浅析两种途径下公司注销对所得税的不同影响

刘雪峰

(艾欧史密斯电气产品〈苏州〉有限公司 江苏太仓 215400)

【摘要】本文通过对H集团同一控制下“A公司吸收合并B公司”与“A公司整体购买B公司后并将之注销”两宗清算业务的对比,具体分析了注销B公司会因整体购买和吸收合并享受不同政策待遇、清算所得税与不清算所得税的区别以及对H集团的纳税义务所产生的不同影响。

【关键词】吸收合并 公司注销 所得税

通常,企业集团要注销一个下属子(分)公司的法人地位,有两种方式:①由一个有实力的子公司先托管该亏损子公司,然后根据有关政策法规对其进行清算,注销其法人地位;②由一个有实力的子公司先兼并该亏损子公司,然后根据有关政策法规对其进行清算,注销其法人地位。那么从税务角度看,采用哪种方式对集团公司更有利呢?本文举例予以说明。

一、案例资料

1. 相关背景。H集团旗下有两家全资子公司,分别为位于J省的A公司和位于G省的B公司。根据行业经济结构的调整战略和企业的实际情况,H集团决定保留A公司继续经营,注销B公司的法人地位。

H集团有两套备选方案分别如下:

方案1:将B公司的全部资产卖给A公司并清偿相关债务,然后注销B公司的法人地位。

方案2:将B公司的全部资产和负债转让给A公司,然后注销B公司的法人地位。

税”,以反映企业当月缴纳的增值税。“增值税”科目若为贷方余额则以“-”填列,作为当期利润的调整项目。利润表中“增值税”科目可以清晰地反映企业当期应缴纳的增值税费用或尚未抵扣的进项税额,以防止企业超前抵税。

四、增值税费用化的会计核算方式可使会计报表与统计报表的口径一致

国家统计局为了解批发零售业、住宿餐饮业的基本情况和经营状况,观察和反映商品市场运行趋势和流通领域现代化进程,为国家制定经济政策、进行经济管理提供依据,依照《统计法》的规定,对限额以上批发零售、住宿餐饮企业和亿元以上商品交易市场实施全数调查,对限额以下批发零售、住宿餐饮企业和个体户实施抽样调查,对限额以上的批发零售企业要求报送“限额以上批发零售业商品购进、销售、库存情况表”。其各项指标如本月购进、本月销售成本、期末库存、本月销售收入等,均以含增值税表示。

例:我公司2009年1~5月购进商品(含税)3 605 053.36元,主营业务收入贷方累计数2 313 941.57元(含税),期末库存商品796 089.05元(含税),在2009年1~5月统计报表中“购进总额(含增值税)”栏根据“库存商品”科目的借方累计数填列为360万元,“销售总额(含增值税)”及“零售(含增值税)”栏根据“主营业务收入”科目的贷方累计数填列为231万元,“期末库存(含增值税)”栏根据“库存商品”科目的期末借方余额填列为80万元。费用化的增值税会计核算方法使统计报表的各项数据均可直接从会计报表或总账上分别取得,而且口径一致,大大方便了企业统计报表的编制。

另外,增值税费用化将会对会计报表产生深刻的影响。在资产负债表中,“存货”恢复了完全价格,这就使资产的计量标准得到了统一,使不同会计主体的会计信息相互具有可比性。增值税费用化通过“增值税”科目使增值税进入企业损益,利润表中的“主营业务收入”、“主营业务成本”都为含税金额,这样更能完整地反映企业商品或社会承认的价值以及为此付出的代价,便于报表使用者全面、准确、系统地分析企业的财务状况和经营成果。

价税合一型的增值税会计核算模式,克服了现行零售企业增值税会计核算的诸多缺陷,更完善地体现增值税会计和财务会计核算的要求,而且在一定程度上简化了增值税的会计核算程序,明确了增值税业务处理的性质,使企业的会计信息更客观公正、明晰可比。

主要参考文献

1. 盖地.企业税务会计.上海:立信会计出版社,1996

2. 财政部注册会计师考试委员会办公室.2004年度注册会计师全国统一考试指定辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2004

3. 财政部.企业会计制度2001.北京:经济科学出版社,2001

4. 张书浩.增值税会计处理探讨.西部财会,2003;10

2. B 公司的资产负债表如下：

资产负债表

企业名称：B公司　　单位：元

项　目	金　额	项　目	金　额
流动资产	750 000	流动负债	600 000
		长期负债	200 000
长期资产	1 000 000	实收资本	1 000 000
		留存收益	−50 000
资产合计	1 750 000	权益合计	1 750 000

3. 其他资料：

（1）B 公司流动资产的公允价值为 100 万元，长期资产的公允价值为 200 万元。

（2）B 公司留存收益中−5 万元为上年度的经营亏损。

（3）假设 B 公司不存在除资产负债表中的负债以外的支出和其他费用。

二、方案分析

1. 方案 1 所得税分析。根据财税［2009］60 号文件的规定，“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。”因此，B 公司的清算所得为 120 万元，相应的应纳所得税额为 30 万元，计算过程见下表：

B公司清算所得税计算表

类别	行次	项　目	金额
应纳税所得额计算	1	资产处置损益（填附表一）	125万元
	2	负债清偿损益（填附表二）	
	3	清算费用	
	4	清算税金及附加	
	5	其他所得或支出	
	6	清算所得（1+2−3−4+5）	125万元
	7	免税收入	
	8	不征税收入	
	9	其他免税所得	
	10	弥补以前年度亏损	5万元
	11	应纳税所得额（6−7−8−9−10）	120万元
应纳所得税额计算	12	税率（25%）	25%
	13	应纳所得税额（11×12）	30万元

2. 方案 2 所得税分析。方案 2 将 B 公司的全部资产和负债转让给 A 公司，注销 B 公司的法人地位，属于企业吸收合并。财税［2009］59 号文规定了两种所得税处理原则，即一般税务处理和特殊税务处理。一般税务处理要求合并企业按照公允价值确认被合并企业的各项计税基础。那么，若被合并企业按照上述方案 1 中的方式进行清算所得税处理，则其亏损不能在合并方进行弥补。而特殊税务处理要求合并企业按原被合并企业的各项计税基础确定，被合并企业的相关所得税事项由合并企业继续承担。

方案 2 的纳税义务与方案 1 的纳税义务之所以不同，就在于方案 2 进行的是特殊税务处理而不是一般税务处理。实施特殊税务处理需具有下列前提条件：

（1）要有合理的商业目的。H 集团由于其战略调整而进行的合并重组，显然是具有合理的商业目的的。在当前的相关法律中没有明确何谓合理的商业目的，但从税收实践上来看，不合理的商业目的通常有以下特征（三个认定标准）：①企业进行人为的规划或者安排一个或者一系列的交易；②企业从这种安排中获得税收利益；③企业所获得的税收利益是为此安排的唯一或者主要目的。

（2）被收购、合并或分立部分的资产或股权比例须符合财税［2009］59 号文的规定，即所占比例不超过 25%。但此案例中，A 公司与 B 公司为同一控制下的两家企业，属特殊合并，不需要支付对价，因而符合特殊税务处理要求。

（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。A 公司与 B 公司从事同行业的业务，所以合并后仍然从事着相同性质的经营活动。

（4）重组交易对价中涉及股权支付金额符合财税［2009］59 号文规定的比例。A 公司对 B 公司的合并不涉及到股权支付，此条件不构成对此次合并的限制。

（5）企业重组中取得股权支付权利的原主要股东，在重组后连续 12 个月内不得转让所取得的股权。A 公司对 B 公司的合并不涉及取得支付权利股东的股权，因此此条件也不构成对此次合并的限制。

综上所述，A 公司对 B 公司的吸收合并，适用特殊税务处理。即对 B 公司无需进行所得税清算，其所有资产与负债按照原计税基础并入 A 公司，同时根据税法规定被合并企业的亏损可以在限额内弥补。

可以弥补的亏损限额=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

假设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%，则 A 公司可以弥补 B 公司的亏损额为：

B 公司净资产公允价值=100+200−（60+20）= 220（万元）

A 公司弥补亏损限额=220×4%=8.8（万元）

可弥补亏损限额 8.8 万元>实际亏损额 5 万元，A 公司实际可以为 B 公司弥补 5 万元的亏损额。

三、案例总结

如果 H 集团选择方案 1，需要支付清算所得税 30 万元；如果选择方案 2，则无需进行 B 公司的清算，而且 B 公司的经营亏损中仍然有 5 万元可以用 A 公司的利润弥补，从而减少了所得税支出。

由于篇幅的限制，本文的案例仅仅从所得税的角度进行了分析，没有考虑案例中所涉及的增值税、营业税、印花税、契税及其他费用等，在实际中企业应考虑到涉及的各个方面，进行全面分析，以做出最佳决策。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2006.北京：人民出版社，2007

2. 李纯.谈新企业所得税法下的纳税筹划.财会月刊（会计），2007；12