税合并的税务处理要求收购方取得股权或资产的计税基础应以公允价值为基础确定;适用免税合并的税务处理要求收购企业取得被收购企业股权的计税基础,以被收购股权的原有计税基础确定。

## 一、政策解读

### (一)纳税人将动产固定资产对外投资的适用政策

动产是指能够移动而不损害其经济用途和经济价值的物,主要指办公设备、运输设备、电子设备和生产设备等。

《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函[2008]828号)第二条规定:因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产,应按规定视同

销售确定收入,例如其他改变资产所有权属的用途。

《增值税暂行条例实施细则》第四条第(六)款规定:单位或者个体工商户将自产、委托加工或者购进的货物作为投资,提供给其他单位或者个体工商户的行为,视同销售货物缴纳增值税。

《财政部 国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》(财税[2008]170号)第四条规定,纳税人销售自己使用过的固定资产(指纳税人根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产),应区分不同情形征收增值税:销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的固定资产,按照17%适用税率征收增值税;销售自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产按照4%征收率减半征收增值税。

国家税务总局公告2012年第1号规定:增值税一般纳税人销售自己使用过的固定资产,可按简易办法依4%征收率减半征收增值税且不得开具增值税专用发票的两种情形如下:①增值税一般纳税人发生按简易办法征收增值税应税行为,销售其按照规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产。②纳税人购进或者自制固定资产时为小规模纳税人,认定为一般纳税人后销售该固定资产。

### (二)纳税人将不动产固定资产对外投资的适用政策

不动产是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产,包括建筑物、构筑物和其他土地附着物。在财务上主要指房屋、建筑物和构筑物等,以及依附建筑物上的不可分割单独使用的设备(电梯、中央空调等)。

国税函[1997]490号文规定:根据《营业税税目注释》的有关规定,以不动产、土地使用权投资入股,收取固定利润的,属于将场地、房屋等转让他人使用的业务,应按“服务业”税目中“租赁业”项目征收营业税。

财税[2002]191号文规定:自2003年1月1日起以无

形资产、不动产投资入股,与接受投资方利润分配,共同承担投资风险的行为,不征收营业税。

财税[2006]21号文补充规定:对于以土地(房地产)作价入股进行投资或联营的,凡所投资、联营的企业从事房地产开发的,或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的,均不适用财税[1995]48号文第一条暂免征收土地增值税的规定。

## 二、同一控制下固定资产对外投资实现控股合并

### (一)同一控制下控股合并的特点

1. 不属于交易,本质上是资产、负债的重新组合,即合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债仅限于被合并方账面上原已确认的负债,合并中不产生新的资产和负债。

2. 交易作价往往不公允。参与合并的各方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。

3. 合并方在合并中取得的净资产的入账价值与为进行企业合并支付的对价账面价值之间差额,不作为资产的处置损益,有关差额应调整所有者权益相关项目。

### (二)入账要求

1. 合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的,应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额,应当调整资本公积;资本公积(资本溢价或股本溢价)不足冲减的,调整留存收益。如果合并前合并方与被合并方采用的会计政策不同,应在被合并方的会计政策调成与合并方一致后,再根据被合并方的账面净资产认定合并方长期股权投资成本。

2. 同一控制下的企业合并中,合并方发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关直接费用,应当于发生时直接计入管理费用。

3. 对于被合并方账面所有者权益,应当在考虑以下几个因素的基础上计算确定形成长期股权投资的初始投资成本:①被合并方与合并方的会计政策、会计期间是否一致。如果合并前合并方与被合并方的会计政策、会计期间不同的,应首先按照合并方的会计政策、会计期间对被合并方资产、负债的账面价值进行调整,在此基础上计算确定被合并方的账面所有者权益,并计算确定长期股权投资的初始投资成本。②被合并方账面所有者权益是指被合并方的所有者权益相对于最终控制方而言的账面价值。③同一控制下企业合并形成的长期股权投资,如果子公司按照改制时确定的资产、负债经评估确认的价值调整资产、负债账面价值的,合并方应当按照取得子公司经

评估确认的净资产的份额作为长期股权投资的初始投资成本。④如果被合并方本身编制合并财务报表的,被合并方的账面所有者权益的价值应当以其合并财务报表为基础确定。

简而言之,同一控制下控股合并的长期股权投资入账价值=被投资单位所有者权益的账面价值×投资比例。

### (三)财税处理

例1:2013年11月30日甲公司以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点,购进A设备、厂房为合并对价,取得其母公司控制的乙公司75%的股权,并于当日起能够对乙公司实施控制。合并日甲公司已提折旧1000万元,已提减值准备100万元,合同约定对甲公司的A设备、厂房分别以900万元合计1800万元的价格参与乙公司的利润分配,风险共同承担;乙公司净资产的账面价值为1500万元,公允价值为2000万元,营业税税率为5%。甲公司与乙公司的会计年度和采用的会计政策相同。甲公司投资当日资本公积为110万元,盈余公积为60万元。假定甲公司2008年12月31日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点,购进A设备时为一般纳税人且设备预计使用年限为10年,设备及厂房不考虑残值。本题不考虑合并时发生的相关费用,以万元为单位,保留1位小数。

#### 1. 甲公司合并时的账务处理。

解析:甲公司以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点,购进A设备、厂房为合并对价取得其母公司控制的乙公司75%的股权属于同一控制下的控股合并;但无股权支付金额,适用应税合并,其长期股权投资成本应以合并日乙公司净资产账面价值1500万元乘以75%入账。

(1)增值税。甲公司2008年12月31日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点,购进设备时为一般纳税人,“营改增”后以设备投资应视同销售自己使用过的固定资产按简易办法依4%征收率减半征收增值税,则:销售额=含税销售额÷(1+4%)=900÷(1+4%)≈865.4(万元),应纳增值税额=865.4×4%÷2≈17.3(万元)。

(2)城建税。应交城建税=17.3×7%≈1.2(万元)。

(3)教育费附加。应交教育费附加=17.3×3%≈0.5(万元),应交地方教育费附加=17.3×2%≈0.3(万元)。

(4)营业税。以厂房投资属于不动产投资入股,按税法规定不征收营业税。

(5)土地增值税。由于甲公司不是房地产企业,因此该项厂房投资免征土地增值税。

(6)印花税。应交印花税=1800×0.5‰=0.9(万元)。相关账务处理为:借:固定资产清理1300,累计折旧1000,固定资产减值准备100;贷:固定资产2400。借:固定资产清理19.3;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)17.3、——应交城建税1.2、——应交教育费附加0.5、——

应交地方教育费附加**0.3**。借:固定资产清理**0.9**;贷:银行存款**0.9**。借:长期股权投资**1 125(1 500×75%)**,资本公积**110**,盈余公积**60**,利润分配——未分配利润**25.2**;贷:固定资产清理**1 320.2**。

2. 确认甲公司股权投资产生的递延所得税项目。甲公司取得的对乙公司投资应按公允价值**1 800**万元作为计税基础。长期股权投资产生的暂时性差异= $1 125-1 800=675$ (可抵扣暂时性差异)。借:递延所得税资产**168.8(340×25%)**;贷:资本公积**168.8**。

3. 甲公司企业所得税的纳税调整。2013年度甲公司应将设备、厂房转让所得**479.8**万元( $1 800-1 300-19.3-0.9$ )计入应纳税所得额,即应纳税所得额= $479.8×25%≈120$ (万元),分别计入“资本公积——股本溢价”和“应交税费”中。借:资本公积**120**;贷:应交税费——应交所得税**120**。

### 三、非同一控制下固定资产对外投资实现控股合并

#### (一)非同一控制下控股合并的特点

1. 非关联的企业之间进行的合并。

2. 以市价为基础,交易作价相对公平合理。参与合并的各方在合并前后不属于受同一方或相同的多方最终控制的情况下进行的合并。

#### (二)入账要求

1. 非同一控制下的控股合并中,购买方应当以付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值,作为长期股权投资的成本。企业合并发生的会计审计费用、法律服务费用、咨询费用和评估费列入合并方的管理费用(同一控制下也是这样处理)。债券的发行费用追加折价或冲减溢价,权益性证券的发行费用在溢价发行前提下冲抵溢价,如果溢价不够抵或面值发行的应冲减盈余公积和未分配利润。

2. 无论是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并形成的长期股权投资,实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润,应作为应收项目处理。

#### (三)财税处理

例2:2013年11月30日甲公司以原值**1 400**万元的A设备、原值**1 000**万元的厂房为合并对价取得乙公司**75%**的股权,并于当日起能够对乙公司实施控制,双方不存在任何关联方关系。合并日甲公司已提折旧**1 000**万元,已提减值准备**100**万元,合同约定对甲公司的A设备、厂房分别以**900**万元合计**1 800**万元的价格参与乙公司的利润分配,风险共同承担;乙公司净资产的账面价值为**1 500**万元,公允价值为**2 000**万元,营业税税率为**5%**。甲公司与乙公司的会计年度和采用的会计政策相同。假定甲公司**2008**年**12**月**31**日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点,

购进A设备时为一般纳税人且设备预计使用年限为**10**年,设备及厂房不考虑残值。本题不考虑合并时发生的相关费用,以万元为单位,保留**1**位小数。

#### 1. 甲公司合并时的账务处理。

解析:甲公司以设备和厂房为合并对价取得乙公司**75%**的股权且双方不存在关联关系,该合并属于非同一控制下的控股合并;但无股权支付金额,适用应税合并,其长期股权投资成本应以合同约定价**1 800**万元入账。

(1)增值税。甲公司**2008**年**12**月**31**日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点,购进设备时为一般纳税人,“营改增”后以设备投资应视同销售自己使用过的固定资产按简易办法依**4%**征收率减半征收增值税,则:销售额=含税销售额 $÷(1+4%)=900÷(1+4%)≈865.4$ (万元),应纳税增值额= $865.4×4%÷2≈17.3$ (万元)。

(2)城建税。应交城建税= $17.3×7%≈1.2$ (万元)。

(3)教育费附加。应交教育费附加= $17.3×3%≈0.5$ (万元),应交地方教育费附加= $17.3×2%≈0.3$ (万元)。

(4)营业税。以厂房投资属于不动产投资入股,按税法规定不征收营业税。

(5)土地增值税。由于甲公司不是房地产企业,因此该项厂房投资免征土地增值税。

(6)印花税。应交印花税= $1 800×0.5‰=0.9$ (万元)。相关账务处理为:借:固定资产清理**1 300**,累计折旧**1 000**,固定资产减值准备**100**;贷:固定资产**2 400**。借:长期股权投资**1 800**;贷:固定资产清理**1 800**。借:固定资产清理**19.3**;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)**17.3**、——应交城建税**1.2**、——应交教育费附加**0.5**、——应交地方教育费附加**0.3**。借:固定资产清理**0.9**;贷:银行存款**0.9**。借:固定资产清理**479.8**;贷:营业外收入**479.8**。

2. 企业所得税处理。甲公司以设备厂房进行投资入股,按所得税法规定**2013**年度甲公司应将该设备厂房处置收益**479.8**万元并入当年应纳税所得额征收企业所得税,应纳税所得额= $479.8×25%≈120$ (万元),由于账务上确认了营业外收入,所以无须纳税调整。

另外,应该注意的是:①若例1、例2中甲公司购进A设备时为小规模纳税人,其财税处理同上。②若A设备为**2009**年**1**月**1**日起购入或者**2008**年**12**月**31**日以前纳入扩大增值税抵扣范围试点,则甲公司投资时应视同销售按**17%**缴纳增值税。③若甲公司以不动产投资入股,收取固定利润的,属于将场地、房屋等转让他人使用的业务,应按“服务业”税目中“租赁业”项目征收营业税,即A公司收取固定利润时按适用税率缴纳营业税,以此为基础缴纳城建税、教育费附加、房产税、印花税及所得税等。

#### 主要参考文献

钟骏华.控股合并的所得税处理.会计师,2011;8