

企业合并中股权支付、 非股权支付所得的财税处理

蔡旺清 蔡 旺

(贺州学院经济与管理学院 广西贺州 542800 百色学院经济与旅游管理系 广西百色 533000)

【摘要】当企业重组业务中的企业合并适用于特殊性税务处理时,其财税处理非常复杂,这给实务操作带来一定的难度。本文主要基于企业合并中区分同一控制与非同一控制时的企业重组,通过实例探讨股权支付与非股权支付所得的财税差异,以期为理论研究和实务操作提供一定的借鉴。

【关键词】企业重组 企业合并 股权支付 非股权支付 财税差异

一、术语界定

企业重组,是指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。

企业合并,是指一家或多家企业(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、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、其他资产以及承担债务等作为支付的形式。

二、企业合并重组的相关税法规定

根据《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)规定,企业重组的税务处理区分不同条件分别适用一般性税务处理和特殊性税务处理。该通知进一步明确,在企业合并中,只有当合并企业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%时,股权支付部分才可享受特殊性税务处理,即不确认有关资产的转让所得或损失,但对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。

支付类型	是否确认转让损益	是否调整计税基础
股权支付	否	否
非股权支付	是	是

应注意的是,在特殊性税务处理中,尽管股权支付部分的计税基础不发生改变,所得或损失递延确认,但交易各方对价的公允价值应该相等,否则重组就不是公平交易,面临着被特别纳税调整的风险。

对于如何确认支付对价方与收到对价方非股权支付的资产转让所得或损失,根据财税[2009]59号文件的规定,可得到如下两个公式:

支付对价方确认的非股权支付的资产转让所得或损失=非股权支付金额-非股权支付计税基础 (1)

收到对价方确认的非股权支付的资产转让所得或损失=(被转让资产的公允价值-被转让资产计税基础)×(非股权支付金额-被转让资产的公允价值) (2)

其中,被转让资产的公允价值是指被收购、合并或分立资产的公允价值,而非股权支付金额指的是公允价值。

三、案例分析

例:2013年6月1日,A公司和B公司达成合并协议,A公司以库存商品(存货)和增发权益性证券(增发新股)作为合并对价,取得B公司100%的股权。支付对价的情况见下表。当日,B公司股权账面价值为10 000万元,公允价值为40 000万元。

支付对价项目	账面价值	公允价值	比重
存货(非股权支付)	3 000万元	4 000万元	10%
增发新股(股权支付)	6 000万元	36 000万元	90%
合计	9 000万元	40 000万元	100%

分析:上述企业合并各方中,A公司为支付对价方,B公司为收到对价方。根据式(1)可得,A公司转让存货所得=4 000-3 000=1 000(万元)。

根据公式(2)可得,B公司股东应确认存货部分对应的长期股权投资转让所得=(40 000-10 000)×(4 000÷40 000)=3 000(万元)。

同时,B公司股东的计税基础也从10 000万元变成了13 000万元,其中:获得A公司存货的计税基础为4 000万元,获得A公司股权的计税基础为9 000万元(10 000×90%)。由于一项资产或负债在一次交易中只能有唯一计税基础,所以A公司取得B公司股权的计税基础也为13 000万元。

基于会计科目重设的现金流量表编制方法

连红奇

(北京工业大学耿丹学院 北京 101301)

【摘要】 根据企业会计准则中规定的现金流量表结构设置现金流量表科目,据以开设现金流量表账户,对企业发生的经济业务以收付实现制为基础进行记账,作为期末采用直接法编制现金流量表的依据。这样既能降低编制现金流量表的技术难度,又能提高现金流量表的质量,符合成本效益原则,具有重要的现实意义。

【关键词】 现金流量表科目 现金流量表账户 收付实现制 直接法

一、现行现金流量表编制方法存在的问题

2006年财政部颁布的《企业会计准则第30号——财务报表列报》规定,财务报表至少应包括资产负债表、利润表和现金流量表,小企业编制的报表可以不包括现金流量表。2013年1月1日《小企业会计准则》的施行,在小企业中现金流量表由原来的在年报中“按需要选择编制”升级为每月必编的月报。但很多企业会计人员感到编制现金流量表存在很大的技术困难,实际操作时往往应付了事,所披露的现金流量表质量不高,难以满足报表使用者的需要。其主要原因是编制方法的问题。

我国企业会计准则规定,编制现金流量表时,列报经营活动现金流量的方法有两种:直接法和间接法。在直接法下,一般以利润表中的营业收入为起算点,调节与经营活动有关的项目的增减变动,然后计算出经营活动产生的现金流量;在间接法下,将净利润调节为经营活动现金流量,实际上就是将按权责发生制原则确定的净利润调整为现金净流入,并剔除投资活动和筹资活动对现金流量的影响。直接法便于分析企业经营活动产生的现金流量的来源和用途,预测企业现金流量的未来前景,而间接法便于将净利润与经营活动产生的现金流量净额进行比较,了解二者的差异及成因。准则规

1. 假设A公司与B公司及其股东受同一控制。由于在同一控制下的企业合并中,从能够对参与合并各方合并前及合并后均实施最终控制的一方来看,其能够控制的资产在合并前后并没有发生变化。因此,在合并日各方均应按账面价值记账,以合理确定成本。

A公司的会计处理:借:长期股权投资——B公司10 000(计税基础为13 000);贷:股本6 000(计税基础为6 000),资本公积——股本溢价1 000(计税基础:9 000-6 000=3 000),库存商品3 000。

A公司当期应调增应纳税所得额1000万元。

B公司股东的会计处理:借:长期股权投资——A公司6 000(计税基础为9 000),库存商品3 000(计税基础为4 000),资本公积——股本溢价1 000;贷:长期股权投资——B公司10 000。

B公司股东当期应调增应纳税所得额3 000万元。

2. 假设A公司与B公司及其股东不受同一控制。由于在非同一控制下的企业合并中,合并方与被合并方应将企业合并视为一项购买交易。因此,在合并日各方应按公允价值记账,以合理确定成本。

A公司的会计处理:借:长期股权投资——B公司40 000

(计税基础为13 000);贷:股本6 000(计税基础为6 000),资本公积——股本溢价30 000(计税基础为:9 000-6 000=3 000),主营业务收入4 000。借:主营业务成本3 000;贷:库存商品3 000。

B公司股东的会计处理:借:长期股权投资——A公司36 000(计税基础为9 000),库存商品4 000(计税基础为4 000);贷:长期股权投资——B公司10 000,投资收益30 000(应税收入为3 000)。

上述两种情形下的企业合并中,A公司和B公司股东未实现的股权增值均为27 000万元(A公司:40 000-13 000;B公司股东:36 000-9 000),不受会计处理方法的影响。

主要参考文献

1. 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,2009-04-30
2. 刘永泽,陈立军.中级财务会计.大连:东北财经大学出版社,2010
3. 周金荣.如何理解重组业务的所得税处理.财务与会计(理财版),2009;9
4. 辛连珠.企业重组业务企业所得税处理若干问题研究.注册会计师,2011;1