

非同一控制下免税合并 的递延所得税处理

赵宏祥

(中国神华榆林神华能源有限责任公司 陕西榆林 719000)

非同一控制下的企业合并,是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的企业合并。非同一控制下企业合并中递延所得税的处理,通常先确定被收购方资产及负债的计税基础,然后分析产生暂时性差异的原因,最后按企业会计准则的要求进行递延所得税的处理。

一、非同一控制下企业合并被收购方资产及负债的计税基础

免税合并是按收购方取得被收购方的资产、负债时被收购方的原账面价值确定计税基础;非免税合并是按收购方取得被收购方的资产、负债时的公允价值确定计税基础。

二、非同一控制下企业免税合并中的递延所得税分析

对于非同一控制下的企业免税合并,收购方编制收购日的合并财务报表时,对被收购方的可辨认资产及负债应当按照收购日的公允价值进行调整,这将导致与被收购方财务报表中该项资产及负债的账面价值产生差异,但被收购方资产及负债的计税基础并未发生变化,因此产生了一项暂时性差异。对非同一控制下企业免税合并产生的递延所得税,收购方应将该递延所得税作为企业合并时取得的一项可辨认资产或负债,并相应调整企业合并中形成的商誉的账面价值。

下列事项可能产生暂时性差异并应当确认递延所得税:

1. 被收购方资产及负债的账面价值应当根据收购日的公允价值进行调整。

领取记录单,作如下会计处理:

借:应收账款	68 655
贷:主营业务收入	58 679.49
应交税费——应交增值税(销项税额)	9 975.51

(2)C公司同时需结转商品销售成本,作如下所示会计处理:

借:主营业务成本	51 750
贷:库存商品	51 750

(3)C公司收到B团购网站已扣除手续费的商品销售款时,根据商品领取记录单和网上银行收账记录单,作如下会计处理:

借:银行存款	67 281.90
销售费用	1 373.10
贷:应收账款	68 655

2. 收购日可能需确认被收购方原未确认的其他资产及负债。根据《企业会计准则第20号——企业合并》,企业合并日,收购方需要识别并确认未在被收购方财务报表中确认的资产及负债。如:被收购方原未在财务报表中确认的公允价值能够可靠计量的无形资产和或有负债等。收购方于收购日确认被收购方原未确认的资产或负债时,也应同时确认递延所得税影响。虽然对于收购方来说属于资产或负债的首次确认,但因为该确认是因企业合并而产生,故不适用初始确认的例外情况,所以应确认递延所得税负债。

3. 被收购方原来对(基于初始确认的例外情形)资产及负债的账面价值与计税基础之间的暂时性差异未确认递延所得税的,应在收购日的合并财务报表中确认。因为对于收购方来说,该项暂时性差异是在企业合并中产生的,不再属于确认递延所得税的例外情形。

4. 被收购方原不符合递延所得税资产确认条件的可抵扣暂时性差异,如果预计收购后可获得足够的应纳税所得额抵扣该项可抵扣暂时性差异,应当确认递延所得税资产(如可抵扣亏损)。

5. 企业合并发生的当期期末,合并中取得的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值或企业合并成本只能暂时确定的,购买方应当以所确定的暂时价值为基础对企业合并进行确认和计量。购买日后12个月内对确认的暂时价值进

三、网上团购业务的涉税问题

目前,团购网站虽迅速涌现,但其发展时间还比较短,我国相关法律对团购网站的管理还缺乏完善的规范,税收监管也就无据可依。从理论上讲,不管是网上的商家还是团购网站都应该缴税。但是就目前的情况来看,对网上店铺和团购网站的税收征管确实存在很大的漏洞。

面对日益增长的网络销售业绩,国家税务部门还没有一个有效便捷的监督方式,但这种状态不会持续太久。相关监管部门应该尽快制定规范,如制定《电子商务税收法》,对电子支付行业进行规范;在对网上购物加强管理的同时,也应当给予政策扶持,即对网络创业平台和网络创业者给予税收优惠和适度宽松的管理政策。相信不久的将来,国家会出台一些相关法律法规来进一步规范和监管网上商品购销活动,尤其是网上团购活动,使之健康有序地发展。○

行调整的,视为在购买日确认和计量。购买日后 12 个月内对企业合并中取得的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值的重新计量如果影响递延所得税,则应当确认相应的递延所得税资产或负债,并调整商誉,视同购买日已确认和计量该项递延所得税资产或负债,即应进行追溯调整,并调整比较报表相关信息。

6. 对于编制合并财务报表的企业来说,一般以纳入合并财务报表范围内每家公司的资产及负债的计税基础作为合并财务报表中资产及负债的计税基础,因此,编制合并财务报表时对内部交易未实现损益的抵销也可能产生暂时性差异。与暂时性差异有关的递延所得税影响应按一般原则予以确认。在对集团内企业间交易中未实现利润抵销而产生的递延所得税影响进行确认时,所采用的税率参照暂时性差异转回时企业的适用税率确定,一般来说这会是购买方的适用税率。

三、实例分析

例:甲公司收购(属于免税合并)乙公司 100%的净资产,收购对价为 350 万元,乙公司持有两项房产 A、B 及其他资产,乙公司的所得税税率为 25%,假定乙公司原暂时性差异未确认递延所得税。其他有关资料见表 1。

1. 收购时确认被收购方原未确认的资产或负债:企业合并前乙公司未将其持有的专利权确认为一项资产,该专利权的公允价值为 50 万元,专利权的计税基础为零。

2. 收购时确认被收购方原未确认的递延所得税负债:企业合并前乙公司房产 A 的计税基础为 50 万元,该项暂时性差异符合递延所得税确认的例外情形,乙公司在财务报表中未确认递延所得税。

3. 收购时确认被收购方原未确认的递延所得税资产:假设乙公司有可抵扣亏损 20 万元未确认递延所得税资产,但估计在收购后可以产生足够的可抵扣该项可抵扣亏损的应纳税所得额。

核算结果见表 2、表 3。

4. 收购后对递延所得税账面金额的调整(见表 4):假设收购于 2009 年 12 月发生。2010 年 3 月,在 2009 年度财务报表批准报出日后,管理层收到收购日可辨认资产、负债的评估结果,收购日无形资产的公允价值为 60 万元。2009 年度确认的可抵扣亏损在 2010 年度全部利用。

总之,企业会计实务中非同一控制下企业合并的经济业务十分复杂,涉及诸多的财税政策和法律法规,我们要充分理解企业会计准则的内涵和外延,对非同一控制下企业合并中的递延所得税做出正确的确认、计量和记录。○

表 1 乙公司其他有关资料 单位:万元

资产	账面价值	公允价值	计税基础	暂时性差异
房产 A	100	130	50	80
房产 B	150	140	150	-10
其他净资产	30	30	30	0

表 2 收购日的递延所得税情况 单位:万元

资产	账面价值	公允价值	计税基础	暂时性差异	税率	递延所得税负债
房产 A	100	130	50	80	25%	20
房产 B	150	140	150	-10		-2.5
无形资产	0	50	0	50		12.5
其他净资产	30	30	30	0		0
结转可抵扣亏损	0		20	-20		-5
合计	280	350	250	100		25
递延所得税负债		-25				
可辨认净资产的公允价值		325(350-25)				
合并对价		350				
商誉		25(350-325)	不对企业合并产生的商誉于初始确认时确认递延所得税负债			

表 3 收购日合并财务报表 单位:万元

资产(负债)	甲公司	乙公司	合并调整	合并调整后金额
长期股权投资	350	0	-350	0
商誉			25	25
房产 A		100	30	130
房产 B		150	-10	140
无形资产		0	50	50
其他净资产		30	0	30
递延所得税负债			-25	-25
净资产	350	280	-280	350

表 4 根据调整后的无形资产公允价值重新计算商誉 单位:万元

资产	账面价值	公允价值	计税基础	暂时性差异	税率	递延所得税负债
房产 A	100	130	50	80	25%	20
房产 B	150	140	150	-10		-2.5
无形资产	0	60	0	60		15
其他净资产	30	30	30	0		0
结转可抵扣亏损	0		20	-20		-5
合计	280	360	250	110		27.5
递延所得税负债		-27.5				
可辨认净资产的公允价值		332.5(360-27.5)				
合并对价		350				
商誉		17.5(350-332.5)	不对企业合并产生的商誉于初始确认时确认递延所得税负债			