

谈企业吸收合并中的纳税筹划

朱 郑 罗贤慧

(九江学院 江西九江 332005)

【摘要】 本文探讨了企业吸收合并中的纳税筹划方法,包括企业吸收合并中所得税的纳税筹划方法和流转税的纳税筹划方法,以期实务工作者提供借鉴。

【关键词】 吸收合并 纳税筹划 企业所得税 流转税

企业合并是指两个或两个以上的企业依照法定程序合并为一个企业的法律行为。《公司法》规定的企业合并有两种形式,即新设合并和吸收合并。新设合并指的是一个企业与另一个或一个以上的企业合并成为一个新企业,原有企业解散并且被取消法人资格;吸收合并是指一个企业接纳吸收另一个或一个以上的企业加入,该接纳企业仍然存续,这种形式又称为企业兼并。

依照《企业所得税暂行条例》及其实施细则的规定,被吸收或被兼并的企业和存续企业符合企业所得税纳税人条件的,分别以被吸收或被兼并的企业和存续企业为纳税人;被吸收或被兼并的企业已不符合企业所得税纳税人条件的,应以存续企业为纳税人,被吸收或被兼并企业的未了税务事宜由存续企业承继。

企业以新设合并方式合并后,新设企业符合企业所得税纳税人条件的,以新设企业为纳税人,企业合并前的未了税务事宜由新设企业承继。由于此时企业的原生产经营过程的连续状态已终止,新设企业的纳税筹划则类似于一般新设企业。

纳税筹划是一个长期的动态过程,要求企业的生产经营处于存续状态,因此吸收合并下企业的纳税筹划是企业合并纳税筹划的主要研究对象,这也是本文研究的主要内容。

一、企业吸收合并中所得税的筹划

1. 盈亏相抵的筹划。 盈亏相抵的纳税筹划方法就是盈利企业吸收合并亏损企业,然后将亏损额抵减存续企业(即盈利企业)的应纳税所得税额,从而减轻存续企业税收负担的纳税筹划方法。企业所得税的税基是应纳税所得额,而利润则是企业应纳税所得额的主要组成部分。一般来说,企业的利润越高,应纳税所得额也越高,企业应该缴纳的所得税也就越多,反之则越少。这就为企业的纳税筹划提供了空间,即盈利企业可以通过兼并亏损企业的方式来抵减其自身的应纳税所得额,达到少缴纳企业所得税的目的。但是在运用此方法时要注意,对应纳税所得额的抵减要符合税法的相关规定。

因此,并不是企业一旦实现了合并就可以使用盈亏相抵的纳税筹划方法谋利,而是需要符合一定的条件:首先,合并后被合并企业不再具有独立的纳税人资格。其次,主并企业支

付给被合并企业的收购价款必须使股权票面价值达到支付总额的一定比例。如主并企业支付给被合并企业或其股东的收购价款中,除主并企业股权以外的现金、有价证券和其他资产不高于其所支付的股权票面价值(或支付的股本的账面价值)的20%的,经税务机关审核确认,被合并企业合并以前未了的全部企业所得税纳税事项均由主并企业承担;被合并企业以前年度的亏损,如果未超过法定弥补期限的,可由主并企业继续按规定用以后年度实现的与被合并企业资产相关的利润弥补。这就是说,如果符合税法的规定,盈利企业吸收合并亏损企业,以亏损额来抵减存续企业的应纳税所得额,可以减轻存续企业的所得税税负。

2. 支付方式的筹划。 企业合并可以采用四种价款支付方式:①以现金购买被合并企业的股票;②以股票换取被合并企业的股票;③以股票加现金换取被合并企业的股票;④以信用券换取被合并企业的股票。吸收合并方式下,主并企业既可以用现金支付价款,也可以用其证券(如股票、公司债券等)支付价款,也就是说,可以通过股票转换的方式进行兼并来达到节税的目的。

在实践中,如果主并企业选择价款支付方式①,被合并企业收到现金后就要立即纳税;但如果主并企业和被合并企业均选择价款支付方式②,那么被合并企业的股东在获得主并企业的股票时可以不立即纳税,待股票出手时才缴纳资本利得税,相当于延迟纳税。也就是说,价款支付方式②对被合并企业的股东来讲是非常有利的,其可以延迟纳税。对主并企业来说,如果选择价款支付方式②,则合并取得的资产将按其原来的折旧基础计提折旧,而折旧额越大,应纳税所得额就越少,税负也就越轻。

3. 合并过程的安排。 一个企业不管是直接对另一个企业进行合并,还是通过购买其主要营运资产或其他手段进行合并,都将对企业的税负及其整体经济效益产生重要影响。

例如:某冰箱生产企业A因种种原因出现资不抵债,濒临破产。经中介机构评估确定,该企业资产总额为3 000万元,负债总额为5 000万元。该企业两年前从国外进口一套冰箱生产线,生产前景看好,该生产线购进时原值为1 200万元,已计提

折旧200万元,现经中介机构评估为1 500万元(不含税)。彩电生产企业B对A的生产线比较感兴趣,欲对A进行收购,以提高自己的生产能力。双方企业的负责人进行了初步协商,并在一定程度上达成共识,只是收购方式没有最终确定。

如果企业B对企业A进行全盘收购,即采取一般的合并方式,那么根据《公司法》规定,公司合并时,合并各方的债权、债务应由合并后存续企业或新设企业承继。很显然,企业B必须承担企业A全部的债务。虽然按照税法规定,企业产权交易行为不缴纳营业税和增值税,而且企业在资不抵债时被全盘吸收也不用缴纳企业所得税,但是企业A的2 000万元的债务足以让企业B望而生畏。企业B收购企业A就意味着发生净损失2 000万元。

既然全盘收购不划算,那么可以考虑只购买单条冰箱生产线。因为企业B毕竟只是看重企业A的冰箱生产线,如果采取这种方式,企业A应该缴纳营业税75万元(1 500×5%)。对于企业A来说,由于该冰箱生产线的售价比进价高出300万元,按照《增值税暂行条例》的规定,应该按照简易办法依照4%的征收率计征增值税,企业A的增值税销项税额为60万元(1 500×4%);此外,企业A转让不动产还应该缴纳企业所得税125万元(500×25%)。对于企业B来说,在这种收购方式下要立即支付1 500万元,这笔款项的支付可能会对企业的生产经营带来严重的影响。

那么就要选择一种既能够使合并成本最小,又可以避免支付大量现金的方法。这里有一种方法可供参考:企业A先以其具有1 500万元评估价值的冰箱生产线设立企业C,并使企业C承担企业A的债务1 500万元,这样企业C的净资产为零,然后再由企业B收购企业C,接着企业A再依法破产。在这种方式下,企业B以承担债务的方式收购企业C,而且企业C的净资产为零,几乎不用纳税。但是企业A在分出企业C时,应依据税法规定就资产评估增值的500万元缴纳企业所得税125万元,而企业B几乎不用支付现金便可以达到收购企业A的目的。

二、企业吸收合并中流转税的筹划

1. 对营业税的筹划。当合并以前合并双方在生产经营方面具有一定联系时,比如一方所提供的应纳营业税的业务恰恰是另一方生产经营活动中所需要的,并且这种服务关系在合并以前便存在,那么通过合并来减少营业税的效应就会更加明显。因为在合并以前提供这种服务应该缴纳营业税,而合并以后由于变成了一个营业税纳税主体,从而各方相互提供服务的行为属于企业内部行为,根据我国税法规定不用缴纳营业税。

例如:某空调生产企业有专门提供安装、维修等劳务的子公司。若每年由子公司向母公司提供这种劳务,母公司支付100万元的报酬,按5%的营业税税率,则发生这笔业务应该缴纳5万元营业税。但如果两公司合并,发生这笔业务便不用缴纳营业税。

2. 对增值税的筹划。为了加强增值税的征收管理,《增值税暂行条例》将纳税人按其规模大小及会计核算健全与否划

分为一般纳税人和小规模纳税人。一般情况下,小规模纳税人的征收率高于一般纳税人的税率。

例如:甲公司为一般纳税人,当月购进一批价值为100万元的商品,增值税进项税额为17万元。该批商品当月全部销售,取得不含税收入120万元,销项税额20.4万元。甲公司应纳增值税税额=20.4-17=3.4(万元)。税负率=3.4÷120×100%=2.8%。

乙公司为小规模纳税人,发生与甲公司同样的业务。乙公司应纳增值税税额=120×4%=4.8(万元)。税负率=4.8÷120×100%=4%。

可以看出,小规模纳税人的税负率实际上就是自身征税率,一般纳税人的税负率=增值率×税率=毛利率×税率。

由此可以看出,一般纳税人企业与小规模纳税人企业合并,若小规模纳税人企业的征收率高于一般纳税人企业的税率,宜采用吸收合并,从而改变小规模纳税人的身份。这样不但降低了税率,还可以赢得更多客户、实现更多利润。

3. 对消费税的筹划。合并会使原有企业之间的购销业务转变为企业内部的原材料转让业务,从而递延部分消费税税款。如果两企业之间存在购销关系,则合并前要按照正常购销价格确定应该缴纳的消费税税额;而合并之后,原来的购销业务转变为企业内部的材料转让业务,则不用立即缴纳消费税,这部分税款递延到销售环节。

如果后一环节的消费税税率较前一环节的低,则可直接减轻企业的消费税税负,因为前一环节应征收的消费税税款延迟到了后一环节。如果后一环节的消费税税率较低,则企业的销售额在合并后适用了较低的税率,从而减轻了税负。

例如:某地区有两家大型酒厂甲和乙,它们原来都是独立核算的法人。甲企业主要经营粮食白酒,主要原料为当地生产的玉米,适用的消费税税率为25%。乙企业经营药酒,以甲提供的粮食白酒为原料,适用的消费税税率为10%。甲企业每年向乙企业提供价值10 000万元的粮食白酒。乙企业因经营不善,面临破产,此时乙企业欠甲企业5 000万元货款,甲企业领导研究决定兼并乙企业。

从这个例子可以很容易地看出合并后的优势:一是可以递延部分税款。合并前,甲企业向乙企业提供粮食白酒,每年缴纳消费税2 500万元(10 000×25%)、增值税1 700万元(10 000×17%);合并后,两笔税款可以递延到销售环节,获得了资金的时间价值。二是若合并后药酒市场前景变好,则甲企业可以将经营产品转变为药酒,那么所适用的消费税税率降为10%,较原来适用的25%的税率大大降低了。

主要参考文献

1. 屠建清.企业设立重组中的纳税筹划分析.财会月刊(A),2001;9
2. 魏朗.试议企业产权重组的税收筹划.企业经济,2004;6
3. 陈共荣,夏既明.纳税筹划与企业合并的会计处理方法选择.财务与会计,2002;5
4. 盖地.税务筹划.北京:高等教育出版社,2006
5. 吴运军.企业合并中的税收筹划.商业会计,2005;7A