

吸收合并中所得税会计问题探讨

白露珍

(中南财经政法大学会计学院 武汉 430073)

【摘要】企业会计准则和税法对吸收合并从不同的角度作出了规定,由此,吸收合并中合并方取得的被合并方的资产、负债的入账价值和计税基础可能存在差异。本文介绍了企业会计准则和税法对吸收合并的处理规范,分析了相关资产、负债入账价值和计税基础的差异,并进一步探讨了相关会计处理。

【关键词】吸收合并 会计处理 税务处理 所得税

根据《企业会计准则第20号——企业合并》(CAS 20)应用指南的规定:企业合并分为吸收合并、控股合并和新设合并。吸收合并中,被合并方的法人资格被注销,合并方取得被合并方的资产、负债并在新的基础上继续经营。合并方既要按照CAS 20进行会计处理,又要根据财政部、国家税务总局联合颁布的《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)等规定进行所得税处理。

一、企业会计准则和税法对吸收合并的规定

1. 企业会计准则对吸收合并的规定。按照CAS 20的规定,吸收合并可以分为同一控制下的吸收合并和非同一控制下的吸收合并。同一控制下的吸收合并中,相关规定如下:“合并方取得的被合并方的资产和负债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合并方支付的合并对价账面价值之间的差额,应当调整资本公积,资本公积不足冲减的,调整留存收益。”

相比较而言,非同一控制下的吸收合并中,购买方取得的被购买方的可辨认资产、负债等按照公允价值入账;合并成本为购买方在购买日所支付的合并对价的公允价值加上合并过程中发生的各项直接相关费用;合并成本与购买方取得的被购买方可辨认净资产公允价值之间的差额应确认为商誉或者计入合并当期损益;购买方付出资产的公允价值与账面价值之间的差额应确认为资产处置损益,发行股票的公允价值与面值之间的差额计入资本公积。

2. 税法对吸收合并的规定。财税[2009]59号文件对吸收合并的所得税处理作出了明确规定,区分了一般性税务处理和特殊性税务处理。

如果吸收合并满足财税[2009]59号文件第五条规定的五个条件与第六条规定的“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%,以及同一控制下且不需要支付对价的企业合并”的条件,参与合并各方可以选择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;被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继;可由合

并企业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;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。”如果吸收合并不满足特殊性税务处理条件,参与合并各方应按照如下规定进行一般性税务处理:“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都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。”

从以上规定不难看出,企业会计准则和税法对吸收合并业务处理的划分标准不同。企业会计准则依据参与合并的各方是否处于同一控制之下对吸收合并作出了不同的会计处理规范,而合并方取得的被合并方的资产、负债的计税基础则要按照税法规定的一般性税务处理或者特殊性税务处理进行确定。因此,应区分不同情况对吸收合并业务进行所得税会计处理。

二、同一控制下吸收合并的会计与税务处理差异分析

1. 会计处理与一般性税务处理差异分析。按照CAS 20的规定,同一控制下的吸收合并中,合并方取得的被合并方的资产、负债按照合并日被合并方的账面价值计量。按照财税[2009]59号文件的规定,在一般性税务处理条件下,合并企业应按公允价值确定接受的被合并企业各项资产和负债的计税基础。由此产生的暂时性差异应确认递延所得税资产或者递延所得税负债。

笔者认为,此处的递延所得税资产或者递延所得税负债不应作为利润表中的所得税费用,而应与不考虑所得税影响时企业会计准则对合并成本与合并方取得的被合并方净资产账面价值的差额的会计处理保持一致,调整资本公积,资本公积不足冲减的,调整留存收益。

例1:甲、乙公司分别为同一母公司控制下的两家子公司。20×1年12月31日,甲公司通过支付1000万元银行存款和付出账面价值为900万元、公允价值为1200万元的一项专利权对乙公司施行吸收合并。乙公司可结转以后年度弥补

的亏损为 200 万元,并因此确认了 50 万元的递延所得税资产。假定甲公司未来能产生足够弥补乙公司亏损的应纳税所得额,甲、乙公司适用的企业所得税税率均为 25%,截至 20×1 年末,国家发行的最长期限的国债利率为 6%。20×1 年 12 月 31 日,乙公司资产、负债的账面价值、计税基础和公允价值如下表所示:

单位:万元

项 目	账面价值	计税基础	公允价值
货币资金	500	500	500
存货	800	900	1 000
固定资产	1 500	1 800	2 000
递延所得税资产	50		
短期借款	100	100	100
长期借款	500	500	500

本例中的企业合并为同一控制下的吸收合并。由题意知,该吸收合并不满足特殊性税务处理条件,应进行一般性税务处理。

甲公司应作出的会计分录如下(单位:万元):借:货币资金 500,存货 800,固定资产 1 500,递延所得税资产 175[(200+500)×25%];贷:短期借款 100,长期借款 500,银行存款 1 000,无形资产 900,资本公积 475。

2. 会计处理与特殊性税务处理差异分析。按照 CAS 20 的规定,同一控制下的吸收合并中,合并方取得的被合并方的资产和负债按照合并日被合并方的账面价值计量。根据财税[2009]59 号文件的规定,吸收合并符合特殊性税务处理条件且合并各方选择进行特殊性税务处理的情况下,相关资产、负债的计税基础以被合并企业原有计税基础确定。二者之间的暂时性差异应考虑所得税影响,确认递延所得税资产或递延所得税负债。除此之外,如果合并企业未来能够产生足够抵补被合并企业亏损的应纳税所得额,可限额弥补被合并企业的亏损并确认相应的递延所得税资产。合并成本与考虑递延所得税后被合并方净资产账面价值之间的差额应调整资本公积或留存收益。

例 2:承例 1,假设 20×1 年 12 月 31 日,甲公司通过定向增发 1 000 万股普通股(每股面值 1 元,市价 3 元)对乙公司施行吸收合并,该项吸收合并符合特殊性税务处理条件。其他资料不变。

根据题意,该项企业合并为同一控制下的吸收合并。同时,股权支付金额是其交易支付总额的 100%,且符合特殊性税务处理的其他条件。

在甲、乙公司都选择进行特殊性税务处理的情况下,甲公司应作出的会计分录如下(单位:万元):借:货币资金 500,存货 800,固定资产 1 500,递延所得税资产 143.5[(100+300+2 900×6%)×25%];贷:短期借款 100,长期借款 500,股本 1 000,资本公积 1 343.5。

三、非同一控制下吸收合并的会计与税务处理差异分析

1. 会计处理与一般性税务处理差异分析。按照 CAS 20

的规定,进行一般性税务处理的非同一控制下的吸收合并,合并方取得的被合并方的可辨认资产、负债及或有负债按照公允价值计量,计税基础也以公允价值确定,二者之间没有暂时性差异。合并成本与合并方取得的被合并方的可辨认净资产公允价值之间的差额应确认为商誉或者经复核后计入合并当期损益。按照税法的规定,此时商誉的计税基础等于合并方对商誉的入账价值,对所得税没有影响。

例 3:承例 1,假设甲、乙公司无任何关联关系。20×1 年 12 月 31 日,甲公司通过定向增发 600 万股普通股(每股面值 1 元,市价 3 元)以及付出账面价值为 900 万元、公允价值为 1 200 万元的一项专利权对乙公司实施吸收合并。其他资料不变。

由题意可知,该项企业合并属于非同一控制下的吸收合并。股权支付金额占交易支付总额的 60%[(600×3)/(600×3+1 200×100%)×100%],应进行一般性税务处理。

甲公司应作出的会计分录如下(单位:万元):借:货币资金 500,存货 1 000,固定资产 2 000,商誉 100;贷:短期借款 100,长期借款 500,股本 600,资本公积 1 200,无形资产 900,营业外收入 300。

2. 会计处理与特殊性税务处理差异分析。符合特殊性税务处理条件的非同一控制下的吸收合并,合并方取得的被合并方的可辨认净资产按照公允价值计量,计税基础为被合并企业的原有计税基础。二者之间的暂时性差异应考虑所得税影响,确认相应的递延所得税资产或者递延所得税负债。另外,财税[2009]59 号文件规定,如果合并企业未来能够产生足够弥补被合并企业亏损的应纳税所得额,应根据可由合并企业弥补的亏损限额确认递延所得税资产。合并成本与考虑所得税影响后被合并方可辨认净资产公允价值之间的差额确认为商誉或者计入合并当期损益。商誉的计税基础为零,商誉的入账价值和计税基础存在差异。但根据《企业会计准则第 16 号——所得税》的规定,商誉初始确认所产生的应纳税暂时性差异不确认递延所得税负债。

例 4:承例 1,假设甲、乙公司无任何关联关系。20×1 年 12 月 31 日,甲公司通过定向增发 1 000 万股普通股(每股面值 1 元,市价 3 元)对乙公司施行吸收合并,该项吸收合并符合特殊性税务处理的其他条件。其他资料不变。

该项合并属于非同一控制下企业合并且符合特殊性税务处理规定。在甲、乙公司都选择进行特殊性税务处理时,甲公司应作出的会计分录如下(单位:万元):借:货币资金 500,存货 1 000,固定资产 2 000,递延所得税资产 43.5(2 900×6%×25%),商誉 131.5;贷:短期借款 100,长期借款 500,股本 1 000,资本公积 2 000,递延所得税负债 75[(100+200)×25%]。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2010