

同一控制下企业合并的财税处理

■ 卢宁玉 葛长银

企业合并是企业发展过程中做大、做强的重要举措,也是经济快速发展时期常见的交易形式。随着我国经济的发展,企业合并业务日趋复杂,其中涉及的税收问题也日渐繁杂。本文在分析企业合并两种税务处理方法的基础上,对同一控制下企业合并的总税收成本进行比较,提出同一控制下企业合并的税收筹划建议,希望对企业财务人员有所帮助。

一、企业合并涉税事项分析

根据现行税法,转让企业全部产权涉及的应税货物的转让,不属于增值税的征税范围。转让企业产权涉及的不动产、土地使用权转让,不征收营业税。在企业合并中,对被合并企业将房地产转让到合并企业中的,暂免征收土地增值税。企业因改制签订的产权转移书据免于贴花。因此,除股权支付涉及印花税外,企业合并过程中涉及的税种为企业所得税和个人所得税。

《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)规定,企业合并的税务处理区分不同的条件分别适用一般性税务处理方法和特殊性税务处理方法。

(一) 一般性税务处理方法

企业合并,除符合特殊性税务处理条件的,适用一般性税务处理。企

业合并的交易双方是合并企业、被合并企业股东,交易的标的是被合并企业。下面对适用一般性税务处理方法的交易各方的涉税事项进行分析。

1. 被合并企业的税务处理

被合并企业应按清算进行所得税处理。《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)规定:企业的全部资产可变现价值或交易价格,减除资产的计税基础、清算费用、相关税费,加上债务清偿损益等后的余额,为清算所得。被合并企业的经营亏损可以清算所得抵补,余额需缴纳企业所得税;被合并企业亏损不得在合并企业结转弥补。

2. 被合并企业股东的税务处理

被合并企业股东应按清算进行所得税处理。财税[2009]60号文规定:被清算企业的股东分得的剩余资产的金额,其中相当于被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中按该股东所占股份比例计算的部分,应确认为股息所得;剩余资产减除股息所得后的余额,超过或低于股东投资成本的部分,应确认为股东的投资转让所得或损失。如果股东为自然人,依据税法规定,个人投资者从上市公司取得的股息、红利所得,暂减按50%计入应纳税所得额,而对股票转让所得暂不征个人所得税;如果股东为法人,依

据税法规定,对符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性收益免征企业所得税,仅对投资转让所得缴纳企业所得税。

3. 合并企业的税务处理

合并企业接受的被合并企业的资产和负债以公允价值为计税基础。企业应对股权支付部分确认股权转让所得或损失,对非股权支付中的非货币性支付部分就公允价值与计税基础的差额确认资产转让所得或损失。合并企业不得弥补被合并企业的亏损。

(二) 特殊性税务处理方法

根据财税[2009]59号文规定,当合并同时符合下列条件时,交易各方都适用特殊性税务处理方法:(1)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。(2)被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例。(3)企业重组后的连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。(4)重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定的比例。(5)企业重组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。其中,第(4)条“重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定的比例”对于企业合并来说,是指企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%,以及同一

表1 A公司资产负债简况 单位：万元

项目	账面价值(计税基础)	公允价值
货币资金	500	500
固定资产(设备)	3 000	3 500
无形资产(技术)	2 000	4 000
资产合计	5 500	8 000
短期借款	500	500
应付账款	500	500
长期借款	1 000	1 000
负债合计	2 000	2 000
股本	1 000	-
资本公积	500	-
盈余公积	1 000	-
未分配利润	1 000	-
所有者权益合计	3 500	6 000

控制下且不需要支付对价的企业合并。这里所指的“不需要支付对价”，笔者认为是不需要支付非股权对价，也就是说，进行同一控制下的企业合并股权支付比例是100%。值得注意的是特殊性税务处理不是必须的，也就是说，当满足适用特殊性税务处理的条件并履行相关备案手续时，交易各企业可以选择都使用特殊性税务处理，或者都选择使用一般性税务处理。

下面对适用特殊性税务处理方法的交易各方的涉税事项进行分析：

1. 被合并企业的税务处理

被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继。被合并企业对股权支付对应的资产暂不确认资产转让所得或损失，而非股权支付对应的资产应确认资产转让所得或损失，并调整相应资产的计税基础。由于同一控制下企业合并股权支付比例为100%，被合并企业非股权支付对应的资产转让所得或损失为0。

2. 被合并企业股东的税务处理

被合并企业股东对股权支付对应的资产暂不确认资产转让所得或损失，而非股权支付对应的资产应确认

资产转让所得或损失，并调整相应资产的计税基础。由于股权支付比例为100%，被合并企业股东非股权支付对应的资产转让所得或损失为0。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。

3. 合并企业的税务处理

合并企业对交易中股权支付暂不确认转让所得或损失，其非股权支付中的非货币性资产应按公允价值与计税基础的差额确认资产转让所得或损失。合并企业接受的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。被合并企业的亏损可以结转至合并企业弥补，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。

另外，在企业吸收合并中，合并后的存续企业性质及税收优惠的条件未发生改变的，可以继续享受合并前该企业剩余期限的税收优惠，其优惠金额按存续企业合并前一年的应纳税所得额(亏损计为零)计算。

二、方案分析

2012年1月1日，B公司吸收合并A公司。A公司在税前允许弥补的亏损为500万元，剩余弥补年限为3年。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为4%。A公司的固定资产(设备)和无形资产(技术)剩余使用年限为5年，无残值。市场利率为6%，A、B公司适用所得税率为25%。为了便于分析，假设A公司的资产和负债的账面价值等于计税基础，该合并业务属于同一控制下企业合并。合并日A公司的相关资料如表1。

现在两种吸收合并方案。方案一：B公司向C支付6 000万元现金，吸收合并C100%控股的A公司，B公司可动用的现金为300万元，当日向银行贷款5 700万元，年利率为5%，期限5年，该贷款年末付息到期还本。方案二：B公司向C定向增发1 000万股，每股公允价值6元，吸收合并C100%控股的A公司，假设合并符合适用特殊性税务处理的其他条件，股票发行过程中不考虑相关税费。

(一) 方案一适用一般性税务处理方法

1. 被合并企业A公司的税务处理

A公司按清算进行所得税处理，500万元亏损可以在清算所得税前抵补，A公司清算所得税额=(8 000 - 5 500 - 500) × 25% = 500(万元)。

2. 被合并企业股东C的税务处理

股东C取得B公司支付的合并对价6000万元现金，应视为清算分配。其中，C应确认的股息所得=1 000 + 1 000 = 2 000(万元)，投资转让所得=6 000 - 2 000 - 1 000 = 3 000(万元)。

①若C为自然人股东，依据税法规定，个人转让股票所得暂不征个人所得税，个人从上市公司取得的股息、红利所得暂减按50%计入应纳税所得额。因此，C应纳个人所得税额=

表2 方案一与方案二比较结果 单位：万元

可供选择的方案涉税事项		方案一	方案二	
适用税务处理方法		一般性税务处理	特殊性税务处理	一般性税务处理
A公司应纳税所得税额		500	0	500
股东C应纳税额	自然人股东	200	0	200
	法人股东	750	0	750
债务融资利息抵税额		300.13	0	0
折旧和摊销抵税额		526.55	0	526.55
结转至B公司亏损弥补抵税额		0	456.81	0
总税收成本	C为自然人股东	-126.68	-456.81	173.45
	C为法人股东	423.32	-456.81	723.45

$2\ 000 \times 50\% \times 20\% = 200$ (万元)。

②若C为法人股东,依据税法规定,对符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性收益免征企业所得税。因此,C应纳企业所得税额= $3\ 000 \times 25\% = 750$ (万元)。

3.合并企业B公司的税务处理

B公司向银行贷款每年增加的利息费用285万元($5\ 700 \times 5\%$)可以税前扣除,形成债务融资的税盾效应。利息费用抵税额= $285 \times 25\% \times (P/A, 6\%, 5) = 285 \times 25\% \times 4.2124 = 300.13$ (万元)。B公司取得的A公司的资产和负债以公允价值为计税基础。从A公司的资产负债简表可以看出,一旦A公司设备的公允价值高于计税基础,就会导致B公司在以后年度对该设备多提折旧,减少企业所得税;类似地,A公司无形资产的公允价值高于计税基础,B公司在以后年度对无形资产多提摊销,企业所得税减少。折旧和摊销抵税额= $(3\ 500 - 3\ 000) \div 5 \times 25\% \times (P/A, 6\%, 5) + (4\ 000 - 2\ 000) \div 5 \times 25\% \times (P/A, 6\%, 5) = 526.55$ (万元)。

综上所述,若C为自然人股东时,总的税收成本= $500 + 200 - 300.13 - 526.55 = -126.68$ (万元);若C为法人股东时,总的税收成本= $500 + 750 - 300.13 - 526.55 = 423.32$ (万元)。

(二)方案二合并交易各方均采用

特殊性税务处理方法

1.被合并企业A公司的税务处理

A公司对股权支付对应的资产暂不确认资产转让所得或损失,而非股权支付对应的资产应确认资产转让所得或损失。股权支付为100%,A公司不确认资产转让所得或损失。

2.被合并企业股东C的税务处理

股东C取得的对价是公允价值为6 000万元的B公司股权,C对股权支付对应的资产暂不确认资产转让所得或损失。C取得的B公司的股权的计税基础以其原持有A公司股权的计税基础确定,即C持有B公司股权的计税基础为3 500万元。

3.合并企业B公司的税务处理

B公司接受A公司资产和负债的计税基础,以A公司的原有计税基础确定。第一年可由B公司弥补的A公司亏损的限额= $6\ 000 \times 4\% = 240$ (万元) < 500 (万元),因此,第一年可由B公司弥补的A公司亏损为240万元。同理,第二年为240万元,第三年为20万元。该递延纳税收益的现值= $240 \times (P/A, 6\%, 2) + 20 \times (P/F, 6\%, 3) = 456.81$ (万元)。

综上所述,总的税收成本= -456.81 (万元)。

假如方案二中交易各方均使用一般性税务处理方法,若C是自然人

股东时,总的税收成本= $500 + 200 - 526.55 = 173.45$ (万元);若C是法人股东时,总的税收成本= $500 + 750 - 526.55 = 723.45$ (万元)。

(三)将以上讨论结果汇总如表2

从表2可以得出以下几点结论:第一,如果方案一和方案二中交易各方都采用一般性税务处理方法,无论C是自然人股东还是法人股东,方案一都要优于方案二。这是因为债务融资产生的利息可以减少所得税,形成了税盾效应。第二,在方案二中,无论C是自然人股东还是法人股东,采用特殊性税务处理方法时的税收成本低于采用一般性税务处理方法时的税收成本,因此,在方案二中采用特殊性税务处理方法更合算。第三,比较三组结果,方案二采用特殊性税务处理方法下总税收成本是最低的,为最优方案。第四,采用一般性税务处理方法时,C为自然人股东时总的税收成本总是低于C为法人股东时的税收成本,这是法人股东因资产转让所得数额较大造成的结果。

三、纳税筹划建议

同一控制下企业合并如果满足适用特殊性税务处理方法的条件,交易各方可以选择使用特殊性税务处理方法或一般性税务处理方法。选择特殊性税务处理方法能够带来更多的税收递延收益,因此合并业务交易各方应按规定履行相关备案手续使用特殊性税务处理方法,使企业享受到更多的税收收益。企业合并所需资金来源如果是债务融资,债务融资产生的利息费用有抵税的作用。但是相应的企业的资产负债率会提高,财务风险加大。因此,合并企业应仔细权衡利弊,选择合适的融资途径。■

(作者单位:中国农业大学经济管理学院)

责任编辑 刘莹