

# 同一控制下企业合并中 固定资产内部交易抵销的所得税问题

乾惠敏 何鹏

(重庆工学院 重庆 400050)

**【摘要】** 现行的企业合并财务报表抵销分录中不涉及所得税的抵减处理,本文拟就同一控制下企业合并中固定资产内部交易当期和以后期间的所得税抵减处理问题进行分析,并对其中牵涉的关联方交易和非关联方交易的所得税抵减问题进行了探索,提出我国税务部门应许可企业对内部交易未实现收益的所得税进行抵减后再申报纳税。

**【关键词】** 同一控制 所得税 抵销

《企业会计准则第20号——企业合并》将企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并,并且对企业资产内部交易的抵销处理做了规定,但是抵销的仅仅是内部交易的税前影响,而未涉及这些业务对所得税的影响。鉴于我国的企业合并类型主要是国家主导下的合并,在编制合并财务报表抵销分录的过程中,固定资产的内部交易抵销处理具有代表性,所以本文仅对同一控制下企业合并中固定资产内部交易抵销的所得税问题进行分析和探讨。

## 一、同一控制下企业合并中固定资产内部交易未实现内部销售利润的所得税抵减处理

在同一控制下企业合并的固定资产内部交易中,既涉及交易当期内部未实现销售利润的问题,又涉及以后期间的折旧问题,从而影响合并财务报表的利润。上述这些问题在合并抵销的过程中都会影响所得税,所以本文拟从交易当期和以后期间等方面对所得税的抵减问题进行分析。

企业集团固定资产内部交易分为两种类型:第一种类型是企业集团内部企业将自身的固定资产出售给企业集团内的其他企业作为固定资产使用;第二种类型是企业集团内部企业将自身生产的产品销售给企业集团内的其他企业作为固定资产使用。这两种情况的合并抵销分录除在交易当期有所不同外(第二种类型要多抵销交易当期销售方的主营业务成本),其他基本一致,因此所得税的抵减处理也一致。另外,如果不是同一控制下的交易双方,并且都是上市公司,则交易双方可以看成是关联方,关联方交易存在着内部交易的收入确认问题,而非关联方交易则不存在这个问题。根据《企业会计准则第14号——收入》的规定,在关联方交易中,已收或应收的合同或协议价款不公允的,应当按照公允的交易价格确定收入,已收或应收的合同或协议价款与公允交易价格之间的差额,不确认为收入。税法上也明确了以独立交易原则作为关联方企业间转让定价的税务调整和成本分摊原则,而独立交易原则也是以公允交易价格为基础的,如果交易价格不公允,税务部门有权按照合理的方法将其调整为公允价格,所以这部分差额,也不会纳入应纳税所得额计算所得税。因此在编制

合并财务报表抵销分录的时候,对于这部分差额笔者认为就不存在所得税抵减的问题。而对于交易价格为公允价格或者低于公允价格(一般来说销售企业的销售价格会高于成本)的情况,由于企业确认了收入,并因此计算了所得税,而对一个企业集团整体而言,这种内部交易产生的都是未实现内部销售利润,所以这就存在着所得税的抵减问题。下面分交易当期和以后各期来对内部交易固定资产的所得税抵减问题进行分析。

1. 交易当期的所得税抵减处理。在企业集团内部固定资产交易中,销售方销售自身生产的产品给购买方作为固定资产使用,销售方确认营业收入,反映在利润表上,并缴纳所得税。购买方将购入产品作为固定资产核算,反映在资产负债表期末固定资产原价中。但是从企业集团整体角度看,这只是该固定资产的一种内部转移,并不产生利润,并且在同一控制下的企业合并中,按照《企业会计准则第20号——企业合并》的规定,合并资产负债表中被合并方的资产和负债,应按原账面价值进行计量。而根据税法规定,合并方接受被合并方的资产的计税成本也应该以被合并方原账面净值为基础确认,这样,如果销售方以高于或低于固定资产账面价值的价格销售的话,购买方购入固定资产的账面价值和计税价格就会产生差异,即会产生暂时性差异。因此在合并抵销的时候,不仅要抵销该未实现内部销售利润,使固定资产的原价反映的是抵销这部分未实现内部销售利润后的固定资产原价,而且应该将该部分未实现内部销售利润产生的所得税予以递延。企业集团内部的利润导致的所得税的递延,我们可以专门设置“合并递延所得税资产”和“合并递延所得税负债”科目来反映。

2. 以后期间折旧的所得税抵减处理。企业集团内部固定资产合并以后期间产生的内部利润带来的所得税问题,在合并以后年度编制合并财务报表时,通常需要考虑以前年度内部交易产生的未实现内部销售利润对合并财务报表的影响。因此,也要考虑其对合并所得税的影响。

购买方在购入该固定资产以后,固定资产在使用期间的还必须计提折旧。交易当期,该固定资产未实现内部销售利润

仅在当期抵销了,因此在连续编制合并财务报表时,也应该将期初销售方财务报表中的该固定资产未实现内部销售利润予以抵销,而购入的固定资产仍然按照包含该未实现内部销售利润的价格计提折旧,因此,还要抵销多计提的折旧。经过抵销之后,使得该内部交易固定资产计提的折旧恢复到以前按不包含未实现内部销售利润的原价计提的累计折旧的水平。上述事项涉及交易以后年度合并财务报表的期初利润问题,同时由于固定资产未实现内部销售利润的存在导致计提折旧额在内部交易发生前后也不相同,从而影响了交易以后期间固定资产的计税价格,造成了暂时性差异,而这些也同时涉及所得税的问题,所以在连续编制合并财务报表时,我们同样需要将上述事项对所得税产生的影响进行抵减调整。

## 二、举例说明

例:元瑞公司与中华公司同为蓝天电子集团的全资子公司,2007年年初中华公司从元瑞公司购入一台其自身生产的电子设备作为中华公司的固定资产,买价10 000元,固定资产在元瑞公司的原价为8 000元,并且交易价格是公允的。元瑞公司和中华公司都为独立申报纳税的企业。

2007年蓝天电子集团在编制合并财务报表的过程中,需将此内部交易抵销:借:营业收入——元瑞公司10 000元;贷:营业成本——元瑞公司8 000元,固定资产——原价——中华公司2 000元。

而在此项交易后元瑞公司已将2 000元计入收入,并计算了相应的应纳税所得额。因此在编制合并财务报表的过程中,应将此交易产生的所得税予以抵减:借:合并递延所得税资产660元(2 000×33%);贷:所得税费用——元瑞公司660元。

2007年折旧费带来的所得税问题。承上例,如果该项固定资产的使用年限为10年,按平均年限法进行摊销,在编制合并财务报表时的抵销分录为:借:固定资产——累计折旧——中华公司200元;贷:管理费用——中华公司200元。

因此而产生的对合并所得税的影响可通过做下面的会计分录来抵销:借:所得税费用——中华公司66元(200×33%);贷:合并递延所得税资产66元。

以后期间此项交易利得对合并所得税带来的递延影响及其会计处理。仍承上例,蓝天电子集团在2008年编制合并财务报表时,需就上例产生的未实现内部销售利润做抵销分录:借:未分配利润——年初——元瑞公司2 000元;贷:固定资产——原价——中华公司2 000元。

因此而产生的合并所得税的会计处理问题仍然要涉及中华公司的期初未分配利润:借:合并递延所得税资产660元(2 000×33%);贷:未分配利润——年初——元瑞公司660元。

折旧费用需做的合并抵销分录需要累加2007年的折旧额:借:固定资产——累计折旧——中华公司400元;贷:管理费用——中华公司200元,未分配利润——年初——元瑞公司200元。

因此而引起的合并所得税问题的会计处理为:借:所得税费用——中华公司66元,未分配利润——年初——元瑞公司66元;贷:合并递延所得税资产132元(400×33%)。

其中,合并递延所得税资产为今年因多提折旧费用而转回的合并递延所得税资产以及因上年多提的折旧费用而需转回的合并递延所得税资产。

## 三、对固定资产所得税抵减问题的思考

目前,我国税法对企业所得税纳税主体的规定是:企业集团分别以核心企业、实行独立经济核算的其他成员企业为纳税义务人,个别经国家税务总局批准的,实行由行业、集团公司汇总、合并缴税。也就是说,现在除少部分经国家税务总局批准的企业集团可以合并缴纳所得税外,其他的母子公司一律各自缴纳企业所得税。母子公司作为独立的纳税主体,在计算缴纳企业所得税时,是以各自实现的利润为基础的,而合并财务报表中的所得税计算,是以企业集团作为一个整体实现的利润为基础的。可见,企业集团实际的计税基础与合并财务报表的计税基础并不一致,由此,也就引出了合并所得税问题。而通过对合并财务报表中所得税抵减问题的分析我们可以看出,企业集团合并所得税并非子公司和母公司个别所得税的简单相加,而是在抵销内部收益后对所得税进行相应调整而得到的,这样更加符合财务报表中的勾稽关系,使得合并财务报表所反映的信息更加趋于合理化。

然而由于我国合并财务报表的编制遵循实质重于形式的原则,在所得税合并上的考虑完全是站在实体的角度,反映的仅仅是单个会计主体所发生的所得税费用,没有就合并会计的所得税进行考虑,财务报表(特别是利润表)项目之间的勾稽关系得不到有效体现,也使得很多会计工作者忽略了合并中的所得税问题,并且我国税法还没有对合并所得税的申报和缴纳做出相关的规定。因此笔者设想,我国的会计准则是否也应该对这部分内容有所涉及并进行相应的规范处理呢?同时我国税务部门是否也应该允许合并企业编制这样一份合并所得税纳税申报表,并且制定相关的税法,允许企业按照合并所得税纳税申报表缴税呢?为了方便税务人员根据该纳税申报表征税,该纳税申报表不仅应包括所有内部交易的抵销分录,而且应包括抵销中的“合并递延所得税资产”和“合并递延所得税负债”的合计数,以及本期的所得税费用和应交的所得税。

### 主要参考文献

1. 林世怡. 税务会计. 上海:立信会计出版社,2003
2. 盖地. 税务会计研究. 北京:中国金融出版社,2005
3. 朱贺. 关于合并所得税问题的探讨. 经济师,2001;1
4. 中国注册会计师协会. 税法. 北京:经济科学出版社,2007
5. 岳华会计师事务所《企业会计准则》研究组. 新《企业会计准则》精解. 北京:经济管理出版社,2007