

# 子公司股权处置形成同一控制下企业合并的财税处理

张松

**摘要：**本文结合一家ST上市公司依靠处置子公司股权形成同一控制下企业合并，确认大额当期损益业务的实务案例，分析集团股权投资处置过程中，同一控制下企业合并中置出资产的会计处理和集团内股权置换业务合并会计报表的编制方法，并提出处置子公司股权集团在税务处理中应注意的要点。

**关键词：**同一控制；子公司；企业合并；股权处置；会计处理

对于在集团内部的股权无偿划转问题，财政部和国家税务总局近年来先后发布了多个文件予以规范。《关于印发〈规范“三去一补”有关业务的会计处理规定〉的通知》（财会[2016]17号文）规定了关于国有独资或全资企业之间无偿划拨子公司的会计处理。但对于因保壳需要而进行的同一集团内部股权置换行为，由于涉及不同准则间的衔接问题，能否确认损益而最终实现保壳目标，在理论和实务层面都有不同的理解。本文结合实例展开分析。

案例：A集团公司控股B公司和C公司，B公司控股D公司，其中B为上市公司。现B公司将D公司的股权处置给A公司，取得C公司的股权。相关置入置出公司均构成业务。由于B公司连续两年亏损，如果本期无法确认为当期损益，B公司将面临退市风险。

问题1：B公司的合并报表是否需要确认D公司的账面和公允价值差异的投资收益？问题2：B公司如何合并C公司（假如B还有其他子公司）？问题3：对于集团内的该股权置换业务，A公司在编制合并会计报表时应如何处理？

## 一、被处置股权的控股公司账面与公允价值差异的投资收益的确认

针对问题1，按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》（以下简称2号准则）第5条规定，企业合并形成的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：同一控制下的企业合并，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，应当在合并日按照被合并方所

所有者权益在最终控制方合并财务报表中的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；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

除企业合并形成的长期股权投资以外，其他方式取得的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：通过非货币性资产交换取得的长期股权投资，其初始投资成本应当按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的有关规定确定。相关表述与《企业会计准则第20号——企业合并》的规定完全一致。

2号准则中并没有明确指出非现金资产账面金额与公允价值差额的处理问题。事实上，这里存在一个准则体系的内部矛盾。如果将案例理解为“按公允价值将D处置给A，再以B的公允价值作为成本取得C的控制权”这两项交易，也完全合理，因为准则中并未规定这类情况下应优先适用哪一项规定。

对于“三无投资”的可供出售金融资产来换取股权形成同一控制下企业合并的情况下，则更凸显准则冲突的情况。例如，同一控制下的企业合并，以交易性金融资产、可供出售金融资产作为合并对价，是否会形成处置金融资产的投资收益？针对这个问题在现行准则体系中没有规定，也反映了同一控制下合并要求以账面价值计量且不确认损益的原则与金融工具会计中强调公允价值计量这两个体系之间的矛盾。

本案例中，从上市公司B的角度，因为对关联交易公允

性的关注,关联交易都应当在经评估确定的公允价值基础上作价,所以一种理解更接近于该类交易的经济实质。

实务中,证监会发布的《2015年度上市公司年报会计监管报告》第8页也有对此问题的相关表述。监管层对于处置子公司股权形成同一控制下企业合并的业务是采取不确认股权处置损益的方式处理,即使该股权交换行为具有商业实质行为。

## 二、同一控制下企业合并中置出资产的会计处理

根据企业会计准则及相关规定,同一控制下的企业合并,合并方以支付现金、转让非现金资产或者承担债务方式作为合并对价的,应当以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。通过对企业年报分析发现,个别上市公司与其控股股东之间的资产置换交易,换入的股权投资作为同一控制下的企业合并处理,但对于置出的原子公司股权,上市公司在合并报表层面作为资产转让处理,确认了相关股权转让损益。这样做的结果是,在置出资产交易部分,将资产公允价值与账面价值的差额确认了损益,但在置入资产交易部分,又将置出资产公允价值与同一控制下取得子公司有关资产账面价值的差额调整了权益,人为地将一项同一控制下的企业合并交易割裂成两项独立的交易,并基于不同的原则予以会计处理,不符合会计准则相关规定,导致会计处理在逻辑上不一致。

实际上,两种处理方式的差异主要是因为“同一控制下的企业合并”采用了权益结合法,但处置子公司的处理却不因为是否为同一控制下而有所不同,导致了不对称的处理。由于权益结合法的理论研究仍不完善,因此目前无法对此处不对称会计处理的理论基础及其恰当性给出完全令人信服的解释。

建议企业可以考虑在不构成“一揽子交易”的原则下,分两步骤完成该股权置换行为,并形成处置收益,完成保壳目标。

问题2,在C公司构成业务的前提下,B公司应按《企业会计准则解释第6号》第二项规定处理,即合并方编制财务报表时,在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下,应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时起,一直是一体化存续下来的,应以被合并方的资产、负债(包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉)在最终控制方财务报表中的账面价值为基础,进行相关会计处理。合并方的财务报表比较数据追溯调整的期间应不早于

双方处于最终控制方的控制之下最晚的时间。

## 三、集团内股权置换业务合并会计报表的编制

案例中,该交易是A集团控制范围内经济资源的重组,不改变A集团所能控制的经济资源,对A集团而言不属于企业合并,也不对A合并集团整体对外财务状况、经营成果和现金流量产生影响。因此在编制A集团合并报表时应视同该重大资产重组没有发生,即对A集团合并报表层面无影响,对于在合并报表范围内的资产和股权转让所形成的未实现损益,在编制合并报表时应当予以抵销。

实务中,需结合该集团的复杂程度等具体情况进行处理。如果是结构较简单的集团,在编制更上层母公司合并报表时可以对全部子公司都采用重新合并的方式,不用到中间层的合并结果,这样在一次合并过程中就可以不用再进行技术处理和调整;结构比较复杂的大集团,无法采用重新编制的,则只能在合并时减去被合并方年初至合并日期间的损益(减去一次以免重复)。

## 四、相关税务处理要点

由于该案例并非增资行为,因此不符合“居民企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得,可在不超过5年期限内,分期均匀计入相应年度的应纳税所得额的递延纳税”的规定。但在满足一定条件的情况下,可以考虑采用《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)第六条的规定,股权收购,收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的50%,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%,可以选择按以下规定处理:(1)被收购企业的股东取得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。(2)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。(3)收购企业、被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。

股权支付是指企业重组中购买、换取资产的一方支付的对价中,以本企业或其控股企业的股权、股份作为支付的形式。案例中,B公司以其控股子公司D的股权如果换取的C公司股权不低于其全部股权的50%,则可以考虑采取上述递延纳税的处理方式,以减少B公司当期的经济压力。对于A公司而言,也可以采用上述分析方式考虑是否可以递延纳税。☐

(作者单位:利安达会计师事务所)

责任编辑 达青