

企业合并税收政策与会计准则规定的差异分析

朝黎明

(广东海洋大学经济管理学院 广东湛江 524088)

【摘要】 会计准则中的企业合并方式包括控股合并、吸收合并和新设合并三种,而税收政策中所指的合并仅包括新设合并和吸收合并两种。会计准则将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,并分别规定了不同的处理原则,而税法中并没有此类划分。会计准则与税收法规在企业合并的计税基础与账面价值的确定,以及收益确认等方面均存在差异。上述差异体现了二者不同的政策理念,也增加了企业纳税调整工作的难度。

【关键词】 企业合并 会计准则 税收政策 纳税调整

一、会计准则与税法对于“企业合并”的界定与分类

《企业会计准则第20号——企业合并》所指的企业合并是,将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。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两种情形。《企业会计准则第20号——企业合并》应用指南中进一步明确,企业合并的具体方式分为控股合并、吸收合并和新设合并三种。控股合并是指,合并方在企业合并中取得对被合并方的控制权,被合并方在合并后仍保持其独立的法人资格并继续经营,合并方确认企业合并形成的对被合并方的投资。吸收合并是指合并方通过企业合并取得被合并方的全部净资产,合并后注销被合并方的法人资格,被合并方原持有的资产、负债,在合并后成为合并方的资产、负债。新设合并是指参与合并的各方在合并后法人资格均被注销,重新注册成立一家新的企业。

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)(以下简称“59号文件”)所指企业重组,是企业在日常经营活动以外发生的法律结构或经济结构重大改变的交易,包括企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等。其中,合并是指一家或几家企业(被合并企业)将其全部资产和负债转让给另一家现存或新设企业(合并企业),被合并企业股东换取合并企业的股权或非股权支付,实现两个或两个以上企业的依法合并。股权收购,是指一家企业购买另一家企业的股权,以实现对被收购企业的控制的交易。收购企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合。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;非股权支付,是指以本企业的现金、银行存款、应收款项以及本企业或其控股企业股权和股份以外的有价证券、存货、固定资产、其他资产及承担债务等作为支付的形式。

税法与会计准则对企业合并的界定并不完全相同,差异主要表现在以下两个方面:①合并的判断标志不同。会计准则

将两个或者两个以上单独的企业合并后是否形成一个报告主体作为企业合并的标志,合并方式包括控股合并、吸收合并和新设合并三种。而税法以两个或两个以上的企业是否成为同一个法人主体作为合并的标志。因此,税法中的合并仅指吸收合并和新设合并,税法将控股合并称为股权收购,并单独分为一类。②合并情形的分类不同。会计准则将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两种情形,但是税法并没有此类划分。本文仅对税法中所指的合并(即新设合并和吸收合并)有关税收政策与会计准则进行分析,并比较合并资产和负债的计税基础与账面价值的差异以及合并会计收益与应税所得的异同,在此基础上,对合并税收政策在实施中存在的问题提出几点建议。

二、企业合并的税收政策与会计准则规定

1. 有关企业合并的税收政策。59号文件对企业合并的税务处理分为两种,即一般性处理和特殊性处理。

企业合并同时符合下列条件的,适用特殊性税务处理规定: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被合并的净资产全部归属于合并方;③企业在合并后连续12个月内不改变被合并资产原来的实质性经营活动;④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%,或者以同一控制下且不需要支付对价的方式完成企业吸收合并;⑤企业合并中取得股权支付的原主要股东,在合并后连续12个月内不得转让所取得的股权。

企业合并符合以上五条规定的,交易各方对其交易中的股权支付部分,可以按以下规定进行特殊性税务处理。合并企业接受被合并企业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。被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业继承,可由合并企业继续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。其中,股权支付部分暂不确认有关资产的转让所得或损失,非股权支付部分仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失,并调整相应资产的计税基础。企业合并如果不同时满足以上五个条件,则适用一般性税务处理政策。合并企业应按公允价值确定接受被合并企业各项资产和负债的计税基础;被合并企业及其股东应按清算进行所得税处理;被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补。

2. 有关企业合并的会计准则。

(1)同一控制下的企业合并。同一控制下的企业合并是指,参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。合并方在企业合并中取得的资产和负债,应当按照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(或发行股份的面值总额)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。合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用,包括为进行企业合并而支付的审计费用、评估费用、法律服务费用等,应当于发生时计入当期损益。为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等,应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额。企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用,应当抵减权益性证券溢价收入,溢价收入不足冲减的,冲减留存收益。

(2)非同一控制下的企业合并。参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的,为非同一控制下的企业合并。合并中并入的资产和负债以购买日的公允价值入账。购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,应当确认为商誉;购买方对合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,应当计入当期损益。其中,合并成本包括购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债及发行的权益性证券的公允价值、发生的各项直接相关费用,以及符合条件的预计负债。购买方在购买日对作为企业合并对价的资产、发生或承担的负债应当按照公允价值计量,公允价值与其账面价值的差额,计入当期损益。

三、会计准则与税收政策的差异

(一)合并资产和负债的计税基础与账面价值的差异

根据前文内容,合并中形成的资产和负债的计税基础与账面价值的差异如表1所示。

1. 同一控制下的企业合并。会计准则要求以被合并企业的原账面价值作为入账价值。但是按税法规定,合并符合一般性税务处理条件时,以公允价值作为其计税基础,二者的计量基础显然不同;符合特殊性税务处理条件时,税法要求以被合并企业的原计税基础作为其计税基础,在原计税基础与原账面价值不相同,二者仍会产生差异。

2. 非同一控制下的企业合并。会计准则下合并资产和负债以公允价值入账。按税法规定,合并符合一般性税务处理条件时,其计税基础也以公允价值确认,此时计税基础与账面价值相同;但合并符合特殊性税务处理条件时,税法却以原计税基础作为合并资产和负债的计税基础。

表1 合并中形成的资产和负债的计税基础与账面价值比较

适用条件	会计准则			
	同一控制下的企业合并		非同一控制下的企业合并	
计价原则	按照被购买方原账面价值计量		按照公允价值计量	
税收政策	一般性税务处理	特殊性税务处理	一般性税务处理	特殊性税务处理
适用条件	支付对价		不支付对价	股权支付比例超过85%
	股权支付比例低于85%	股权支付比例超过85% 非股权支付部分	吸收合并不需支付对价	股权支付比例低于85% 非股权支付部分
计税基础	以公允价值为计税基础		原有计税基础	以公允价值为计税基础 原有计税基础

(二)与合并有关的会计收益与应税所得之间的差异

计算合并收益,应考虑以下三个因素:资产转让损益;与合并相关的直接相关费用、手续费及佣金;换入净资产的入账价值(或计税基础)与合并成本之间的差额。

1. 合并企业支付对价的资产转让损益确认比较。合并企业支付对价的形式有两种,即非股权支付和股权支付,其处理差异如表2所示:

表2 合并企业支付对价的资产转让损益的确认比较

合并企业	会计准则		税收政策	
	同一控制下的企业合并	非同一控制下的企业合并	一般性税务处理	特殊性税务处理
支付非股权资产	不确认资产转让损益	确认资产转让损益	确认资产转让损益	不适用
支付股权	股权的面值与被合并方净资产账面价值之间的差异计入资本公积,资本公积不足冲减的计入留存收益。	发行股权的面值与公允价值之差计入资本公积	发行股票的面值与公允价值之差计入资本公积	合并企业股权支付部分暂不确认有关资产的转让所得或损失

(1)非股权支付的转让损益。非股权支付部分不适用特殊性税务处理规定。同时,59号文件明确规定,非股权支付部分应确认相应的资产转让所得或损失。

如果属于同一控制下的企业合并,按会计准则的规定,支付的非股权资产不确认资产转让损益,税法则确认资产转让损益。因此,会计准则与税法的规定不相同,需要进行纳税调整。

如果属于非同一控制下的企业合并,会计准则要求确认所转让非股权资产的转让所得或损失,即会计准则和税法均确认资产转让损益。不过,因所转让资产的计税基础与账面价值不同,即使二者均确认资产转让损益,其计算得出的会计收益和应税所得也不一定相同,此时仍需要进行纳税调整。

(2)股权支付的转让损益。股权支付的部分,不论会计准则还是税收政策,都不确认相关资产转让所得或损失。因此,会计准则和税法规定相同,不必进行纳税调整。

2. 支付的其他相关费用、佣金、手续费等处理差异。其处理差异如表3所示:

表3 支付的其他相关费用、佣金、手续费等处理差异

		直接相关费用	债务工具 手续费、佣金	权益工具手 续费、佣金
会计准则	同一控制下的企业合并	计入当期损益	计入债务初始计量金额	计入资本公积或留存收益
	非同一控制下的企业合并	计入合并资产成本		
税收政策	一般性税务处理	计入当期损益	计入当期损益	计入资本公积
	特殊性税务处理			

在同一控制下的企业合并适用特殊性税务处理政策或者非同一控制下的企业合并适用一般性税务处理政策时,会计准则与税法对直接相关费用的处理并无差异,不需要进行纳税调整。会计准则与税收政策的其他组合中,处理方法不同,从而产生纳税调整事项。发行债务工具所产生的手续费、佣金等,会计准则要求计入债务的初始计量金额,而税收政策允许其计入当期损益,因此二者会产生差异。会计准则与税收政策对发行权益性证券所产生的手续费、佣金等,均不计入当期损益,二者不产生差异。合并企业以上述代价换入合并净资产,其合并成本与换入净资产金额之间的差额是否计入损益,也可能存在差异。

3. 合并成本与换入净资产入账价值(或计税基础)之间的差异。在同一控制下的企业合并中,合并成本是指支付的股权或非股权资产的账面价值;而在非同一控制下的企业合并中,合并成本是指支付的股权或非股权资产的公允价值与支付的直接相关费用、手续费、佣金等的合计。税法中的合并成本,应指支付对价的公允价值与支付的相关税费之和。

(1)会计准则的规定。在同一控制下的企业合并中,合并成本与换入净资产账面价值之间的差额计入资本公积,资本公积不足冲减的冲减留存收益。在非同一控制下的企业合并中,合并成本大于换入净资产账面价值的差额计入合并商誉;合并成本小于换入净资产账面价值的差额计入当期损益。

(2)税收政策的规定。在适用一般性税务处理规定时,支付的合并成本与换入净资产计税基础之间的差额,其处理方法与非同一控制下的企业合并基本一致。在适用特殊性税务处理规定时,换入净资产的计税基础与合并成本间的差额,应计入资本公积。

会计准则与税收政策的处理差异对合并收益的不同影响如表4所示:

表4 合并成本与合并净资产入账价值(或计税基础)之间差异

会 计 准 则		税 收 政 策	
		一般性税务处理	特殊性税务处理
同一控制下的企业合并	计入资本公积,资本公积不足冲减的冲减留存收益。	合并成本>合并净资产计税基础,其差额计入合并商誉;	合并成本与合并净资产计税基础之间的差额,应计入资本公积
非同一控制下的企业合并	合并成本>合并净资产账面价值,其差额计入合并商誉;合并成本<合并净资产账面价值,其差额计入当期损益。	合并成本<合并净资产计税基础,其差额计入当期损益	

会计准则与税法对合并中形成的资产和负债的账面价值与计税基础,以及因合并引起的应税所得与会计收益的确认均存在差异。上述差异虽然充分体现了企业合并税收政策与会计准则的不同政策理念,但也增加了企业纳税调整工作的难度。

四、关于企业合并税收政策实施的几点看法

1. 体现了鼓励合理商业目的的企业合并行为的政策导向。通过企业合并扩大经营规模或者调整产业结构是现代企业普遍存在的战略行为。合并交易具有涉及金额大、现金流量较小、收入效应滞后等特点,因此,对其征收过多的税赋,不利于企业做强做大,也有悖于国家产业结构调整的大政方针。

当前,税法将企业合并的税收政策分为一般性税务处理政策和特殊性税务处理政策两种情况。特殊性税务处理政策以严格的条件将政策受益对象限定在以合理的商业目的作为合并意图的企业范围,将以逃避纳税或恶意炒作为合并目的的企业排除在政策范围之外。特殊性税务处理政策以“原有计税基础”确定各方计税基础,实则属于将被合并企业的资产计税基础递延处理,且交易各方不确认股权转让损益的方法,又避免了合并而引起的新的纳税义务的发生。同时,特殊性税务处理政策中被合并企业尚未弥补的亏损在一定的限度内允许在合并企业继续得以弥补,以及合并企业尚未到期的税收优惠政策继续延续等规定,无一不体现出减轻企业税收负担的理念。

2. 特殊性税务处理条件下,合并资产和负债的计税基础计量复杂化,使企业的纳税调整工作难度增加。在合并企业以股权和非股权的组合方式作为支付对价,且其股权支付比例符合特殊性税务处理规定的条件下,合并企业并入的资产和负债中,股权支付部分的计税基础为被合并企业原计税基础中所占的份额,而非股权支付部分则以公允价值作为计税基础。即在税务处理中,将合并的资产或负债均分解为相当于股权支付比例的部分和非股权支付比例的部分两部分,这使并入资产和负债的计税基础的确定变得相当复杂。尤其值得一提的是,将来转让该资产或负债的一部分时,其转让部分的计税基础应如何确定,当前税法中并没有明确的规定。

3. 概念使用缺乏衔接性。同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并,是会计准则中的分类方法,税收政策中始终未明确提及过此种划分方法。但在特殊性税务处理政策适用范围内却出现了同一控制下的吸收合并的概念,这不仅使税收政策缺乏概念上的衔接性和清晰性,而且也使其无法与会计准则之间建立起一致的概念体系。

因此,59号文件中也应适当引入同一控制下的合并和非同一控制下的合并等概念,这样有助于税收政策体系的连贯性和完整性。

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. 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,2009-4-30