

“借壳上市”涉及的企业所得税问题浅析

李 兰

(广州广日集团有限公司 广州 510623)

【摘要】借壳上市是企业重组方式之一,其涉及的税务问题较多,国家税务总局也多次就企业重组出台相关政策,本文通过案例分析就借壳上市这种企业重组方式的企业所得税问题进行分析。

【关键词】借壳上市 企业所得税 特殊性税务处理

一、“借壳上市”的案例资料

例:A公司是一个上市公司,最近几年亏损,企业资产的公允价值为50亿元,负债的公允价值为40亿元(即净资产的公允价值为10亿元)。A公司大股东为B公司,占A公司股份比例为60%,其长期股权投资的公允价值为6亿元;A公司的其他股东占A公司股份比例为40%,其股权的公允价值为4亿元。D公司是一家经营业绩很好的非上市公司,D公司的大股东为C公司,占D公司股份比例为90%,其长期股权投资的公允价值为10亿元;D公司的其他股东占D公司股份比例为10%,其股权的公允价值为2亿元。

2011年C公司欲借壳A公司上市,将D公司的资产并入A公司,同时将A公司原有的全部资产与负债剥离出来。预计的重组方案如下:

第一步:A公司成立一全资子公司G,并将全部资产与负债投入G公司。

第二步:A公司将持有G公司的股权作为对价10亿元,等值交换C公司持有D公司的股权(占C公司持有D公司股权公允价值10亿元的100%,交换后A公司持有D公司股权的90%)。收购后A公司成为D公司的股东,G公司成为C公司的全资子公司。

第三步:C公司以收到A公司持有的G公司股权为对价,交换B公司持有A公司的股权。C公司成为A公司的股东,B公司成为G公司的股东。

第四步:A公司以增发股份方式收购D公司的其他股东所持有D公司的股权。收购完成后,D公司成为A公司的全资子公司(第二步收购D公司90%的股权加上第三步收购的10%,合计持股比例为100%)。

第五步:A公司吸收合并D公司。D公司所有的资产与负债及人员全部由A公司接收,D公司注销。

通过上述五个步骤,A公司原来的资产与负债全部归属到B公司,D公司全部资产与负债并入到A公司,C公司完成了一次完美的借壳上市运作过程。

二、分步骤解析重组方案中的企业所得税问题

第一步:A公司成立全资子公司G,以全部资产与负债作

价投入。

根据《关于企业重组业务企业所得税若干问题的通知》(财税[2009]59号)第一条第六款规定可知:A公司将全部资产分离转让给新设的G公司可认定为分立。

另依据财税[2009]59号文第六条第五款规定可知,A公司股东按原持股比例取得G公司的股权,且都不改变原来的实质经营活动,A公司股东在分立发生时取得的股权支付金额不低于交易支付总额的85%,即第一步适用特殊性税务处理规定,包括:被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础,以被收购股权的原有计税基础确定;收购企业取得被收购企业股权的计税基础,以被收购股权的原有计税基础确定;收购企业、被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。

如果A公司存在所得税弥补问题,按特殊性税务处理,被分立企业已分立出去资产相应的所得税事项由分立企业承继,被分立企业未超过法定弥补期限的亏损金额可按分立资产占全部资产的比例进行分配,由分立企业继续予以弥补,即按分立比例,由G公司承担A公司的未弥补亏损。

第二步:A公司以其持有的G公司股权为对价,交换C公司持有D公司的股权。即C公司以其对D公司的股权置换A公司持有的G公司股权,双方支付的对价全部为股权金额。

根据财税[2009]59号文第一条第三款规定可知:C公司以D公司的股权置换A公司持有的G公司股权都可认定为资产收购。另依据财税[2009]59号文第六条第二款规定可知:C公司以D公司的股权支付A公司,置换A公司持有的G公司的股权的这项重组行为,受让企业收购的资产为转让企业全部资产的100%,且受让企业在该资产收购发生时的股权支付金额为其交易支付总额的100%。此次重组符合特殊性重组规定。同理A公司以持有的G公司股权支付收购C公司持有D公司的全部股权也符合特殊性重组的条件,按特殊性重组执行。

第三步:C公司以收到A公司持有的G公司股权为对价,交换B公司持有A公司的股权。

根据财税[2009]59号文第一条第三款规定可知:第三步

用友 U8 软件预置会计科目的维护

黄 辉

(华东交通大学经济管理学院 南昌 330013)

【摘要】 本文针对用友 U8 软件中预置会计科目的维护进行介绍,提出了一种高效的维护方法。

【关键词】 U8 会计科目 维护

在财务软件中一般都有针对不同行业的预置会计科目表供选择使用,通过预置会计科目,可以快速建立这部分档案数据。通常,会计科目的分类是相对稳定的,但随着经济业务的发展,会计科目的分类也可能会发生变化,例如会计准则修订后 2007 年 1 月起会计科目就由原来的五类(资产、负债、所有者权益、成本、损益)变成了六类,即增加了共同类。会计科目编码也相应做了改变,首位编号为 1 和 2 的会计科目代表的科目属性不变,首位编号为 3、4、5 的会计科目分别代表共同类、所有者权益类、成本类,增加了首位为 6 的损益类会计科目。由于现有软件中未提供对会计科目类别进行设置的功能,因此,一般用户要进行科目类别的重新设置,需要借助软件公司提供的补丁,使用这些补丁涉及对系统注册表的一些操作,具有一定难度。

在具备少量 SQL Server 数据库操作知识的基础上,我们

重组可认定为股权收购,实质上是 C 公司以非股权支付收购 B 公司持有的 A 公司股权。根据财税 [2009]59 号文第六条第二款规定可知,上述股权收购符合特殊处理的条件,故可以适用特殊性税务处理。

第四步:A 公司以增发股份方式收购 D 公司股份,即其他自然人股东占 D 公司股份的 10%。收购完成后,D 公司成为 A 公司的全资子公司。收购完成后,D 公司成为 A 公司的全资子公司。

财税[2009]59 号文第十条规定:“企业在重组发生前后连续 12 个月内分步对其资产、股权进行交易,应根据实质重于形式原则将上述交易作为一项企业重组交易进行处理。”第二步和第四步可以合并为一步理解:A 公司以持有 G 公司的 100% 股权以及增发公允价为 2 亿元的股权支付金额收购 D 公司 100% 的股权(C 公司占 90%,个人股东占 10%),股权支付金额为 100%,已大于 85% 的最低限制。根据财税[2009]59 号文第六条第二款规定可知:上述股权收购事项因符合特殊处理的条件,故可以适用特殊性税务处理。

第五步:A 公司吸收合并 D 公司。D 公司所有的资产与负债及人员全部由 A 公司接收,D 公司注销。

财税[2009]59 号文第一条第五款规定:“合并是指一家

也可以自行完成预置会计科目的维护,那就是直接打开 SQL Server 数据库相关表来进行设置。具体步骤如下:

1. 从开始菜单中打开 SQL Server 数据库的企业管理器工具。见图 1。



图 1 企业管理器

2. 找到“对象资源管理器”窗口中“数据库”目录下的 UFSYSTEM 数据库,这个数据库是 U8 安装完成以后系统自动

或多家企业将其全部资产和负债转让给另一家现存或新设企业,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。”及财税[2009]59 号文第六条第四款规定:“企业合并,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,可以选择按特殊性税务处理。”可知:A 公司吸收合并 D 公司,为母公司与全资子公司合并,可以适用特殊性重组规定。

综合以上分析,基于该案例的借壳上市的重组方式,依据财税[2009]59 号文适用于特殊性税务处理,在企业所得税方面收购企业与被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。对于具体操作,国家税务总局于 2010 年 7 月又发布了《企业重组业务企业所得税管理办法》(国家税务总局公告 2010 年第 4 号),该公告对企业重组业务所得税处理的具体程序和需提供到税务部门报备的资料予以明确,进一步明晰了财税[2009]59 号文的操作程序问题。

主要参考文献

陈建春.浅议企业重组特殊事项涉税账务处理.商业经济, 2011;2